



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10980.002683/2006-09  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1101-00.287 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de maio de 2010  
**Matéria** Exclusão do SIMPLES FEDERAL  
**Recorrente** ARVOREDO PAISAGISMO E JARDINAGEM LTDA ME  
**Recorrida** 2ª Turma da DRJ/Curitiba

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

Ano-calendário: 2002

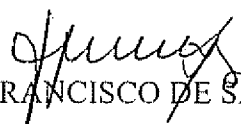
SIMPLES FEDERAL. SERVIÇOS DE PAISAGISMO. POSSIBILIDADE DE ADESÃO.

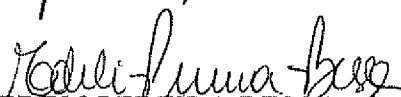
A execução de simples serviço de paisagismo se equipara a serviços de jardinagem e não ao conceito de construção civil de imóveis

LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. AUSÊNCIA DE PROVAS. Afasta-se, como causa de exclusão, a hipótese versada no art. 9º, inciso XII, alínea “f”, da Lei nº 9.316, de 1996, se as provas juntadas aos autos evidenciam, apenas, a contratação de serviços de jardinagem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa e o Presidente Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.

  
FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

  
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

  
CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Redator designado.

EDITADO EM: 04/08/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa e Shelley Henrique Dalcamin. Ausente o conselheiro José Ricardo da Silva..



## Relatório

ARVOREDO PAISAGISMO E JARDINAGEM LTDA ME, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR, que por unanimidade de votos, INDEFERIU a manifestação de inconformidade interposta contra o Ato Declaratório Executivo - ADE nº 128, de 28/09/2006, emitido pela DRF/Paranaguá/PR (fl. 18), o qual a excluiu do SIMPLES a partir de 01/01/2002.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

*Trata o presente processo de manifestação de inconformidade ao conteúdo do Ato Declaratório Executivo nº 128, de 28/09/2006, de lavra do Delegado da Receita Federal em Curitiba-PR, que excluiu o contribuinte do benefício do Simples, com efeitos a partir de 01/01/2002, ao argumento de que exerce atividades vedadas, nos termos do disposto no inciso V e na alínea "f" do inciso XII do artigo 9º da Lei nº 9 317, de 1996, que rege a sistemática.*

*A ação que culminou com a exclusão do contribuinte ao Simples teve origem em Representação Administrativa do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), por meio de sua gerência executiva em Curitiba-PR. A referida representação foi instruída com os documentos de fls. 02 a 13.*

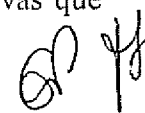
*Inconformada, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 21/28), onde afirma que sua exclusão ao Simples deve ser anulada com base nos argumentos a seguir. Por primeiro, não presta serviços complementares à construção civil; que inexistente vedação a que empresas que prestem serviços de jardinagem possam aderir ao Simples; que existem inúmeros julgados do Conselho de Contribuintes que reconhecem a possibilidade de aderir ao Simples a empresas com atividade igual a sua; que, no caso dos serviços prestados à empresa Engedelp e a Secretaria de Estado e Desenvolvimento Urbano, pede que tais empresas sejam oficiadas a se manifestar sobre quais os serviços que foram prestados.*

*Em relação à outra hipótese de vedação, sustenta que o contrato celebrado com o Clube Curitibano não prevê a locação de mão-de-obra; que o que deve ser levado em conta pelo Fisco, em qualquer fiscalização, é a realidade fática e não o teor dos contratos; que sempre manteve o controle sobre os trabalhadores, que a identificação dos funcionários não significa locação de mão-de-obra e que tal identificação é realizada pela ora reclamante, bem como o fornecimento dos uniformes, a fim de diferenciá-los dos funcionários do clube e, a previsão para substituição de funcionário, direito outorgado no contrato de prestação de serviços, é de pedir a substituição e não demitir, tarefa que só cabe à reclamante.*

*Noutro ponto, reclama da data a partir da qual os efeitos do ato devem se operar e pede a aplicação da alteração promovida pela Lei nº 11 196 de 2005, sob pena de infringir as alíneas "a" e "b" do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, pede a produção de provas por meio de ofício a ser expedido às tomadoras dos serviços, a anulação do ADE atacado ou, que os efeitos se operem a partir da exclusão. Junta documentos de fls. 29 a 68.*

A 2ª Turma da DRJ/Curitiba afastou tais alegações argumentando que:

- Ressaltou o ônus atribuído ao contribuinte de produzir as provas que sustentam sua defesa.



- Destacou que seu objeto social, conforme atos societários e informações contidas no site da empresa, é a *prestação de serviços de paisagismo e jardinagem; comércio de plantas, flores e artigos de jardinagem*. Por sua vez, o contrato celebrado com o Clube Curitibano evidenciaria operações de cessão de mão-de-obra, conforme cláusulas especificadas.
- Não seria o caso de mero contrato de prestação de serviços ou de empreitada, por meio do qual uma das partes se obriga para com a outra a fornecer a prestação de uma atividade mediante remuneração, eventualmente com a atuação de seus empregados nas dependências da tomadora do serviço. Haveria, sim, locação de mão-de-obra, mediante disponibilização de trabalhadores devidamente qualificados para que a locatária dirija suas atividades, contratação semelhante à de cessão de mão-de-obra, para realização de serviços contínuos, de natureza repetitiva, ligados ou não à atividade fim.
- Concluindo que cessão e locação de mão-de-obra são expressões de mesmo alcance jurídico, e destacando não ser necessário que a contratada seja uma empresa de trabalho temporário, entendeu não restar *dúvidas de que a reclamante faz locação de mão-de-obra*.
- Apontou também estar caracterizada a execução de obras complementares à construção civil, reportando-se à Solução de Consulta nº 108, de 13/05/2005 da DISIT da 8ª Região que firma o entendimento de que atividades de jardinagem resultam em benfeitorias agregadas ao solo.
- Esclareceu que o art. 73, da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, e o art. 24 da Instrução Normativa SRF nº 250, de 2002, repetido pelo art. 24 da Instrução Normativa nº 355, de 2003 dão amparo aos efeitos retroativos da exclusão.

Cientificada da decisão de primeira instância em 13/05/2009 (fl. 82), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 09/06/2009 (fls. 83/90).

Afirma que *nunca prestou serviços complementares de construção civil*, pois executa, *exclusivamente, serviços de jardinagem, bem como realiza comércio de plantas, flores e artigos de jardinagem*. Questiona os termos do Ato Declaratório COSIT nº 30/99 para firmar que a vedação a empresas que executam *"benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo"* não atinge atividades de adubação, abertura de covas para plantio de mudas etc. Pelo contrário, a proibição acima atinge atividades que são típicas de construção civil, tais como fundação, estacamento, aterramento, terraplanagem etc.

Destaca que *nunca prestou serviço de engenharia ou complementar à engenharia* e aduz:

*Por fim, o item "3" do Despacho Decisório tenta concluir que haveria prestação de serviços complementares de construção civil pelo fato de a empresa Arvoredo ter prestado serviços à empresa Engedelp Construções Cíveis e para a Secretaria de Estado e Desenvolvimento Urbano. Tanto isso não é verdade que pedimos que sejam elas oficiadas a apresentar suas manifestações formais sobre o tema, declarando quais serviços lhe foram prestados. Não se pode concluir que todo serviço prestado a uma empresa de engenharia seja um serviço "complementar de engenharia". E a*




*empresa Arvoredo também não precisa manter um contrato escrito para comprovar a referida relação, pois não há previsão legal que exija tal formalização.*

*Defende que nunca fez locação de mão de obra e que o contrato de prestação de serviços de jardinagem entre a empresa ARVOREDO e o Clube Curitibano não incluía a execução de locação de mão de obra. Alega equívoco na interpretação de cláusulas contratuais e descrição de notas fiscais, especialmente quanto ao exercício das prerrogativas de empregador pelo destinatário dos serviços, destacando que os serviços eram prestados por funcionários com uniforme e crachá da Arvoredo (conforme fotos que junta).*

*E acrescenta:*

*O contrato com o Clube é um dos melhores contratos que a Arvoredo possui. Como o Clube é grande, torna-se necessário que um número de trabalhadores sejam sempre fazendo a manutenção dos jardins e gramados. Tal fato já era de conhecimento da Arvoredo quando da assinatura do contrato. Nada mais lógico para quem trabalha no ramo, e que consegue facilmente mensurar o tanto de homens necessários para a manutenção de um jardim. Até aí, há concordância entre o Fisco e a Defesa. Mas, ao contrário do entendimento da Decisão excludente, a Empresa Arvoredo:*

- sempre manteve a direção sobre os trabalhadores que trabalhavam no Clube, sendo que cabia ao sr. Arnaldo Brandão (sócio da Arvoredo) ditar as ordens aos empregados.<sup>1</sup>*
- Também não se trata de locação de mão-de-obra somente pelo fato do Clube exigir a identificação das pessoas que irão lá trabalhar, através de ofício e crachá. Isso é uma norma de segurança exigida para ingresso de qualquer pessoa numa empresa, e que não é capaz de o contrato de prestação de serviços. Note-se que o Crachá era da Arvoredo, e não do Clube Curitibano (como poderia entender o Fiscal)*
- Também os uniformes exigidos contratualmente não eram os uniformes do Clube, mas sim da empresa Arvoredo. Essa exigência tinha como objetivo diferenciar tais funcionários dos demais funcionários do clube e também dos sócios.*
- A substituição dos funcionários no Clube, a critério deste, também não torna o Contrato num contrato de locação de mão-de-obra. O direito outorgado no contrato de prestação de serviços é de pedir a substituição do funcionário, não de demiti-lo, tarefa que só cabe à Arvoredo.*

*Questiona a retroatividade dos efeitos do Ato Declaratório, pois isto somente seria possível a partir da vigência da Lei nº 11.196/2005. Alega ofensa ao artigo 150 III "a" e "b" da Constituição Federal.*

*É o relatório.*

<sup>1</sup> tal fato pode ser constatado diretamente no Clube, ou em diligência junto aos empregados do Clube ou da Arvoredo.

## Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O ato de exclusão apontou como causa as vedações previstas no art. 9º, incisos V, XII, “f” e § 4º, da Lei nº 9.317, de 1996.

Com referência às operações de locação de mão-de-obra, vedadas pelo art. 9º, inciso XII, “f” da referida Lei, a representação de fls. 3/13 aponta sua ocorrência em face das cláusulas do contrato firmado com o Clube Curitibano, que acordariam a *prestação de serviços de manutenção e limpeza de áreas verdes, obrigando-se, conforme cláusula segunda, linhas “d”, “e”, “f” e “i”, a manter nas instalações do tomador dos préstimos, 20 (vinte) dias por mês, uma equipe composta de 4 (quatro) jardineiros previamente relacionados, identificados, uniformizados e sujeitos à substituição “...mediante pedido verbal do CONTRATANTE, independentemente de motivação”*.

Tais circunstâncias seriam suficientes para caracterizar o fornecimento de mão-de-obra *já que o destinatário dos correspondentes serviços é quem, de fato, à exceção dos encargos legais, exerce as prerrogativas de empregador sobre os funcionários executores das tarefas contratadas, determinando-lhes as atividades diárias e a permanência no emprego*.

Ocorre que o próprio contrato especifica que cabe à contratada toda a responsabilidade pela segurança dos empregados, bem como pelos encargos sociais daí decorrentes, além de evidenciar a contratação de prestação de serviços de jardinagem, por valor mensal fixo, em razão das atividades precisamente identificadas. Ainda que os serviços sejam contínuos, repetindo-se nos doze meses de duração do contrato, não há sequer especificação das horas a serem trabalhadas, permitindo-se à contratante, tão só, exigir que o resultado lhe seja apresentado, sem determinar as atividades necessárias para tanto.

Observe-se que os serviços de um trabalhador podem ser arrendados por meio de contratos de locação de serviços, comumente denominados contratos de trabalho. Este trabalho, porém, pode ser contratado para execução de obra certa, e aí se terá um contrato de empreitada. A distinção entre ambos reside, linha geral, no comando das atividades: na locação de serviços ou contrato de trabalho o contratante determina e supervisiona as atividades; na empreitada, o contratante espera que a obra seja executada sob as ordens e supervisão do contratado.

Todavia, nem sempre a contratação dos serviços de um trabalhador se faz diretamente entre este e a tomadora dos serviços. Há situações nas quais um intermediário (locador) se põe entre ambos, comprometendo-se, mediante remuneração, a contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos e colocá-los à disposição da tomadora (locatária). Esta intermediação é denominada locação de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra.

Nestas circunstâncias, os trabalhadores atuam sob o comando e supervisão da locatária/cessionária, executando as tarefas que esta lhes determina, mas mantendo vínculo trabalhista com a locadora/cedente, que os remunera e arca com as demais obrigações decorrentes do contrato do trabalho.

De forma semelhante, a empreitada exclusivamente de mão-de-obra presta-se a colocar a disposição do contratante trabalhadores que executarão a obra ou as tarefas administrada por este. Ou seja, o empreiteiro não se responsabiliza pela entrega do resultado,

mas sim pela disponibilização da força de trabalho necessária para que as tarefas sejam desenvolvidas em conformidade com o que determinará o contratante.

A diferença entre a empreitada exclusivamente de mão-de-obra e a locação/cessão de mão-de-obra, em regra, reside na forma de remuneração: a primeira é contratada em razão da obra que será executada e a segunda baseia-se nas horas-homem trabalhadas. Contudo, diversamente da empreitada comum, na empreitada exclusivamente de mão-de-obra, como dito, o empreiteiro não assume os riscos da realização do empreendimento.

Acerca do tema, o art. 31 da Lei nº 8.212/91, já com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, assim dispõe ao tratar da retenção de contribuições previdenciárias:

*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. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)*

*§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)*

*§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)*

*§ 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. (Parágrafo renumerado e alterado pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)*

*§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)*

*I - limpeza, conservação e zeladoria;*

*II - vigilância e segurança;*

*III - empreitada de mão-de-obra,*

*IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.*

*§ 5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Parágrafo renumerado e alterado pela Lei nº 9.711, de 20.11.98) (negrejou-se)*

Como se vê, a lei não distinguiu locação de mão-de-obra de cessão de mão-de-obra, bem como incluiu no conceito geral atividades de empreitada de mão-de-obra, e ainda citou alguns exemplos que se sujeitariam necessariamente à retenção prevista no dispositivo em tela. Em destaque se vê o fato de a mão-de-obra ser posta à disposição da contratante e caracterizar prestação contínua de serviços.

Por sua vez, a regulamentação trazida com o Decreto nº 3.048/99 detalhou os serviços que ensejariam a retenção:

*Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216 (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9.6.2003)*

*§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.*

*§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:*

*I - limpeza, conservação e zeladoria,*

*II - vigilância e segurança,*

*III - construção civil,*

*IV - serviços rurais;*

*V - digitação e preparação de dados para processamento;*

*VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;*

*VII - cobrança;*

*VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;*

*IX - copa e hotelaria,*

*X - corte e ligação de serviços públicos;*

*XI - distribuição,*

*XII - treinamento e ensino,*

*XIII - entrega de contas e documentos;*

*XIV - ligação e leitura de medidores;*

*XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos,*

*XVI - montagem;*

*XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;*

*XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;*

*XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9.6.2003)*

*XX - portaria, recepção e ascensorista,*

*XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais,*

*XXII - promoção de vendas e eventos;*

*XXIII - secretaria e expediente;*

*XXIV - saúde; e*

*XXV - telefonia, inclusive telemarketing*

*§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.*

OP [...]

Yr

*§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado. (negrejou-se)*

A Instrução Normativa SRP nº 3/2005 detalhou um pouco mais os elementos que integram o conceito de cessão de mão-de-obra:

*Art. 143. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974 (Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009)*

*§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.*

*§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da 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.*

*§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato*

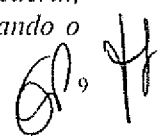
De todo o exposto extrai-se que são elementos determinantes para caracterização da locação ou cessão de mão-de-obra o fato de o trabalhador ser posto à disposição da contratante em caráter não eventual, e prestar serviços à medida que eles são requisitados pela empresa tomadora, dado que esta detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços.

Aqui, porém, como já dito, não há qualquer evidência de que a contratante determine como e quais tarefas devem ser executadas pelos jardineiros. Nem mesmo as cláusulas contratuais que impõem aos trabalhadores o dever de *obedecer as normas legais de segurança, assim como as normas internas do contratante* permitem afirmar que há subordinação técnica dos trabalhadores à contratante, e revelam, tão só, a obrigação que lhes é imposta de se portar socialmente de forma adequada.

Resta, assim, fragilizada a caracterização das atividades de locação de mão-de-obra, impondo a desconsideração deste motivo para fins de exclusão da recorrente do SIMPLES Federal, até porque a própria Secretaria da Receita Federal admitiu que empresas que apenas prestassem serviços de jardinagem optassem pelo SIMPLES Federal, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6, de 2005 (publicado no Diário Oficial da União de 13/07/2005), *in verbis*:

*Dispõe sobre a possibilidade de as pessoas jurídicas que têm por atividade a prestação de serviços de jardinagem optarem pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples).*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e considerando o*



*disposto no art. 9º, incisos V, XII, alínea "f", e XIII e § 4º, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, declara:*

*Artigo único O exercício da atividade de prestação de serviços de jardinagem permite a opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), desde que não se tipifique como obra de construção civil, não caracterize locação de mão-de-obra, não configure execução de projetos e serviços de paisagismo, nem se enquadre em qualquer das demais vedações legais à referida opção.*

JORGE ANTONIO DEHER RACHID

Já com referência à vedação contida no art. 9º, inciso V da Lei nº 9.317/1996, a recorrente não merece melhor sorte.

Como relatado, o objeto social da empresa é, também, a prestação de *serviços de paisagismo*, integrantes do conceito de construção civil por caracterizar *benfeitoria agregada ao solo*, em complementação à obra de edificação de imóvel. O paisagismo, assim concebido, não se constitui, apenas, em *atividades de adubação, abertura de covas para plantio de mudas etc.*, mas sim na elaboração e execução de projeto que complementa a edificação do imóvel.

Por sua vez, a recorrente, questionada no curso do procedimento fiscal desenvolvido acerca dos serviços prestados a *Engedelp Construções Cíveis e Incorporações Ltda* e à *Secretaria do Estado de Desenvolvimento Urbano*, alegou que a contratação foi verbal, sem qualquer comprovação formal dos serviços que foram prestados.

No recurso voluntário, reitera a desnecessidade de tal formalização, e requer sejam tais pessoas jurídicas oficiadas a *apresentar suas manifestações formais sobre o tema*, providência que não incumbe a este órgão julgador pois, como bem firmado no ato de exclusão, as microempresas e empresas de pequeno porte não estão dispensadas e manter a guarda do Livro Caixa e do Livro Registro de Inventário, bem como de *todos os documentos e papéis que serviram de base para a escrituração dos referidos livros, em boa ordem*, enquanto não prescritas as ações cabíveis. Cumpria-lhe, portanto, apresentar tais provas documentais já com a manifestação de inconformidade, a teor do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, citado na decisão recorrida.

Assim, frente às evidências de que a recorrente executou serviços de paisagismo, e ante sua omissão na apresentação dos documentos que poderiam desconstituir esta constatação, nada há que afaste a exclusão promovida com fundamento no art. 9º, inciso V da Lei nº 9.317/1996, na medida em que a elaboração e execução de projetos de paisagismo é atividade que integra o conceito de construção civil, por complementar a edificação de imóveis.

De fato, a lei inclui nesta vedação as atividades de construção de imóveis, conceito que abarca a execução do paisagismo, que se constitui em benfeitoria agregada ao solo, e assim se caracteriza como obra ou serviço complementar à construção civil, mostrando-se válida a interpretação neste sentido veiculada no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 30/99.

Tanto o é que no âmbito do SIMPLES Nacional, as atividades de execução de projetos e serviços de paisagismo, assim como de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, integram o Anexo IV da Lei Complementar nº 123/2006, com redação dada pela Lei Complementar nº 128/2008, por meio do qual admite-se o recolhimento dos tributos na forma simplificada, mas de forma diferenciada, mantendo a obrigação de

recolhimento previdenciário patronal de acordo com as regras contidas no art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Quanto aos efeitos da exclusão da sistemática do SIMPLES FEDERAL, importa lembrar que o art. 73, da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, convalidada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que permaneceu vigente por força da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, alterou a redação do art. 15 da Lei nº 9.317, de 1996, passando a haver autorização legislativa para que a exclusão se desse com efeitos retroativos à data da situação excludente.

De fato, antes da referida alteração, a Lei nº 9.317/96, por força da redação atribuída pela Lei nº 9.732/98, estipulava que a exclusão do SIMPLES FEDERAL, na maioria dos casos (incisos III a XIV do art. 9º daquela Lei), somente surtiria efeitos a partir do mês subsequente àquele em que se procedesse à exclusão:

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

[...]

*III - constituída sob a forma de sociedade por ações;*

*IV - cuja atividade seja banco comercial, banco de investimentos, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta;*

*V - que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;*

*VI - que tenha sócio estrangeiro, residente no exterior;*

*VII - constituída sob qualquer forma, de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;*

*VIII - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior;*

*IX - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do art. 2º,*

*X - de cujo capital participe, como sócio, outra pessoa jurídica;*

*XI - cuja receita decorrente da venda de bens importados seja superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total;*

*XII - que realize operações relativas a:*

*a) importação de produtos estrangeiros;*

*b) locação ou administração de imóveis;*

*c) armazenamento e depósito de produtos de terceiros;*

*d) propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação;*

e) factoring,

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

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,

XIV - que participe do capital de outra pessoa jurídica, ressalvados os investimentos provenientes de incentivos fiscais efetuados antes da vigência da Lei nº 7 256, de 27 de novembro de 1984, quando se tratar de microempresa, ou antes da vigência desta Lei, quando se tratar de empresa de pequeno porte;

XV - que tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVI - cujo titular, ou sócio que participe de seu capital com mais de 10% (dez por cento), esteja inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVII - que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes da vigência desta Lei,

XVIII - cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a 10% (dez por cento), adquira bens ou realize gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados.

[...]

Art. 15 A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito.

[...]

II - a partir do mês subsequente àquele em que se proceder à exclusão, ainda que de ofício, em virtude de constatação de situação excludente prevista nos incisos III a XVIII do art. 9º, (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.1998)

Admitia-se, portanto, que mesmo praticando atividades vedadas pela Lei, a contribuinte permanecesse na sistemática simplificada de recolhimento até que ela pleiteasse sua exclusão ou, antes disso, que a autoridade administrativa promovesse a exclusão de ofício.

Esta impropriedade foi corrigida com a Medida Provisória nº 2.158, desde sua edição de 27/07/2001, atribuindo ao art. 15, inciso II da Lei nº 9.317/96 a seguinte redação:

Art. 73 - O inciso II do art. 15 da Lei nº 9.317, de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

[...]

II - a partir do mês subsequente ao que incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XIX do art. 9º,

Disto já se vê que não há qualquer dubiedade quanto ao sentido da expressão "situação excludente". A evolução legislativa mostra que os efeitos da exclusão deixaram de

ter por referência o ato que a declara e passaram a retroagir ao fato que a enseja, ainda que posterior seja a sua declaração. Impróprio, assim, caracterizar como “situação excludente” a versão do fato excludente em linguagem, mediante edição do ato de exclusão pela autoridade competente.

Esclareça-se que a redação trazida com a Medida Provisória nº 2.158-34/2001 subsistiu, relativamente à maior parte das vedações antes mencionadas, após a edição da Lei nº 11.196/2005 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 255/2005), que assim dispôs:

*Art. 33 Os arts. 2º e 15 da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação:*

[...]

*"Art. 15*

*II - a partir do mês subsequente ao que for incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XIV e XVII a XIX do caput do art. 9º desta Lei,*

*VI - a partir do ano-calendário subsequente ao da ciência do ato declaratório de exclusão, nos casos dos incisos XV e XVI do caput do art. 9º desta Lei.*

*§ 5º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, será permitida a permanência da pessoa jurídica como optante pelo Simples mediante a comprovação, na unidade da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o seu domicílio fiscal, da quitação do débito inscrito no prazo de até 30 (trinta) dias contado a partir da ciência do ato declaratório de exclusão."*

*Art. 132 Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos*

[...]

*II - desde 14 de outubro de 2005, em relação ao disposto*

*a) no art. 33 desta Lei, relativamente ao art. 15 da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996;*

[...]

*Art. 133. Ficam revogados*

[...]

*II - o art. 73 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;*

[...]

Confrontando a redação dos dois dispositivos, resta claro que desde a edição da Medida Provisória nº 2.158-34, e não apenas a partir da Lei nº 11.196/2005, a exclusão decorrente de uma das situações previstas nos incisos III a XIV e XVII a XIX do caput do art. 9º, tem efeitos a partir do mês subsequente ao que incorrer a dita vedação. A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que se seguiu à Medida Provisória nº 2.158-34, somente deixou de ter vigência com a revogação promovida pela própria Lei nº 11.196/2005, não se cogitando de qualquer interrupção na aplicação da norma questionada.

Por oportuno registre-se que, acerca do tema, recentemente o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar recurso representativo de controvérsia (REsp 1.124.507-MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 28/4/2010), reafirmou que a exclusão da sociedade empresária do SIMPLES FEDERAL, na circunstância que a lei prevê como impeditiva ao ingresso ou permanência nesse sistema, opera efeitos a partir do mês subsequente à data em que acontecer a situação excludente.

Citando como precedentes o AgRg no REsp 791.832-MG, o AgRg no Ag 1.133.791-RS, o AgRg no REsp 1.085.392-MG, o REsp 1.039.973-RS, o REsp 929.342-AL, o REsp 1.021.095-RS, explicou-se que, ocorrendo uma das circunstâncias impeditivas de ingresso ou de permanência no sistema, a pessoa jurídica sabedora do impedimento deve comunicar sua exclusão do regime, mas, se não o fizer, é dado ao Fisco o direito de proceder à sua exclusão de ofício, no momento em que detectar a ocorrência da situação excludente.

Esse ato de exclusão de ofício do Fisco, segundo a lei, é meramente declaratório e permite a retroação de seus efeitos à data da ocorrência da situação que originou a exclusão.

Diante deste contexto, verificando-se a situação excludente antes da edição da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, não há dúvida que os efeitos da exclusão se operam a partir de 01/01/2002.

Outrossim, quanto à alegada ofensa a princípios constitucionais, dispõe a Súmula CARF nº 2 que *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

Por todo o exposto, VOTO no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e manter os efeitos do ato de exclusão recorrido.

  
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

Parte da questão em litígio consiste em determinar se a atividade de paisagismo está ou não impossibilitada de aderir ao Simples, por corresponder ao conceito de construção civil de imóveis.

Assim, inicialmente, é preciso determinar o alcance e sentido da vedação a adesão ao Simples, posta na Lei nº 9.317, de 1996, para empresas que tenham atividades de construção civil, *in verbis*:

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

*V - que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;*

*§ 4º) compreende-se na atividade de construção de imóveis, de que trata o inciso V deste artigo, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.*

Percebe-se que a vedação constante do inciso V é para atividade de compra e venda de imóveis, ou loteamento, ou incorporação, ou construção de imóveis. Deste modo, conforme o inciso V, não há vedação para a simples atividade de construção civil, mas apenas se dela resultar a construção de imóvel. Ou seja, não basta que a atividade esteja alcançada pelo conceito de construção civil, é preciso que dela resulte um imóvel.

Já o § 4º, que é meramente explicativo e não implica em aumento de alcance da vedação, traz a explicação das diversas facetas da regra do inciso V. De fato, o § 4º: 1º) explica que nem todas as obras de construção civil são consideradas construção de imóvel; 2º) esclarece que é irrelevante a titularidade do imóvel; 3º) informa que o conceito de imóveis alcança as edificações e as benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo (no que se aproxima da definição de imóvel do art. 79 Código Civil); 4º) por fim, estabelece, por meio de exemplos (construção, demolição, reforma, ampliação), quais obras de construção civil estão alcançadas pelo conceito de construção de imóvel.

Dessarte, no que tange ao caso em julgamento, cabe perceber, nas normas acima analisadas, a existência de vedação legal para empresa que tenha atividade de construção civil de edificação ou de outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Resta ver se a atividade de execução de paisagismo está alcançada pela vedação. Ou seja, resta ver se a atividade de paisagismo corresponde à atividade de construção civil de benfeitoria agregada ao solo ou subsolo.



Ora, me parece que a execução de paisagismo não é alcançado pelo conceito de obras de construção civil, mas sim pelo conceito de jardinagem. Portanto, não seria pela vedação estabelecida no inciso V do art. 9º e do § 4º do mesmo artigo, da Lei nº 9 317, de 1996, que a empresa estaria impossibilitada de optar pelo Simples

No entanto, é relevante destacar que eventualmente a execução de paisagismo pode demandar obras de construção civil que impliquem em agregação de benfeitorias ao solo ou subsolo. Nesses casos, se a mesma empresa desenvolve a atividade de paisagismo e também executa as obras de construção civil, ela ficaria impossibilitada de aderir ao Simples. Mas, note-se que tal impossibilidade decorre de executar obras e não de executar o paisagismo.

Por este motivo, considerando que não existe nos autos qualquer elemento que demonstre que a empresa teve atividade de construção civil que resultasse em benfeitoria agregada ao solo ou subsolo, e considerando que as demais hipóteses de exclusão que fundamentaram o ato da DRF foram afastadas pelo voto do relator, entendo que não cabe a exclusão da empresa do Simples.

Por estas razões, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO- Redator voto vencedor

