



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

Processo n° 10980.005661/2006-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-000.738 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de outubro de 2011
Matéria SIMPLES - EXCLUSÃO
Recorrente INSTECH INDUSTRIAL ELETROMECAÂNICA LTDA EPP □ □
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

Ementa: VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. NULIDADE

A expedição do Ato Declaratório Executivo não requer prévio questionamento à pessoa jurídica. Comprovada sua regular a expedição, não há que se falar em nulidade.

AÇÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. OBJETO DIVERSO DO TRATADO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

Evidenciado que nos autos do processo judicial não foi analisada a possibilidade de enquadramento da interessada no regime do Simples, correta a decisão de primeira instância que concluiu pelo prosseguimento normal do presente administrativo no que se relaciona à matéria diferenciada.

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Não merece acolhida pedido de diligência, quando dos autos constarem elementos necessários e suficientes para se conhecer a natureza das atividades efetivamente desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2004

ATIVIDADE ECONÔMICA VEDADA.

A atividade locação/cessão de mão-de-obra é claramente impeditiva à opção pelo Simples, mesmo em se tratando da hipótese de empreitada exclusivamente de mão-de-obra, por possuir esta similitude com a locação de mão-de-obra.

O desenvolvimento de atividades assemelhadas às de engenheiro, assim como a execução de obras e serviços auxiliares e complementares da

construção civil, impedem a permanência da pessoa jurídica inscrita no Simples.

EFETOS DA EXCLUSÃO

No caso das hipóteses excludentes de que tratam os incisos V, XII, “f” e XIII, c/c § 4º, da Lei nº 9.317, de 1996, a exclusão produz efeitos a partir do mês subsequente ao que incorridas.

Assunto: Normas Tributárias

JURISPRUDÊNCIA

As decisões do Conselho de Contribuintes não são normas complementares da legislação tributária, uma vez que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa. Também não vinculam o entendimento administrativo, as decisões judiciais das quais o contribuinte não faça parte, por lhes faltarem eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior - Relator.

EDITADO EM: 27/10/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Waldir Veiga Rocha, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Jaci de Assis Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por INSTECH INDUSTRIAL ELETROMECHANICA LTDA EPP, fls. 294 a 317, contra decisão da 2ª Turma da DRJ/CTA, consubstanciada no Acórdão nº 06-22.016, fls. 283 a 291, que por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação da interessada, sob as seguintes razões descritas em sua ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

NULIDADE DO ADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, é incabível falar em nulidade do ADE emitido por autoridade fiscal competente, além de, na fase litigiosa do procedimento, regida pelo Decreto nº 70.235, de 1972, terem sido observadas as normas e os princípios processuais do contraditório e da ampla defesa.

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

Ano-calendário: 2004

AÇÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. OBJETO DIVERSO DO TRATADO NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

Quando a ação judicial transitada em julgado tem objeto diverso do tratado no processo administrativo, este deve ter prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada, conforme esclareceu a alínea "h" do ADN Cosit no 3, de 1996.

ATIVIDADE ECONÔMICA VEDADA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS PARA INSTRUMENTAÇÃO DE PROCESSOS INDUSTRIAIS. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

As pessoas jurídicas cuja atividade seja de cessão de mão-de-obra, prestação de serviços de montagem e manutenção de equipamentos industriais ou execução de obras de construção civil, estão impedidas de optar pelo Simples.

Solicitação Indeferida

Conforme descrito no relatório que integra o acórdão recorrido, o Ato Declaratório Executivo DRF/CTA no 151, de 18 de julho de 2008 (fl. 245), editado em consequência de Representação Fiscal formulada pela então Secretaria da Receita Previdenciária (fls. 03 a 05), excluiu a interessada do Simples, com efeitos a partir de 08/09/2004 (data de início de atividades), por incorrer nas situações previstas no art. 9º, V, XII, "f", e XIII, c/c § 4º, da Lei nº 9.317, de 1996, ou seja, pelo exercício das atividades econômicas vedadas relativas à execução de obras de construção civil, à de locação de mão-de-obra e à de serviços profissionais de engenheiros ou assemelhados.

Em razão de conter os elementos necessários à compreensão dos fatos e dos fundamentos que permeiam o litígio, transcreve-se a seguir a parte do relatório constante da decisão de primeira instância que resumiu os argumentos expostos pela interessada em sua manifestação de inconformidade apresentada às fls. 252 a 276, nos seguintes termos:

"(...)

Da violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa

3.2 Alega que a exclusão do Simples se deu em desacordo com os princípios do devido processo legal, do contraditório e da

ampla defesa, pois em momento algum lhe foi dada oportunidade de manifestar-se a respeito das alegadas vedações à opção no Simples; que não aceita que apenas o prazo de recurso contra o ADE seja válido para garantir-lhe o direito ao contraditório e à ampla defesa, razão pela qual entende deva ser declarada a nulidade desse ato declaratório.

Da vedação às empresas prestadoras de serviços relacionados à construção civil

3.3 Aduz que a execução de serviços auxiliares da construção não impede a adesão ao Simples, e que a interpretação da norma excludente deve obedecer limites, sob pena de não restarem contribuintes aptos a optarem pelo regime simplificado; que a atividade de manutenção elétrica é executada por eletricitistas, cuja profissão não exige preparação específica ou habilitação legalmente exigida e não pode ser comparada à de engenheiro ou técnico; cita julgados do Conselho de Contribuintes e do TRF da 4ª Região.

3.4 Argumenta que a interpretação extensiva para tentar equiparar sua atividade de manutenção elétrica em geral à de construção de imóveis é totalmente equivocada, e que os serviços por ela prestados são muito mais singelos e não pressupõem formação profissional específico; que um ato declaratório normativo da Receita Federal não pode restringir um direito previsto na Constituição ou na Lei; que as restrições de direito só podem ser feitas por lei em sentido estrito e desde que previamente autorizadas pela Constituição, mas jamais por ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, da C.F.); que, como a atividade por ela exercida não está dentre as eleitas pelo legislador como excludente da opção pelo Simples, deve o ato de exclusão ser revogado.

Da ação judicial transitada em julgado

3.5 Relata que ingressou com a ação nº 2006.70.00.017667-2 perante a Justiça Federal em Curitiba contra o INSS (atualmente Receita Federal do Brasil) para que fosse decretada a ilegalidade da antecipação da contribuição previdenciária devida pelas empresas prestadoras de serviços, haja vista ser ela optante pelo Simples, bem como a condenação do réu à restituição dos valores retidos, desde 08/09/2004 (data de início das atividades da empresa), a título de contribuição previdenciária no percentual de 11%, conforme previsto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre as notas fiscais de prestação de serviços por ela emitidas.

3.6 Destaca que a decisão do TRF da 4ª Região que negou provimento à apelação do INSS contra a sentença favorável obtida em 1ª instância já transitou em julgado; que, caberia ao INSS ter alegado em juízo os fatos impeditivos ao direito da reclamante, mas em nenhum momento foram apresentadas as razões trazidas aos autos (locação de mão-de-obra, atividades de construção civil ou execução de serviços de engenharia), nem sequer foi juntada cópia da Representação fiscal; que não é possível agora, no momento do pagamento da ação, via administrativa,

desconsiderar a decisão judicial e pretender, ainda, a exclusão do Simples retroativamente, descumprindo decisão proferida nos autos 2006.70.00.017667-2.

Locação de mão-de-obra X prestação de serviços

3.7 Contesta a exclusão do Simples fundamentada no fornecimento de mão-de-obra para execução de serviços na área elétrica, manutenção e montagem industrial, cujo preço foi orçado por valor hora-homem, fato considerado pela autoridade fiscal para caracterização de locação de mão-de-obra.

3.8 Salaria que tem por objeto social a prestação de serviços especializados, cuja execução é feita com utilização de mão-de-obra especializada; que é óbvio que há um custo de mão-de-obra para prestação de serviços, assim como há o custo de materiais utilizados; que, assim, nos contratos de prestação de serviços o que se contrata é o serviço a ser prestado, o resultado final, mesmo que isso envolva mão-de-obra e material; que, diversamente, os contratos de locação de mão-de-obra têm cunho personalíssimo, não se confundindo com a prestação de serviços; que os Tribunais têm excluído a retenção da contribuição para o INSS de empresas prestadoras de serviço inscritas no Simples.

3.9 Argúi que na locação de mão-de-obra, determinada empresa (locatária) contrata o fornecimento de mão-de-obra de outra pessoa jurídica (locadora), sendo que os trabalhadores ficarão sob as ordens da locatária, embora o vínculo empregatício permaneça com a locadora; que consta de seu contrato social que ela executa a atividade de "comércio a varejo de máquinas e peças industriais, fabricação de máquinas e equipamentos industriais, serviços de manutenção industrial e reparos em estruturas metálicas", o que, por si só, não é suficiente para caracterizar a atividade de locação de mão-de-obra, impondo-se uma investigação das circunstâncias que envolvem a prestação do serviço.

3.10 Alega que no caso em tela, os contratos celebrados para contratação de seus serviços não deixam seus funcionários permanentemente na contratada, nem tampouco mudam sua subordinação; que eventual diligência nos locais em que atualmente estão sendo prestados serviços pode demonstrar o alegado; que na prestação de serviço há comprometimento de realização de tarefas para outrem, sob imediata direção do próprio prestador e mediante retribuição específica; que são prestações laborais autônomas, preservando-se no empregado a direção cotidiana sobre sua prestação.

3.11 Acrescenta que quanto aos serviços a serem prestados dentro do estabelecimento da tomadora do serviços, tal situação por si só não condiciona o trabalho a ser subordinado; que alguma diretriz a ser seguida pelo prestador do serviço não implica necessariamente em trabalho subordinado; que a presença dos prestadores dos serviços nas dependências da tomadora se deve ao fato de as máquinas objeto de manutenção

industrial serem muito pesadas, devendo o serviço ser prestado no próprio local. Cita decisão do TRF da 4ª Região.

Da retenção de 11% a título de INSS

3.12 Questiona o entendimento fiscal de que a retenção de 11% nas notas fiscais de prestação de serviços, na forma do art. 31, caput e § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, enquadraria a reclamante como cedente de mão-de-obra, e por conseguinte, locação.

3.13 Argumenta que se parte do pressuposto de que cessão e locação de mão-de-obra seriam a mesma coisa, quando a cessão de mão-de-obra pode acontecer em qualquer prestação de serviço e não se confunde com a locação de mão-de-obra; que não era a contribuinte, mas os contratantes de seus serviços que faziam a retenção para o INSS; que tanto não concordava com a retenção, que ingressou com a ação judicial antes referida e obteve a declaração de inexigibilidade de retenção da contribuição; que, por óbvio, o Judiciário se deparou com o seu contrato social e viu tratar-se de empresa prestadora de serviços.

3.14 Aduz que qualquer empresa prestadora de serviços poderia estar abrangida pelo disposto no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, não se confundido com empresa locadora de mão-de-obra. Cita decisão do STJ (Resp 511.032), no sentido de admitir a possibilidade de empresas prestadoras de serviços de mão-de-obra que se mantivessem no Simples de não recolherem a contribuição para o INSS; que por ser a recorrente empresa optante pelo Simples não estaria sujeita à retenção de 11%, eis que essa forma de pagamento, instituída pela Lei nº 9.711, de 1998, é incompatível com o recolhimento unificado previsto na Lei nº 9.317, de 1996, razão pela qual a ação impetrada foi julgada totalmente procedente.

Da impossibilidade de retroatividade da exclusão

3.15 Alega que, no caso em tela, após quatro anos depois da inclusão no regime do Simples, não cabe ao fisco excluí-la com efeitos retroativos, em total afronta ao princípio da segurança jurídica; requer que, em não se aceitando as argumentações anteriores, os efeitos do ato declaratório sejam possíveis apenas a partir do mês subsequente ao da sua ciência.

Do pedido

3.16 Ao final requer seja admitida a presente manifestação de inconformidade como recurso, para fins de:

a) anular o ADE DRF/CTA nº 151, de 2008, uma vez que a recorrente não se encontra enquadrada em nenhuma das hipóteses de vedação;

b) em não se entendendo pela revogação ou nulidade do ADE DRF/CTA nº 151, de 2008, que a exclusão só possa gerar efeitos a partir do mês subsequente ao da sua ciência;

c) a produção de provas em direito admitidos, tais como juntada de novos documentos, diligência nos locais onde são realizadas

as prestações de serviços, perícia nos locais, prova testemunhal, etc.”

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a exclusão da contribuinte do SIMPLES, fundamentando, em especial, sua decisão nas seguintes razões de decidir:

Quanto ao relato da reclamante acerca da existência de ação judicial a seu favor, transitada em julgado, o voto condutor ressaltou que esta possui objeto diverso da matéria tratada nos presentes autos, haja vista naquela não ter sido analisada a possibilidade de enquadramento da interessada no regime do Simples.

Ressalta também ser improcedente preliminar de nulidade do ADE DRF/CTA nº 151, de 2008, arguida pela reclamante, uma vez não caracterizadas no caso as hipóteses previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como pelo fato de a fase litigiosa para o exercício do contraditório da ampla defesa somente se instaura com a apresentação da impugnação, a teor do disposto no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.317, de 1996.

Após relatar o conteúdo dos serviços descritos nos contratos de prestação de serviços e respectivas notas fiscais, registra que os mesmos comprovam que a interessada executou obras de construção civil e serviços de instalação e montagem de equipamentos para instrumentação de processos industriais, além da cessão de mão-de-obra mediante sistema de hora administrada.

No que concerne à locação de mão-de-obra destaca que, de acordo com os contratos de prestação de serviços firmados com a Mosaic Fertilizantes do Brasil S/A (fls. 55-58) e Fospar S/A (fls. 59-62), seu valor encontra-se fixado com base nas horas efetivamente trabalhadas o que revelaria que a força de trabalho passa a ser a principal prestação da empresa cedente, ou seja, o objeto do contrato é o fornecimento de mão-de-obra.

Transcreve os artigos das Resoluções Confea nº 218, de 1973, e 262, de 1979, para concluir que como a competência para executar serviços de reparação e manutenção de máquinas e equipamentos industriais cabe aos engenheiros e técnicos, no âmbito dessas modalidades profissionais específicas, estes serviços se enquadram na vedação do inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 1996.

Fundamentando-se no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999, conclui também que a interessada executa obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil.

Cientificada desta decisão em 18/05/2009, fls. 293, a recorrente interpôs recurso voluntário em 10/06/2009, fls. 294 a 317, mediante o qual reitera os argumentos já expostos na manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jaci de Assis Junior

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. Assim, dele conheço.

PRELIMINARES

Da violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa - Nulidade

A recorrente alega de que a exclusão do Simples se deu em desacordo com os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, pois em momento algum lhe foi dada oportunidade de manifestar-se a respeito das alegadas vedações à opção no Simples.

O Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal prevê em seu art. 14, que a fase litigiosa do procedimento se instaura com apresentação da impugnação.

Inaugurando o presente processo administrativo fiscal, as motivações expostas na representação fiscal do INSS, fls. 02 a 05, complementada às fls. 35 a 40, no sentido de que a interessada supostamente desenvolve atividade vedada no âmbito do sistema Simples, culminaram na expedição do Ato Declaratório Executivo de exclusão da Recorrente do Simples – ADE, fls. 245.

Nesse contexto, esclareça-se à Recorrente que mencionada representação fiscal constitui simples documento interno com finalidade precípua de comunicar a autoridade competente sobre a necessidade de expedição do referido ato administrativo de exclusão do Simples.

O Ato Declaratório Executivo de exclusão da Recorrente do Simples compõe, pois, a fase inquisitiva do presente processo, na qual apenas se estava investigando a necessidade de expedição de ato administrativo de exclusão da Recorrente do Simples. Vale dizer que a expedição do ADE não requer prévio questionamento à pessoa jurídica. Somente após a sua efetiva expedição é que se tem início a fase do contraditório do processo administrativo, momento a partir do qual é oferecida a oportunidade da apresentação de manifestação de inconformidade por parte do contribuinte e demais meios de recurso postos à sua disposição

No caso concreto, verifica-se que, sob o ponto de vista formal, foi inteiramente regular a expedição do competente Ato Declaratório Executivo DRF/CTA no 151, de 18 de julho de 2008 para exclusão da Recorrente do Simples.

Da ação judicial transitada em julgado

Quanto ao relato da reclamante acerca da existência de ação judicial a seu favor, transitada em julgado, verifica-se do voto condutor da decisão recorrida que a mesma possui objeto diverso da matéria tratada nos presentes autos, haja vista naquela não ter sido analisada a possibilidade de enquadramento da interessada no regime do Simples.

De acordo com a cópia da Sentença proferida em ação ordinária, juntada às fls. 278, *“trata-se de ação declaratória cumulada de repetição de indébito proposta sob rito ordinário por Ribeiro e Ribeiro Instalações Técnicas Industriais Ltda, em relação ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, objetivando o reconhecimento da ilegalidade da retenção do montante*

equivalente a 11% sobre o valor bruto de cada nota fiscal ou fatura de prestação de serviços a título de contribuição previdenciária, em razão de sua inscrição no SIMPLES.”

De seu respectivo voto, constata-se, ainda, que a questão relacionada ao Simples se restringiu unicamente na verificação de que a autora daquela ação atendia ou não ao requisito fixado pela legislação de regência para ela pudesse usufruir da dispensa da referida retenção, qual seja: de estar inscrita no Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, à época em que os valores foram retidos pelas tomadoras dos serviços prestados. Nesse sentido, o fundamento daquele julgado foi bastante claro no sentido de que:

“Ficou incontroverso nos autos que a parte autora é inscrita no SIMPLES desde 08.09.2004. Não obstante, tal fato é comprovado pelo documento de fl. 29.

Resta, portanto, apenas analisar a questão da exigibilidade, ou não, da retenção do montante equivalente a 11% sobre o valor bruto de cada nota fiscal ou fatura de prestação de serviços da parte autora, a título de contribuição previdenciária.”

Evidenciado, pois, que nos autos do processo judicial não se discutiu o atendimento aos requisitos para enquadramento da interessada no regime do Simples, correta a decisão de primeira instância que concluiu que o presente processo deve ter prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada, conforme esclareceu a alínea "h" do ADN Cosit nº 3, de 14 de fevereiro de 1996.

Realização de diligência

A Recorrente requereu a realização de diligência, com vistas à confirmação de que os serviços por ela prestados não se subsumem às hipóteses legais de vedação que foram relacionadas no Ato Declaratório de exclusão da Requerente do Simples.

Tal requerimento, porém, não merece ser acolhido por se revelar totalmente desnecessário para formação de convicção sobre os fatos de que trata o presente processo, haja vista que os elementos constantes dos autos (contrato social da Recorrente, notas fiscais de prestação de serviços, diversos contratos de prestação de serviços e respectivos orçamentos e relatórios) são necessários e suficientes para se conhecer a natureza das atividades efetivamente desenvolvidas pela Recorrente.

MÉRITO

Antes de se iniciar o exame dos elementos que integram os presentes autos para verificar se a atividade desenvolvida pela Recorrente se amolda ou não às hipóteses legais de vedação alinhadas pelo ADE questionado, cumpre-se anotar os conceitos legais e doutrinários que distinguem os contratos de “locação de mão-de-obra”, de “cessão de mão-de-obra”. Para tanto, peço licença transcrever excerto do voto que conduziu o Acórdão nº 1401-00249, proferido pela 4ª Câmara deste CARF, em sessão realizada em 21/05/2010, no qual o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, de forma didática, assim sintetizou o assunto:

“(…), locação de mão-de-obra doutrinariamente costuma ser definida como o contrato pelo qual o locador se obriga a fazer alguma coisa para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço. Os trabalhos são

realizados sem a obrigação de executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado.

Na locação de mão-de-obra, a locadora assume a obrigação de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. A locadora é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços.

Já a definição legal de cessão de mão-de-obra encontra-se no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, regulamentado pelo art. 219 do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999) e pelo art. 143 da IN SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, que assim dispõe:

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.

§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.

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

Quanto à empreitada, trata-se de instituto regulado pelos arts. 610 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), e pelo art. 144 da IN SRP nº 3, de 2005, que assim dispõe:

Art. 144. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.

Registre-se que é admissível a existência das seguintes espécies de empreitada: de materiais e mão-de-obra; exclusivamente de mão-de-obra (lavor) e por administração. Sua principal característica é o trabalho autônomo, possuindo utilização corrente na construção civil e no meio rural.

A distinção entre os diferentes tipos de empreitadas far-se-á pela natureza da prestação de trabalho. Fundamental para

caracterizar-se a empreitada é que o empreiteiro assuma o risco de realizar a obra contratada, por si ou seus prepostos, segundo as especificações estabelecidas de tempo e preço. O empreiteiro é responsável pela organização dos meios necessários e a gestão do próprio risco, além da obrigação de executar a obra ou o serviço para o qual foi contratado, Como regra geral, todos os contratos de empreitada pressupõem a assunção, por parte do contratado, do ônus relativo à fiscalização, orientação e planejamento do bem objeto da contratação.

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

No caso da empreitada exclusivamente de mão-de-obra, o resultado é a própria execução do serviço, estabelecendo-se, assim, sua similitude com a locação de mão-de-obra.”

Mais adiante, consta do voto condutor em referência:

“Vale dizer que o conceito legal de cessão de mão de obra abrange até mesmo serviços não relacionados com a atividade fim da empresa contratante e independe da natureza e forma de contratação dos empregados, conforme consta expressamente do caput do retrocitado art. 143 da IN SRP n° 3/2005.

(...)

A "empreitada exclusivamente de mão-de-obra" caracteriza-se por envolver apenas uma obrigação de fazer (prestação de serviços, com ou sem a utilização de equipamentos de propriedade da prestadora do serviço).

Por outro lado, a "empreitada mista" caracteriza-se por envolver uma obrigação de fazer (prestação de serviços, com ou sem a utilização de equipamentos de propriedade da prestadora do serviço) aliada a uma obrigação de dar (fornecimento de materiais que serão definitivamente agregados à obra contratada ou que serão consumidos durante o processo de prestação de serviços).

Em suma: a "empreitada mista" é aquela em que a prestadora de serviços, além de fornecer a mão-de-obra, também fornece materiais que serão definitivamente incorporados à obra contratada ou então que serão consumidos durante a fase de prestação de serviços.

Esta espécie de empreitada (mista) é muito comum no ramo da construção civil, onde a empresa pode ser contratada para fornecer apenas a mão-de-obra (empreitada exclusivamente de mão-de-obra) ou então para fornecer a mão-de-obra bem como

os materiais de construção utilizados naquela obra (tijolos, ferro, cimento, areia, revestimentos cerâmicos etc.).

O simples emprego de equipamentos convencionais de trabalho (tais como caminhões, betoneiras, tratores, pás, enxadas, peneiras etc.) não têm o condão de, por si só, transformar uma "empreitada exclusivamente de mão-de-obra" em uma "empreitada mista". Isto ocorre porque tais equipamentos continuam sendo de propriedade da empresa prestadora de serviços, que apenas os utiliza durante a prestação de serviços, sem transferir sua propriedade à empresa contratante."

Análise do caso concreto

Da Representação Fiscal de fls. 02 a 05, se extrai a seguinte constatação:

"(...) ao analisarmos o processo de restituição da retenção [de INSS], requerida pela empresa, constatamos através das notas fiscais de prestação de serviços emitidas arquivadas ao processo que a empresa vem prestando serviços de Construção Civil, Serviços de pinturas e Serviços na manutenção mecânica e elétrica."

Diante disso, entendeu o agente da Secretaria da Receita Previdenciária que a empresa estaria impedida de optar pelo SIMPLES, em face do disposto no Artigo 9º, inciso V e § 4º da Lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996.

Complementada pela Representação Fiscal de fls 35 a 40, o Chefe do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba(PR), com base nas respectivas constatações, proferiu o Despacho Decisório de fls. 235 a 243, concluindo que a interessada exerce atividades incompatíveis com sua opção pelo Simples. Conforme se vê do mencionado despacho, a conclusão da autoridade preparadora também se fundamentou a partir do exame dos elementos que integram os presentes autos, dentre os quais os contratos de prestação de serviços firmados com as contratantes COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA, fls. 50 a 54, MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL S/A, fls. 55 a 58, FOSPAR S/A, fls. 59 a 62, USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA, fls. 63 a 68, além dos relatórios das Propostas para Execução de Serviços emitidas pela então representada, ora recorrente (nas quais, observe-se, utiliza o nome de fantasia "SN Engenharia"), para as empresas Usina Alto Alegre e Usina de Açúcar Santa Terezinha, fls. 79/90, bem como das Notas Fiscais de Prestação de Serviços juntadas à fl. 11/24 e 173/231.

Com base em todos esses elementos, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR editou o Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 151, de 18 de junho de 2.008, sob o fundamento de incorrer a empresa na vedação prevista no art. 9º, incisos V, XII, "F" e XIII, c/c § 4º, da Lei nº 9.317, de 1996.

Relativamente à vedação expressa no art. 9º, inciso XII, "F", tem-se que:

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

(...)

XII - que realize operações relativas a:

(...)

f) prestação de serviço de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra.” (grifei)

Da leitura deste texto legal, é de se perceber que o mesmo se reporta à terceirização de determinadas tarefas, da qual a contratada busca economia tanto em salários diretos, quanto em encargos trabalhistas.

Destarte, sobressai da leitura do texto legal em referência que a preocupação do legislador esteve, pois, voltada para que o tratamento jurídico diferenciado e simplificado instituído pela Lei que criou o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES não compromettesse o equilíbrio financeiro do orçamento previdenciário, indesejável à política alinhada ao objetivo constitucional de bem-estar da população e da justiça social.

Voltando-se ao exame da manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, constata-se que a decisão recorrida entendeu que, de modo geral, as expressões cessão de mão-de-obra e locação de mão-de-obra não se distinguem, uma vez que ambas advém do ato de colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

Baseando-se, pois, no conceito firmado pelo § 3º, do art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991, ficou claro para a relatora do voto do acórdão recorrido que o objeto do contrato seria o fornecimento de mão-de-obra, tal como consta dos contratos de prestação de serviços firmados com a Mosaic Fertilizantes do Brasil S/A (fls. 55 a 58) e Fospar S/A (fls. 59 a 2), cujo valor teria sido fixado com base nas horas-homem efetivamente trabalhadas.

Sob este aspecto, discorda a recorrente alegando que “*nos contratos de prestação de serviços o que se contrata é o serviço a ser prestado, o resultado final, mesmo que isso envolva mão-de-obra e material.*” De acordo como seu ponto de vista, esse tipo de contrato não se confunde com os contratos de locação de mão-de-obra que têm cunho personalíssimo.

Acerca do fornecimento de mão-de-obra especializada, seria bom ressaltar, que a própria interessada argumenta em sua manifestação de inconformidade que “*o objeto do contrato social da empresa é a prestação de serviços*”, fato que lhe fez indagar “*como é possível prestação de serviços especializados sem mão-de-obra especializada*”.

Deste argumento extrai-se que a recorrente pretende enfatizar que o objeto principal contratado não seria o trabalho mas a obra. Equivaleria dizer, então, que os contratos celebrados com seus clientes se classificariam como contratos de empreitada de labor e materiais, regidos especificamente pelo art. 610 e 611 do Código Civil, de 2002, e também previsto no art. 144 da IN SRP nº 3, de 2005, anteriormente transcrito.

Do exame das peças que integram os presentes autos verifica-se que na espécie classificada como empreitada de materiais e mão-de-obra (empreitada mista), concebida pelo art. 611 do citado Código Civil, de 2002, estariam as prestações de serviços descritas nas correspondências enviadas pela própria interessada à cliente USINA ALTO ALEGRE - UNIDADE I - COLORADO-PR, uma vez referirem-se a orçamento de mão-de-obra e fornecimento de todo o material usado na prestação do serviço, juntadas às fls. 79 a 86.

Ainda na concepção da Recorrente, nos contratos que celebrou para prestação de serviços não há mudança de subordinação e nem seus funcionários ficam permanentemente na “*contratada*”. Com isso, quer dizer a Recorrente, que a ela caberia o controle e a supervisão dos funcionários colocados à disposição de seus clientes, ou seja, a relação de subordinação permaneceria sob seu poder.

Ao alegar que tal característica integra os contratos por ela celebrados, a Recorrente apresenta um fator de diferenciação entre empreitada e locação de mão-de-obra. Contudo, nos casos em que se configure empreitada exclusivamente de mão-de-obra, regulamentada pelo art. 612 do Código Civil, de 2002, tal fator deixa de ser essencial, eis que como o resultado contratado é a própria execução do serviço, o trabalho passa a ser o objeto principal do contrato, estabelecendo-se assim, conforme mencionado no preâmbulo deste mérito, similaridade jurídica com a locação de mão-de-obra.

Exclusivamente no que tange a este último aspecto, do exame dos contratos de prestação de serviços celebrados pela interessada é de se constatar que alguns deles refletem, na verdade, que a força de trabalho seria a principal prestação da empresa contratada, fato este que realça a identificação do objeto do contrato como sendo o fornecimento exclusivo de mão-de-obra.

Cite-se, a título de exemplo, o contrato celebrado com a empresa COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA, fls. 50 a 54, cujas cláusulas evidenciam que os serviços contratados tiveram por objeto o fornecimento de mão-de-obra:

“*Cláusula Primeira:*

Constitui objeto do presente instrumento, a prestação de serviços a ser realizado pela CONTRATADA, com fornecimento de mão-de-obra e ferramentas, necessários à Montagem de Equipamentos Mecânicos e Manutenção de Equipamentos Existentes na Indústria de Óleo da CONTRATANTE, (...)”

(...)

Observe-se que, conforme destacado anteriormente, o simples emprego de ferramentas necessárias para o trabalho não descaracteriza a empreitada exclusivamente de mão-de-obra.

A força de trabalho como principal prestação da empresa contratada pode ser também evidenciada pela leitura das seguintes cláusulas de contrato firmado com a empresa Usina de Açúcar Santa Terezinha Ltda., fls. 63 a 67:

“*1. OBJETO DO CONTRATO:*

1.1 Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços, exclusivamente de mão-de-obra especializada, para: 1) Montagem de Pré Evaporador com capacidade de 5000 m2 (NOVO) e Readequação do evaporador 1800m2, 2) Aumento da capacidade do evaporador 1200m2, 3) interligação da bomba spray na tubulação de 22" e 4) Fabricação e montagem do decantador com capacidade de 800m3 de acordo com o projeto da sucra, conforme proposta em anexo que faz parte integrante deste contrato.

(...)

6. RESPONSABILIDADE DA CONTRATANTE:

6.1. A CONTRATANTE obriga-se a fornecer todo o material de consumo e de montagem para a execução dos serviços.

8. DISPOSIÇÕES GERAIS:

8.1. A CONTRATADA deverá requisitar o material por escrito em 05 (cinco) dias de antecedência discriminando as quantidades e especificações dos mesmo a CONTRATANTE.”

Convenções neste mesmo sentido se encontram também previstas nos contratos firmados com a mesma usina de açúcar, conforme se pode constatar dos contratos juntados às fls. 68 a 75, 76 a 78. Reforça ainda esta constatação a descrição acerca de que a responsabilidade pelo fornecimento de todo o material usado para a execução dos serviços seria da contratante, no caso, a Usina de Açúcar Santa Terezinha Ltda, conforme se vê dos relatórios intitulados ESCOPO DOS SERVIÇOS E VALORES INDIVIDUAIS, juntados às fls.83 a 85, 86 a 88 e 89 a 90.

A despeito do acima exposto por si só não garantir a permanência da empresa recorrente no Simples, convém que sejam também examinados os contratos celebrados com a empresa Fospar S/A, fls. 59 a 62, e a empresa Mosaic Fertilizantes do Brasil S/A, fls. 55 a 58.

Consta da primeira cláusula do INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, celebrado com a empresa Fospar S/A, fls. 59 a 62, o seguinte objeto:

I - OBJETO

1.1. A CONTRATADA fornecerá mão de obra especializada para a prestação de serviços de instalações e manutenção industrial no estabelecimento da CONTRATANTE no endereço acima citado, conforme proposta técnica/comercial datada em 01/07/2005, que devidamente rubricada pelas partes passa a fazer parte integrante deste contrato, ficando avençado que as disposições deste instrumento sempre deverão prevalecer sobre a referida proposta, quando conflitantes.

1.2. Os serviços serão prestados mediante solicitação da CONTRATANTE que deverá informar o tipo de serviço a ser realizado, o prazo para a conclusão do mesmo e o número de funcionários que pretende contratar para sua realização. Deverá a CONTRATADA responder a solicitação da CONTRATANTE através de Proposta Técnica, confirmando o número de funcionários a serem disponibilizados, o prazo de entrega dos serviços e o preço para a realização destes.

Verifica-se, primeiramente, que o objeto pelo qual o contrato foi celebrado resume-se no fornecimento de mão-de-obra especializada para a prestação de serviços de instalações e manutenção industrial no endereço da contratante. Verifica-se também que pelo fato de prever hipótese na qual incumbe à contratante a definição sobre o número de funcionários que pretende contratar constitui, na verdade, um fator indicativo de que o controle e a supervisão dos serviços estariam a cargo da tomadora desses serviços.

Não obstante isso, no que se refere ao preço contratado, este se encontra sob a regência da terceira cláusula do contrato de prestação de serviços em referência, nos seguintes termos:

III – PREÇO

3.1. O preço certo e previamente ajustado dos serviços descritos na cláusula primeira, inclusive materiais e demais despesas é de:

Opção 1) Compreende o fornecimento de mão-de-obra para até 02 (dois) dias, sendo:

FUNÇÃO	Valor
Técnico eletricista	R\$ 23,00
Eletricista de Manut e montagem industrial	R\$ 20,00
Mecânico de manut industrial(solda/oxicorte/preventiva)	R\$19,00
Caldereiro industrial (especializado em traçado e fabricação)	R\$ 20,00
Soldador TIG	R\$ 20,00
Torneiro Mecânico (tomo próprio)	R\$ 35,00
Auxiliar de eletricista	R\$ 12,00
Auxiliar de mecânica	R\$ 12,00

Opção 2) Compreende o fornecimento de mão-de-obra para até 07(sete) dias, sendo:

FUNÇÃO	Valor
Técnico eletricista	R\$ 23,00
Eletricista de Manut e montagem industrial	R\$ 18,00
Mecânico de manut industrial(solda/oxicorte/preventiva)	R\$17,00
Caldereiro industrial (especializado em traçado e fabricação)	R\$ 18,00
Soldador TIG	R\$ 18,00
Torneiro Mecânico (tomo próprio)	R\$ 35,00
Auxiliar de eletricista	R\$ 10,00
Auxiliar de mecânica	R\$ 10,00

Opção 3) Compreende o fornecimento de mão-de-obra para até 15(quinze) dias , sendo:

FUNÇÃO	Valor
Técnico eletricista	R\$ 23,00
Eletricista de Manut e montagem industrial	R\$ 16,50

Mecânico de manut industrial(solda/oxicorte/preventiva)	R\$16,00
Caldereiro industrial (especializado em traçado e fabricação)	R\$ 16,50
Soldador TIG	R\$ 16,50
Torneiro Mecânico (tomo próprio)	R\$ 35,00
Auxiliar de eletricista	R\$ 9,50
Auxiliar de mecânica	R\$ 9,50

3.1.1. Está incluso no preço acima os materiais para execução dos serviços inclusive os encargos sociais, tributos bem como todas ferramentas e equipamentos necessários.

3.1.2 O reajuste do preço da parcela que compõe o item mão de obra será efetuado baseado no índice do dissídio coletivo da categoria,

3.2. Estabelecem as partes que os serviços, objeto deste contrato, deverão ser realizados de segunda-feira a domingo em horário a ser determinado.

3.3. O valor acima ajustado será pago pela CONTRATANTE ao mês posterior do serviço executado mediante apresentação de nota fiscal de prestação de serviços com 10 (dez) dias de antecedência.

3.3.1 A CONTRATANTE pagará mensalmente à CONTRATADA pelo fiel cumprimento de todas as obrigações e serviços objeto do presente contrato, o valor resultante da multiplicação de horas trabalhadas pelo valor da hora/homem acima estipulado.

3.3.2. O apontamento de horas será efetuado em formulário da CONTRATADA que submeterá aprovação da CONTRATANTE.

Desta cláusula chama atenção o fato de o preço dos serviços contratados corresponder ao valor resultante da multiplicação de horas trabalhadas pelo valor da hora/homem estipulado.

Essa forma de remuneração de serviços, conforme destacou o voto condutor da decisão de primeira instância, reflete, realmente, que a força de trabalho passa a ser a principal prestação da empresa contratada, o que vem novamente realçar o fato de que o objeto do contrato é o fornecimento de mão-de-obra.

Sobre este aspecto, convém ressaltar ainda, que o preço contratado em função da hora/homem trabalhada não consegue configurar a hipótese em que se apoiou a recorrente no sentido de que “*nos contratos de prestação de serviços o que se contrata é o serviço a ser prestado, o resultado final.*” Além do mais, ao serem oferecidas à contratante três opções de preço, graduados segundo o número de dias de fornecimento de mão-de-obra (até dois dias, até sete dias e até quinze dias), acaba por se deparar com a possibilidade de o serviço contratado não ter sido completamente realizado ao final do décimo quinto dia trabalhado. Daí equivocasse a recorrente, eis que, pelo exame do próprio contrato de prestação de serviços, fica

evidenciado que os trabalhos poderiam ser realizados sem a obrigação de se executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado.

Observe-se também que, embora haja previsão de estar incluído no preço contratado os materiais para execução dos serviços (cláusula 3.1.1, acima reproduzida), do exame da nota fiscal de prestação de serviços nº 155, juntada às fls. 176, verifica-se a inexistência de destaque relativo à utilização de eventuais materiais. É de se concluir, pois, que o valor daquela nota fiscal corresponde somente à mão-de-obra empregada o que, em face de sua natureza, impede à Recorrente de permanecer no Simples.

Seria bom ressaltar que, do conjunto probatório integrantes dos presentes autos, percebe-se que, em relação ao referido contrato de prestação de serviços, a subordinação dos trabalhadores ao comando da contratada passa a ser secundária no que tange à distinção entre locação de mão-de-obra e empreitada. Ademais, o fato de a cláusula 4.7.1 do mesmo contrato em referência fixar como obrigação da contratada, ora Recorrente, a atividade de “*dirigir e administrar todos os serviços, de acordo com a melhor técnica e norma aplicável a trabalhos desta natureza*”, não quer dizer que o controle e a supervisão das tarefas executadas tenha ficado sob comando da recorrente. Muito pelo contrário, por estar mais relacionada ao trabalho intelectual e administrativo de organizar os serviços e fiscalizar o andamento da execução do objeto do contrato, tal obrigação se coaduna mais à atividade inerente a engenheiro, conforme adiante será examinado.

Por estabelecer cláusulas e condições semelhantes às analisadas anteriormente, pela leitura do contrato de prestação de serviços firmado com a empresa Mosaic Fertilizantes do Brasil S/A, fls. 55 a 58, é de se chegar à mesma conclusão de que a Recorrente incorre em hipótese que lhe veda à permanência Simples.

Em vista do exposto, não resta dúvida de que a empresa INSTECH INDUSTRIAL ELETROMECAÂNICA LTDA, de fato, incorreu na hipótese de vedação estabelecida pelo inciso XII, aliena “f”, da Lei nº 9.317, 1996.

Por sua vez, fixou o Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 151, de 18 de junho de 2.008, sob exame, que referida empresa teria incorrido também na vedação expressa no art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317, de 1996, que assim dispõe:

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

(...)

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

Transcrevendo trechos das Resoluções CONFEA nº 218, de 1973, nº 262, de 1973, e ainda com fundamento no ADN COSIT nº 4, de 2000, e na lei nº 5.194, de 1966, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento concluiu pela vedação ao Simples, em razão da atividade da empresa, nos seguintes termos:

“(...) o termo "assemelhado" constante do inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 1996, faz incluir na vedação à opção pelo Simples qualquer atividade de prestação de serviço que tenha similaridade ou semelhança com aquelas enumeradas. Nessa linha de raciocínio, e tendo em conta que a vedação é para "a pessoa jurídica que preste serviços profissionais de engenheiro ou assemelhado", deve-se assentar o fato de que basta o exercício do serviço de reparação, conservação e manutenção de máquinas e equipamentos industriais, com ou sem supervisão, assinatura ou execução por profissional regulamentado, para que a opção pelo Simples seja vedada. Mesmo que os serviços sejam prestados por outro tipo de profissional ou pessoa não qualificada, a pessoa jurídica não poderá permanecer no regime simplificado, porquanto se trata do exercício de atividades assemelhadas à profissão de engenheiro.”

A recorrente se insurge contra o enquadramento da atividade que exerce como sendo assemelhada à de engenheiro sob o argumento de que as atividades de manutenção elétrica *“são prestadas por eletricitistas, e portanto, não exigem preparação específica ou habilitação legalmente exigida, o que só demonstra que este prestador de serviços não pode ser comparado ao engenheiro ou até mesmo a um técnico”*. Aduz também que *“Ato Declaratório Normativo da Receita Federal não pode restringir um direito previsto na Constituição ou na Lei,”* bem como observa que *“os serviços prestados pelo contribuinte são muito mais singelos e não pressupõem formação profissional específica.”*

Contudo, a observação de que seriam singelos os serviços prestados pela recorrente não se coaduna com o grau de complexidade e de detalhes técnicos que se depreende da leitura da descrição dos serviços que foram prestados pela recorrente a seus clientes, constantes dos orçamentos e relatórios juntados às fls. 79 a 90. Daí, perfeitamente válida a aplicação da norma acima transcrita para a exclusão da interessada do Simples.

Ainda a respeito do assunto, há que se observe-se, ainda, o que estabelece a Lei 5.194, de 1966, ao regular o exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro-Agrônomo:

Art. 7º As atividades e atribuições profissionais do engenheiro, do arquiteto e do engenheiro-agrônomo consistem em:

- a) desempenho de cargos, funções e comissões em entidades estatais, paraestatais, autárquicas, de economia mista e privada,*
- b) planejamento ou projeto, em geral, de regiões, zonas, cidades, obras, estruturas, transportes, explorações de recursos naturais e desenvolvimento da produção industrial e agropecuária;*
- c) estudos, projetos, análises, avaliações, vistorias, perícias, pareceres e divulgação técnica,*
- d) ensino, pesquisas, experimentação e ensaios;*
- e) fiscalização de obras e .serviços técnicos,*
- f) direção de obras e serviços técnicos,*
- g) execução de obras e serviços técnicos;*

h) produção técnica especializada, industrial ou agro-pecuária.

Portanto, predomina no contexto da norma acima a característica da atividade intelectual, de natureza científica.

Sobre este aspecto, o fato de a cláusula 4.7.1 do contrato de prestação de serviços de fls. 59 a 62, anteriormente mencionada, fixar como obrigação da contratada a obrigação de “*dirigir e administrar todos os serviços, de acordo com a melhor técnica e norma aplicável a trabalhos desta natureza*”, vem, na verdade, demonstrar o exercício de trabalho intelectual e administrativo de organizar os serviços e fiscalizar o andamento da execução do objeto do contrato, tal como previsto nas atividades relacionadas nas alíneas “f” e “g”, da legislação em referência.

Portanto, fica configurado que a recorrente também desenvolve atividade assemelhada à de engenheiro, cuja vedação consta expressamente prevista pelo inciso XIII, do art. 9º, da Lei nº 9.317, de 1996.

A última hipótese de exclusão da Recorrente do Simples teve por fundamento o art. 9º, inciso V, c/c § 4º, da Lei nº 9.317, de 1996, que assim dispõe:

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

(...)

V - que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou 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. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10-12-1997).”

Sob a orientação estabelecida pelo Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de novembro de 1999 – ADN nº 30, de 1999, abaixo reproduzido, a decisão de primeira instância concluiu que a interessada também executa obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil.

“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

Declara, em caráter normativo, as Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável a atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;

2. sondagens, fundações e escavações;
3. construção de estradas e logradouros públicos;
4. construção de pontes, viadutos e monumentos;
5. terraplenagem e pavimentação;
6. pintura, carpintaria, instalações elétrica se hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.”

A recorrente contesta tal orientação ao argumento de que o “*próprio § 4º deixa claro que se trata de obras de construção civil, não podendo à elas comparar-se os serviços que lhe auxiliam, até porque, não se encontra listada no mencionado parágrafo a atividade desenvolvida pela contribuinte.*”

Contrariando tal argumento, contudo, das cópias reprográficas das notas fiscais de prestação de serviços juntadas às fls. 12, 17 (pintura) fls. 14, 18, 19 (alvenaria), fls. 21 (desmontagem de barracão), fls. 22 (substituição de telhas), verifica-se que as atividades nelas discriminadas referem-se de forma inequívoca que o contribuinte auferiu, de fato, receitas provenientes de atividade vedada de que trata o art. 9º, inciso V, § 4º, da Lei nº 9.317, de 1996, nos termos declarados no ADN nº 30, de 1999.

No que diz respeito à aplicação dos Atos Declaratórios Normativos que serviram de fundamento para a manutenção da exclusão do Simples, cumpre-se observar que, por se tratar de atos administrativos expedidos por autoridade competente, bem como pelo fato de serem integrantes da classe denominada de normas complementares às leis, consoante art. 96 e art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, o ADN nº 30, de 1999, bem como o ADN COSIT nº 4, de 2000, possuem caráter vinculante para os agentes públicos.

Com objetivo único de explicitação de norma legal, referidos atos normativos simplesmente detalham as atividades compreendidas nas expressões “engenheiro” e “construção de imóveis” descritas nas regras definidas inciso XIII e no parágrafo único, do art. 9º da Lei em referência, de forma a evitar a diversidade de entendimentos por parte dos agentes da administração tributária.

Nesse sentido ensina o professor Hugo de Brito Machado, em seu livro *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Vol. 1, coord. Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 1998, p. 29:

“Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma. (...)... qualquer vaguidade conceitual, qualquer indeterminação do texto da lei, deve ser superada pela autoridade administrativa mediante a edição de norma, de sorte a evitar a pluralidade de entendimentos por parte de seus diversos agentes. Isso realiza o objetivo da regra definidora de

tributo, além de realizar também o princípio da isonomia, evitando tratamentos desiguais de situações idênticas.”

Portanto, referidos Atos Declaratórios Normativos têm todas as características descritas, haja vista especificar a abrangência das expressões descritas no texto legal regulamentado, proporcionando, ao contrário da tese defendida pela Recorrente, o mesmo tratamento tributário para as situações consideradas.

No que se refere ao fato de o despacho decisório fazer referência ao destaque da retenção dos 11% quando da emissão das notas fiscais de prestação de serviços, vale observar que tal fato serviu apenas de mero indicativo que não interfere nas conclusões a que se chegou a autoridade preparadora que o subscreveu.

Oportuno ressaltar que as jurisprudências administrativas e judiciais não são normas complementares da legislação tributária, uma vez que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, como exigido no art. 100, II, do CTN. Portanto os julgados apontados pela Recorrente não a socorrem, por não constituírem-se normas complementares. A respeito, ainda, das diversas decisões do Conselho de Contribuintes, colacionada pela Recorrente, observe-se, que as mesmas não lhe são úteis, na medida em que tratam de situações distintas à dos presente autos.

Finalmente, quanto às alegações acerca dos efeitos retroativos da exclusão, há que se esclarecer à Recorrente que, em razão de ficar comprovado o desenvolvimento das atividades previstas no art. 9º, incisos V, XII, “f” e XIII, c/c § 4º, da Lei nº 9.317, de 1996, aplica-se o disposto em seu art. 15, inciso II, com a redação alterada pelo art. 33 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, combinado com o art. 52, XXXVI, da Constituição Federal. Correto portanto, a declaração de que os efeitos da exclusão do Simples produzem efeitos a partir de 08/09/2004, mês subsequente ao que incorridas as respectivas situações excludentes.

Portanto, do exame dos presentes autos restou comprovado o exercício da atividade “locação/cessão de mão-de-obra”, atividade claramente impeditiva à opção pelo Simples. Observe-se que, ao contrário do que alegou a Recorrente, a atividade locação/cessão de mão-de-obra é claramente impeditiva à opção pelo Simples, mesmo em se tratando da hipótese de empreitada exclusivamente de mão-de-obra. Também ficou plenamente demonstrado nos autos o desenvolvimento de atividades assemelhadas à atividade de engenheiro, assim como a execução de obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, atividades que, de igual forma, impedem a Recorrente de permanecer no Simples.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 21 de outubro de 2011.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior - Relator

Processo nº 10980.005661/2006-92
Acórdão n.º **1301-000.738**

S1-C3T1
Fl. 331

CÓPIA