



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

Processo n° 15374.000616/2010-90
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-000.782 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2012
Matéria SIMPLES NACIONAL
Recorrente LNG MANUTENÇÕES E MONTAGENS LTDA. ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

Ementa:

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA - EMPREITADA DE LAVOR

Dos dados constantes nos autos se extrai a conclusão de que a atividade desenvolvida pela recorrente era a de empreitada, não havendo vestígio de *marchandage*, mediante subempreitadas. A empreitada, ainda que de labor, se extrema da locação de mão de obra. Esta é pressuposto fático de vedação ao regime simplificado nacional, mas não aquela. Exclusão do citado regime que resulta derruída.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Mário Sérgio Fernandes Barroso – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Andrada Márcio Canuto Natal, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Mário Sérgio Fernandes Barroso.

Processo nº 15374.000616/2010-90
Acórdão n.º **1103-000.782**

S1-C1T3
Fl. 220

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

O presente processo tem origem no Ato Declaratório Executivo 57, de 24/3/2010, fl. 27, expedido pela DERAT/RJ, que excluiu a recorrente do regime do Simples Nacional.

A exclusão ocorreu em 1/7/2010, dada a ocorrência de atividade econômica vedada pelo regime simplificado nacional, qual seja, de locação de mão de obra, conforme previsão do art. 17, XII, da Lei Complementar 123/06.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada e inconformada com o Ato Declaratório Executivo, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, em 29/4/2010, à fl. 29, alegando, resumidamente, o que segue.

Afirmou nunca ter prestado serviços de locação de mão de obra.

Ainda, que sua atividade econômica é, na verdade, a de manutenção, montagem e mecânica de chapas, máquinas e derivados.

E, mais, contra essa atividade não há vedação para opção pelo regime do Simples Nacional, estando em conformidade com o art. 17, I a XV, da Lei Complementar 123/06, e suas posteriores alterações.

Apresentou cópia de alteração contratual às fls. 11 a 13 e cópias de notas fiscais às fls. 14 a 23.

Requereu, portanto, a revogação do ato de sua exclusão do regime do Simples Nacional.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 16/6/2010, acordaram os membros da 7ª Turma de Julgamento da DRJ do Rio de Janeiro I, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação da interessada, de acordo com o entendimento que segue.

Foi esclarecido o conceito de locação de mão de obra através da reprodução de parte da Solução de Consulta nº 127/02 da Disit da SRRF da 7ª RF.

Através da análise das notas fiscais juntadas aos autos é possível observar as descrições dos serviços prestados, tais como “referente a mão de obra de serralheiro e ajudante (...)”.

Assim, não há nos autos evidência de que a empresa forneça peças, conforme alegado, levando-se em consideração que todas as notas fiscais são de prestação de serviços, não tendo havido menção à venda de peças ou insumos necessários à manutenção.

Acrescentou que contribuem para a verificação da atividade de prestação de serviços de mão de obra as guias de recolhimento da previdência social preenchidas com o código de pagamento 2631 – Contribuição Retida sobre a NF/Fatura de Empresa Prestadora de Serviço – CNPJ.

Constatou-se a ocorrência de empreitada de labor, assemelhada à locação de mão de obra, dando ensejo à vedação ao regime do qual foi excluída a recorrente.

Ademais, não houve juntada de provas suficientes pela recorrente a ilidir a exclusão contida no referido ato declaratório.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do acórdão da 7ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, em 29/7/10, a recorrente interpôs recurso voluntário em 21/8/10, aduzindo, em síntese, o que segue.

Afirmou que pode ser optante do Simples Nacional pelo fato de que sua atividade econômica não se enquadra no rol do art. 17 da Lei Complementar 123/06, que é taxativo, mas sim entre as atividades previstas no inciso IX do § 5º-B do art. 18 da Lei Complementar 123/06, acrescido pela Lei Complementar 128/08.

Asseverou que as vedações previstas pelo supramencionado art. 17 não se aplicam às pessoas jurídicas que se dedicam exclusivamente às atividades listadas no art. 18 da Lei Complementar 128/08. Assim, é permitida a adoção do regime do Simples Nacional para as empresas que praticam atividades previstas pelo art. 18, desde que não as exerçam concomitantemente com outras atividades impositivas.

Juntou novamente cópia de sua alteração contratual e cópias de notas fiscais às fls. 51 a 212.

Por todo o exposto, requereu sua manutenção no regime do Simples Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 44 e 46). Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório a questão controvertida e que fixa os limites objetivos da lide se identifica no desenvolvimento ou não de locação de mão de obra, por parte da recorrente.

Vem do Direito Romano a distinção entre *locatio conductio operararum* e *locatio conductio operis*. Aquela, hodiernamente, compreende o negócio jurídico de prestação de serviços, e a última, também chamada de *locatio operis faciendi*, representa o negócio jurídico de empreitada (cf., entre outros, M. I. Carvalho de Mendonça, *Contratos no Direito Civil Brasileiro – Tomo II*. 4ª ed. Rio: Freitas Bastos, 1957, pp. 85, 103 e 104; Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil – Vol. III*. 10ª ed. Rio: Forense, 1996, pp. 169, 170, 201 e 237; Orlando Gomes, *Contratos*. 15ª ed. Rio: Forense, 1995, pp. 291, 297 e 298; Miguel de Maria Serpa Lopes, *Curso de Direito Civil – Vol. 4*. 4ª ed. Rio: Freitas Bastos, 1993, pp. 144, 178, 189 e 190).

Ainda, no âmbito da *locatio conductio operarum* se encontram subdivididas a prestação de serviços sob regime de subordinação jurídica ou hierárquica, caracterizando o contrato de trabalho sob vínculo de emprego, objeto do Direito do Trabalho, e a prestação de serviços em sentido estrito, sob o regime do direito comum.

A boa doutrina condena a inserção da prestação de serviços e da empreitada no instituto da locação derivada do Direito Romano (por ex., Miguel de Maria Serpa Lopes, *op. cit.*, p. 144 a 146, 178 e 179, 189 e 190; Caio Mário da Silva Pereira, *op. cit.*, pp. 237 e 238). O Código Civil de 2002, abandonando a orientação romanista adotada pelo Código Civil de 1916, limitou o uso da expressão locação para a de coisas (arts. 565 a 578 – Capítulo V do Título VI do Livro I da Parte Especial), não mais a estendendo para o contrato de prestação de serviços e de empreitada, reservando para cada um desses tipos contratuais um capítulo, respectivamente, Capítulos VII (arts. 593 a 609) e VIII (arts. 610 a 626) do Título VI do Livro I da Parte Especial.

Entretanto, considerar a empreitada como *locatio operis faciendi* ou *locatio conductio operis* – em contraposição à *locatio conductio operarum* – ou seja, a adoção dessa distinção locatícia como ponto de partida, para extremar a empreitada da prestação de serviços em sentido estrito é válida, segundo entendemos. Sobretudo aos propósitos deste feito. Inclusive porque o art. 17, XII, da Lei Complementar 123/06 usa a expressão “cessão ou locação de mão de obra”, como atividade interdita ao regime simplificado, tipo que foi usado para a exclusão da recorrente do Simples (fl. 27):

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

(...)

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

Como acentua Orlando Gomes, a doutrina alemã já distinguia a prestação de serviços em sentido estrito ou locação de serviços da empreitada ou locação de obra, pelo resultado da atividade. Na locação de serviços (*Diensvertrag*), objetiva-se a própria atividade, ao passo que na empreitada (ou locação de obra, *Werkvertrag*), objetiva-se a obra (*Werk*), que é o resultado (*Erfolg*), como causa do contrato¹.

Quer dizer, na locação de serviços ou prestação de serviços em sentido estrito, a própria *atividade* é a prestação imediata, causa do contrato. Já, na empreitada (*locatio operis*), o *resultado* da atividade é a prestação imediata, causa do contrato, comparecendo a atividade somente como *meio* ou fase preliminar da consecução da obrigação.

E, na empreitada, ainda que o resultado consista num bem material, a obrigação de *entrega do bem* após sua conclusão não a transmuda em obrigação *de dar*. A entrega se vincula ao *resultado concluído*, sendo apenas o *meio* de se cumprir a obrigação de fazer. Prepondera, pois, a *execução da obra* – é o *elemento juridicamente relevante*. Na obrigação de dar, o *facere* é o *meio* para consecução da obrigação, preponderando o *dare* – o *elemento juridicamente relevante* – como é o caso da compra e venda².

Por seu turno, a *locação de mão de obra* ou a chamada cessão de mão de obra se coloca como *subespécie* da prestação de serviços em sentido estrito (em contraposição à empreitada), ou ainda, dependendo da situação de fato, pode vir a se apresentar em intersecção do direito comum com o Direito do Trabalho, ou mesmo se inserir integralmente nesse.

Na locação de mão de obra se põe a relação mediata de trabalho entre o trabalhador e o que paga o trabalho, sem vinculação direta entre ambos, interpondo-se terceiro a quem se presta o trabalho, e que lhe aproveita³.

Nela se inclui a chamada *marchandage*. Na *marchandage*, há subempreitadas, nas quais os empregados dessas ficam sob direção do empreiteiro, e não das subempreiteiras, procurando-se evitar a contratação direta dos empregados pelo empreiteiro. Acaba sendo uma forma de explorar mão de obra cedendo-a, de forma inconfundível com a intermediação de mão de obra propriamente dita, e igualmente exógena à cessão de mão de obra de trabalho temporário⁴. A *marchandage*, em tais termos, é vedada pela legislação francesa⁵.

A cessão de trabalho temporário, evidentemente, é modalidade de locação de mão de obra ou de cessão de mão de obra, regulada no País pela Lei 6.019/74.

¹ Cf. seu “Contratos”, 15ª ed. Rio: Forense, 1995, p. 299.

² Cf. Caio Mário da Silva Pereira, “Instituições... – Vol. III”, p. 202.

³ Orlando Gomes, “op. cit.”, p. 296.

⁴ Cf. exposição de Sérgio Pinto Martins, “A Terceirização e o Direito do Trabalho”. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 25 e 26.

⁵ Cf. Sérgio Pinto Martins, “A Terceirização...”, pp. 25 e 26.

Vê-se claramente que a locação de mão de obra é modalidade de prestação de serviços em sentido estrito ou de locação de serviços – *locatio conductio operarum* – sendo inconfundível com a empreitada ou “locação de obra” – *locatio conductio operis*.

É indisfarçável que o fornecimento de materiais ou não pelo empreiteiro não desfigura o negócio jurídico de empreitada. Simplesmente, se não há fornecimento de materiais pelo empreiteiro, o negócio é denominado de empreitada de labor. Se o empreiteiro fornece os materiais chama-se de empreitada mista. Nisso não há dissídio na doutrina, e o Código Civil prevê ambas as formas de empreitada – arts. 611 a 613 e 617.

É absolutamente *inaceitável*, pois, o fundamento da Solução de Consulta Disit/7ª RF, 127/02 de que a *empreitada de labor* guarda *similitude* com a *locação de mão de obra*, sendo, por isso, impeditiva do Simples Nacional.

E esse fundamento também foi utilizado pelo órgão julgador de origem, ao destacar que a atividade da recorrente não contempla fornecimento de materiais, tendo característica da empreitada de labor, sendo, portanto, semelhante à locação de mão de obra (fl. 41).

O exame da documentação acostada aos autos, fls. 55 a 199, 202 a 212, no caso, notas fiscais emitidas pela recorrente, permite-me extrair o juízo de que a *atividade desenvolvida* pela recorrente é a de *empreitada (locatio conductio operis ou locatio operis faciendi)*.

Trata-se de empreitada de manutenção mecânica, recuperação de portões, confecção de pequenas peças componentes de máquinas como travas, guarda corpos, de suportes para longarina, de bocas de saída de água, de gabarito de alumínio, de silenciadores para bomba a vácuo, instalação e montagem e desmontagem de peças, partes de máquinas. Também as fls. 13, 14, 16 a 20 e 22, que acompanham o ato de exclusão da recorrente do regime simplificado nacional, não discrepam de tais atividades de empreitada.

O fato de o dono da obra (contratante) ser somente uma empresa – a Eternit – não tem o condão de desfigurar a característica de negócio jurídico de empreitada, mesmo que de labor.

Aliás, a empreitada não precisa ser de uma determinada obra, ou melhor, só de uma obra, podendo ser de prestações periódicas ou escalonadas de obras, a que se chama de empreitada *ad mensuram*, em contraste com a empreitada *per aversionem* (não periódica)⁶.

Mais. Ainda que se revelasse uma realidade diversa da valoração das provas constantes nos autos, ela só poderia ser a de prestação de serviços em sentido estrito, *locatio conductio operarum*, porém, *não na subespécie de locação de mão de obra*. Nenhum vestígio disso há nem tal juízo há como se extrair.

Disse, ainda que se *revelasse*, pois não se *revela*.

Por quê?

⁶ Cf. Orlando Gomes, “op. cit.”, p. 299.

Na empreitada se promete um resultado eficaz, uma obra, um resultado *opus*. Para ser uma prestação de serviços em sentido estrito (*locatio operarum*), pode-se divisar a promessa de um resultado, mas aí é “o resultado a produzir imediatamente em virtude da atividade”, não sendo prometido um resultado *opus*, um resultado eficaz ou esperado, como pondera com precisão Orlando Gomes⁷. Ou ainda, pode haver prestação de serviços em sentido estrito, e não empreitada, se concebida obra como qualquer resultado decorrente da atividade, e não como o resultado esperado, ou resultado *opus* propriamente⁸. É o que se pode dar ao se contratar um cirurgião.

Vê-se, no caso vertente, que o objeto da relação obrigacional é o resultado *opus*, o *resultado esperado*, e não o resultado imediato da atividade, com preponderância dessa.

Daí empreitada, aqui.

É como vejo.

Ainda que o *motivo* da exclusão *tivesse sido* a prestação de serviços de natureza técnica (inciso XI do art. 17 da LC 123/06), a pretensão fiscal não poderia prosperar.

Isso porque, em tal caso, *incidiria* o art. 17, § 1º c/c o art. 18, § 5º-B, IX, da LC 123/06, com a redação da LC 128/08. Eis a dicção dos referidos dispositivos legais:

Art. 17. *Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:*

(...)

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

(...)

§ 1º. *As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.*

Art. 18. *O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.*

(...)

⁷ Cf. “op. cit.”, p. 292.

⁸ Cf. Orlando Gomes, “op. cit.”, p. 291.

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

(...)

IX - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;

Em seus termos, não se põe na vedação ao Simples Nacional o desenvolvimento de serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento de metais, *mesmo que tais atividades venham a se caracterizar como de natureza técnica*. Isso, na medida em que não concorra a prestação de outros serviços ou pressupostos fáticos vedados para o regime simplificado.

E não há nada nos autos que indique o concurso de outros serviços ou de pressuposto fático vedados para adesão ao Simples Nacional.

De todo modo, trata-se de fundamento subsidiário, porquanto, como já deduzido, o motivo da exclusão é outro – locação de mão de obra - e a atividade desenvolvida é de empreitada (*locatio operis*), e não de prestação de serviços em sentido estrito (*locatio operarum*), tampouco em sua subespécie locação de mão de obra.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2012

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator