



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

**Processo n°** 10980.006835/2009-87  
**Recurso n°** 906.772 Voluntário  
**Acórdão n°** **1402-01.033 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 9 de maio de 2012  
**Matéria** SIMPLES  
**Recorrente** SPR - MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS FERROVIÁRIOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Não caracteriza a locação de mão-de-obra quando o contribuinte firma contrato de prestação de serviços, em que, não obstante sejam prestados na propriedade do contratante, não há subordinação dos empregados a este. Foco do contrato que se refere ao serviço a ser prestado, e não à respectiva mão-de-obra. (Acórdão CSRF n° 9101-000.912, de 28/03/2011).

**EXCLUSÃO DO SIMPLES. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO EM VAGÕES, LOCOMOTIVAS E TRENS.**

A prestação de serviços de manutenção, assistência técnica, instalação ou reparos em máquinas e equipamentos, bem como os serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento de metais, não se equiparam a serviços profissionais prestados por engenheiros e não impedem o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES Federal. (Súmula CARF n° 57).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente momentaneamente o Conselheiro Carlos Pelá. Esteve presente ao julgamento o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta.

*(assinado digitalmente)*  
Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Processo nº 10980.006835/2009-87  
Acórdão n.º **1402-01.033**

**S1-C4T2**  
Fl. 440

---

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

SPR – Manutenção de Veículos Ferroviário Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Curitiba/PR, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“O presente processo trata dos seguintes atos a serem analisados: a) manifestação de inconformidade ao conteúdo do Ato Declaratório Executivo nº 291 (fl.74), de 23/11/2009, que determinou sua exclusão ao Simples Federal, desde 01/12/2003; e, b) a impugnação aos autos de infração lavrados na sistemática do Lucro Arbitrado, relativos aos fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, fls. 84-158, onde se exige o crédito tributário de R\$ 963.107,79 de IRPJ (0.84), R\$ 311.657,64 de CSLL (fl.105), R\$ 312.747,04 de COFINS (fl. 123) e, R\$ 67.869,39 de PIS (fl.141).

### Do Ato declaratório Executivo nº 291, de 23/11/2009

2. O ADE nº 291, de 23/11/2009 foi expedido em face da Representação Fiscal de fls. 04-06 a apoiada nos documentos de fls. 07-63, quando restou comprovado o desempenho de atividades vedadas ao Simples, aliado ao fato de possuir sócio com participação superior a 10% em outras empresas, sendo que a soma da receita bruta global teria ultrapassado o limite estabelecido pela legislação de regência. Dentre as atividades vedadas exercidas pela contribuinte estão a locação de mão de obra e a prestação de serviços que dependem de profissional legalmente habilitado. A fundamentação para a emissão do ato foi afronta ao disposto no artigo 9º, incisos IX, XII, alínea “f” e XIII da Lei nº 9.317, de 1996, com efeitos a partir de 01/06/2003.

3. Na manifestação de inconformidade de fls. 321-341, sustenta que a RFB, equivocadamente, entende que a impugnante integra grupo de sociedades empresárias, a qual denominou GRUPO SCHADE, grupo esse composto por empresas de pequeno porte, constituídas com a finalidade de fracionar o faturamento para assim se manterem dentro do limite de receitas que permitiria optarem pelo Simples e que, José Carlos Schade seria o eventual líder do grupo.

4. Assim, diante do exposto, a autoridade fiscal a excluiu do Simples, por meio do Ato Declaratório Executivo nº 291, de 23/11/2009, com efeitos a partir de 01/06/2003 e, dada a não apresentação de escrituração mercantil ou Livro Caixa, foi arbitrado o lucro da sociedade nos anos calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008. Sustenta que a participação de pessoas e de seus familiares em várias empresas não autoriza o fisco presumir que se trata de um grupo de empresas, bem como não serve para sustentar os procedimentos adotados, os quais devem ser desconsiderados.

5. Cientificado da exigência, apresentou a impugnação de fls. 321-341, onde inicialmente transcreve os dispositivos legais que ampararam a emissão do Ato Declaratório Executivo nº 291 e alega que: se por um lado faz a locação de mão de obra, certamente não teria condições materiais de prestar serviços para a mesma empresa e com a mesma mão de obra estaria locado e assim, nenhuma das duas hipóteses levantadas pelo fisco se aplica ao presente caso, bem como descabe a

exclusão da pessoa jurídica ao Simples sob a alegação de participação do sócio no capital social de outras pessoas jurídicas.

6. Sustenta que o fato de a empresa contratante reter e recolher o percentual de 11% a título de contribuição previdenciária, sobre o valor das notas fiscais emitidas não autoriza presumir que ocorreu locação de mão de obra; que a Lei nº 8.212, no § 4º do artigo 31 elenca outras hipóteses de retenção da contribuição previdenciária, a exemplo dos serviços de limpeza e conservação que são as atividades que executa, conforme previsão contratual; que a contratante, para não ficar exposta ao fisco, optou por reter o tributo, embora indevidamente; que a retenção não poderia ser efetuada em nenhuma hipótese, posto ser optante pelo Simples; que o STJ já pacificou as controvérsias que existiam a esse respeito, conforme julgado que transcreve. Assim, no seu entender, inexistente fundamento a sustentar sua exclusão ao benefício.

7. Rechaça a hipótese de prestar serviços que requeiram profissional habilitado uma vez que os serviços de manutenção e conservação de locomotivas nada mais são do que serviços de mecânico, não havendo necessidade de formação universitária; que a Lei nº 10.964, de 2004 já pacificou o tema; que presta serviços de manutenção e reparos de veículos pesados, enquadrando-se perfeitamente na hipótese do inciso I do artigo 4º da mencionada lei, acima transcrita; os fundamentos a amparar o ato de exclusão não se aplicam ao caso, porque não podem se sobrepor à lei.

8. Quanto à participação do sócio Jose Carlos Schade em outras empresas, com participação superior a 10% do capital social alega que tal fato não pode servir de argumento à sua exclusão ao Simples; que contraria o disposto no artigo 179 da Constituição Federal e o artigo 1º da Lei nº 9.317 de 1996: que a Constituição delimitou os campos de atuação da lei, limitando os seus poderes à definição do conceito: que ao estabelecer as hipóteses de vedação ao Simples (leia-se o art. 9º da norma), o legislador foi além e introduziu impedimentos que estão em desconformidade com as disposições constitucionais; que essa restrição, feita pela lei, não foi autorizada pela Constituição e, portanto, é inconstitucional.

9. Ainda nesta esteira, faz uma análise sobre a exegese do artigo 9º inciso IX para afirmar que não cabe a soma das receitas brutas das empresas para fins de exclusão ao Simples, uma vez que o sócio não participaria de outra empresa com mais de 10% do capital social.

10. Contesta a data a partir da qual o ato de exclusão deve gerar efeitos, posto que a norma que determina a retroação dos efeitos a partir do mês subsequente ao da ocorrência da situação impeditiva, somente vigeu a partir de 14/10/2005, não abrangendo, por conseguinte, períodos anteriores.

11. Alega ter havido preterição ao seu direito de defesa em face de não ter havido qualquer ciência ou solicitação de informações ou esclarecimentos, em flagrante ofensa à Constituição e à Lei nº 9.784, de 1999, razão pela qual pede que o ADE seja anulado.

12. Ao final requer a nulidade do ato de exclusão pelas razões já expostas e pede a produção de provas. Juntou os documentos de fls. 342-347. A fl. 367 consta o substabelecimento da defesa aos novos patronos da causa, ocorrido em 23/02/2010.

### **Do lançamento por arbitramento AC 2005 a 2008**

13. Conforme consta do Termo de Verificação da Ação Fiscal de fls. 159-175, em face do exercício das atividades vedadas de locação de mão de obra e prestação de serviços que dependem de profissional legalmente habilitado, bem como ante o fato de o sócio Jose Carlos Schade ser sócio de outras empresas em montante superior a 10% do capital social conjugado ao fato de que a receita bruta destas empresas ter ultrapassado o limite estabelecido na legislação do Simples, ele foi excluído do Simples a partir de 01/06/2003, por meio do ADE nº 291. Dando continuidade à ação impetrada contra a impugnante a autoridade fiscal constatou que em relação aos anos calendário de 2005 a 2008 ocorreu omissão de receitas, tendo sido lavrados os autos de infração de fls. 84-158, formalizados com base no arbitramento, ao amparo do disposto no inciso III do artigo 530 do RIR/99.

14. Como já mencionado anteriormente estão sendo exigidos créditos no importe de R\$ 963.107,79 de imposto de renda pessoa jurídica; R\$ 67.869,39 de contribuição ao PIS, R\$ 311.657,64 de CSLL, e, R\$ 312.747,04 de contribuição à COFINS, além de multa de ofício e juros.

15. A infração imputada é omissão de receitas de prestação de serviços gerais, conforme minuciosamente descrito no relatório fiscal de fls. 159-175.

16. O enquadramento legal das exigências ficou assim estabelecido:

a) para o IRPJ, os artigos 532 e 537 do RIR/99;

b) para o PIS, o art. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07, de 07 de julho de 1970, art. 24, § 2º da lei nº 9.249, de 1995 e art. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, art. 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002;

e) para a Cofins, o art. 2º, inciso II, e parágrafo único, art. 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002 e;

d) para a Contribuição Social, o art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

17. A multa de ofício, para todos os casos, foi de 75% e está amparada no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

18. À fl. 283-284, consta o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 1, que designou as empresas Schade Manutenção Mecânica Ltda ME, CNPJ 05.242.075/0001-00, Locomaq Manutenção de Veículos Ferroviários Ltda, CNPJ 06.014.394/0001-13, JRS Manutenção Mecânica Ltda ME, CNPJ 05.863.502/0001-60, Laci Manutenção Mecânica Ltda, CNPJ 07.494.082/0001-17 e, Allu Manutenção Mecânica Ltda, CNPJ 08.937.381/0001-41, como responsáveis solidários pelo crédito que ora se analisa e, ainda, foi emitido o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 2 em nome de José Carlos Schade, CPF 450.552.979-72, fls. 285-287, titulando-o como responsável solidário pelo crédito em questão.

19. Na impugnação de fls. 308-320, alega a nulidade dos autos de infração, uma vez que eles afrontariam o disposto no art. 3º, caput e § 1º, alínea "a" da Lei nº 9.317, de 1996, que determina que as pessoas optantes pelo Simples ficarão sujeitas ao pagamento mensal unificado dos impostos e contribuições; que não foi respeitada a opção feita, nem as normas que regulam a matéria; que não se alegue a existência de norma infralegal autorizando o lançamento isolado para os procedimentos de ofício e, mesmo que exista, falta-lhe fundamento de validade, visto inexistir lei que lhe dê suporte e, portanto, deve ser cancelada a exigência.

20. Naquilo que intitula mérito, diz ser ilegal a exigência relativa ao IRPJ, uma vez que não lhe foi possibilitado optar sobre qual regime de tributação a ser adotado; que dado o extravio de livros e documentos a RFB deveria primeiro perquirir a respeito da opção que pretendia e, ato contínuo, abrir prazo razoável para que pudesse reconstituir a escrita e não somente intimá-lo e reintimá-lo a apresentar os registros, quando já estava ciente de seu extravio.

21. Afirma que para encontrar o lucro arbitrado, foi aplicado o percentual de 38,4% sobre a receita bruta da pessoa jurídica, porém as despesas com a folha de pagamento, os encargos trabalhistas e sociais e os tributos, sem levar em conta as demais despesas existente, são suficientes para demonstrar que a rentabilidade da requerente está longe do que pretende o fisco. Prossegue alegando que "evidente que nenhuma sociedade empresária, ainda mais trabalhando nas condições em que opera a atuada, obtém lucro no percentual utilizado pela RFB para apurar base de cálculo. Ainda mais no caso presente, onde **a requerente presta serviços para uma única contratante**, que controla a lucratividade e permite a obtenção de lucro em limite apenas suficiente para a sobrevivência dos sócios e seus familiares."

22. Defende que o arbitramento é medida extrema e não pode ser aplicado ao caso, quando a rentabilidade está muito aquém daquela adotada para cobrar tributos; que em face do vulto da exação, a RFB deixou de tributar a renda conforme determina a legislação e passou a tributar o patrimônio da pessoa jurídica e de seus sócios; que a reconstituição da escrita que está sendo feita demonstrará essa assertiva e, assim, o lançamento não pode prosperar e deve ser cancelado.

23. Contesta a afirmação do fisco de que efetuou pagamento de despesas dos sócios, bem como pagou bens por eles adquiridos ao argumento de que essa prática é adotada pela grande maioria das sociedades empresárias, não havendo qualquer ilegalidade nisso; que é comum as pessoas jurídicas pagarem despesas de seus sócios ou a aquisição de bens para os mesmos, escriturando os pagamentos nas contas correntes dos sócios ou pagando tais despesas por conta de lucros acumulados, gerados pela atividade empresarial.

24. Afirma, ainda, que inexistente ilegalidade no que tange ao empréstimo de valores por transferências entre pessoas jurídicas pois, como afirmou a autoridade fiscal, as empresas tomadoras e fornecedoras dos empréstimos pertencem a pessoas da mesma família, portanto e salutar e demonstra união familiar o fato de se socorrerem mutuamente nos momentos de dificuldade e que a recomposição da escrita demonstrará que tais atos (o pagamento de despesas dos sócios, bem como a aquisição de bens a eles destinados e as eventuais transferências de recursos) encontram respaldo na escrituração mercantil e nas receitas lícitamente auferidas, não podendo prosperar o arbitramento.

25. Entende que a tributação das receitas omitidas deve obedecer a opção exercida, ou seja, segundo as normas do próprio Simples, portanto, considerando que sua exclusão foi indevida a RFB deve limitar-se a cobrar os tributos com base na legislação do Simples e não pelo arbitramento e, se esse não for o entendimento, que se faça refletir na exação impugnada todos os tributos retidos na fonte e/ou recolhidos tempestivamente. Por essa razão, dado o vício insanável, a exação deve ser cancelada, porque indevida.

26. Por extensão declara serem ilegais as exigências da Contribuição Social sobre o Lucro, da COFINS e do PIS, devendo ser subtraído dos autos os tributos retidos na fonte e/ou recolhidos pela atuada.

27. Contesta o Termo de Responsabilidade Solidária direcionado às demais pessoas jurídicas que foram excluídas ao Simples, bem como o Termo de Responsabilidade dirigido a José Carlos Schade, pelas razões já apresentadas, uma vez que inexistente a alegada má fé ou dolo, posto que as sociedades empresárias foram legalmente constituídas e os sócios pessoas físicas, estão devidamente inscritos no CPF e, além disso, porque a constituição de mais de uma pessoa jurídica com o mesmo sócio não ofende as normas legais e não autoriza presumir tratar-se de procedimento visando fraudar o fisco.

28. Ao final, requer: i) que os autos de infração somente sejam julgados após a análise da manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão; ii) que sejam canceladas as exações ou que sejam parcialmente cancelados em função da nova data de exclusão, em razão da constituição do crédito não ter sido efetuado em obediência à legislação do Simples; iii) ou que sejam canceladas no todo ou em parte as exigências, com base nos demais fundamentos da impugnação; iv) que sejam subtraídos da exigência todos os tributos retidos na fonte e/ou recolhidos tempestivamente, os quais estão sendo conferidos pela impugnante; v) que sejam revogados ou cancelados os Termos de Sujeição Passiva Solidária; vi) que lhe seja estendido os demais efeitos benéficos previstos nas normas de regência e que eventualmente não tenham sido objeto de pedido específico e, por fim, vii) que seja permitido apresentar no futuro todas as demais espécies de provas admitidas em direito.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 06-30.167 (fls. 377-394v) de 02/02/2011, por unanimidade de votos, manteve a exclusão do contribuinte do Simples e julgou procedente em parte os lançamentos para reduzir a exigência de IRPJ de R\$ 963.107,79, para R\$ 953.106,04, reduzir a exigência de Cofins de R\$ 312.747,04, para R\$ 312.724,08, e, manter integralmente a exigência de PIS no importe de R\$ 67.869,39 e a da CSLL de R\$ 311.657,64. A decisão foi assim ementada.

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

*Ano-calendário: 2003*

*LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. OPÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A cessão de mão-de-obra definida como a colocação à disposição da tomadora do serviço, 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, veda, também, a adesão ao SIMPLES.*

*EXCLUSÃO DO SIMPLES. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO EM VAGÕES, LOCOMOTIVAS E TRENS. EXECUÇÃO DE FORMA ESPECÍFICA. COMPLEXIDADE. EXIGÊNCIA DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA. INCOMPATIBILIDADE COM O SIMPLES. Os serviços de manutenção em vagões, locomotivas e trens, quando prestados de forma específica, de acordo com especificações e necessidades do cliente, envolvendo alguma complexidade, exigem qualificação técnica, tornando-os incompatíveis com o regime privilegiado do Simples.*

*ART. 179 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TRATAMENTO FAVORECIDO. LEI n.º 9.317/1996. O art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, é norma infraconstitucional que vem ofertar, justamente, eficácia jurídica ao que consignado no art. 179, in fine, da Constituição, que é norma constitucional de eficácia limitada.*

*OPÇÃO. REVISÃO. EXCLUSÃO COM EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE. A opção pela sistemática do Simples é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior. A exclusão com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte incluiu-se indevidamente no sistema, e admitida pela legislação.*

*EXCLUSÃO DE OFÍCIO. EFEITOS. TERMO INICIAL DE VIGÊNCIA. A data em que o ato de exclusão gera seus efeitos é determinada pela legislação que rege a matéria.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2003*

*ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DE EXCLUSÃO. Se a motivação do Ato de Exclusão e os demais elementos apontados na Representação Fiscal, que originou o referido Ato, permitem ao contribuinte o pleno conhecimento das razões que levaram à sua exclusão do Simples, permitindo detalhada defesa de mérito, é de se afastar a preliminar de nulidade.*

*FASE DE FISCALIZAÇÃO. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. INAPLICABILIDADE. Na fase inquisitória, por inexistir formalmente imputação de responsabilidade pela prática de ato ilícito, não se cogita de ampla defesa, nem de contraditório, que ficam postergados para o momento da impugnação, quando aos contribuintes se assegura o direito de alegar toda matéria de defesa que lhes parecer cabível.*

*DOCTRINA. ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores, pois, não faz parte da legislação tributária de que fala o art. 96 do Código Tributário Nacional, desde que não se traduzam em súmula vinculante nos termos da Emenda Constitucional n.º 45, DOU de 31/12/2004.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO/ADMINISTRADOR. A impugnação deve mencionar a qualificação do impugnante. Não cabe, em sede de julgamento, apreciar oposição à imputação de responsabilidade solidária, na medida em que a pessoa jurídica não detém legitimidade, e nem interesse, para tanto.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS DO GRUPO. Resta confirmada a responsabilidade*

*solidária quando se demonstra o interesse comum das pessoas jurídicas arroladas como tal, nas situações que ensejaram os fatos geradores.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008*

*LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA. O lucro deve ser arbitrado pela autoridade administrativa sempre que o sujeito passivo deixar de apresentar, quando intimado no curso de uma ação fiscal, seus livros contábeis e demais documentos da escrituração fiscal exigidos.*

*LUCRO ARBITRADO. EXCLUSÃO AO SIMPLES. A pessoa jurídica excluída do Simples sujeitar-se-á, à partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. É cabível o arbitramento do lucro quando não atendidos os pressupostos legais para a tributação pela sistemática do lucro real ou presumido.*

*LUCRO ARBITRADO - COEFICIENTE - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro arbitrado, no caso da prestação de serviços gerais ou locação de bens, é de 32%, acrescido de 20%.*

*JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. INDEFERIMENTO DO PEDIDO. Resta precluso o direito de apresentação de documentação probatória após a impugnação, salvo no caso da ocorrência de uma das hipóteses previstas no § 4º do artigo 16 de Decreto nº 70.235/1972."*

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 18/02/2011 (A.R. de fl. 403), a interessada interpôs recurso voluntário em 21/03/2011 (fls. 813-836) onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme já relatado o presente processo trata da exclusão da contribuinte aos benefícios do Simples, bem como da tributação dos anos calendário de 2006, 2007 e 2008, com base no arbitramento do lucro.

Inicialmente deve ser analisado o Ato Declaratório Executivo nº 291, de 23/11/2009, fl.74, que determinou a exclusão do Simples, com efeitos a partir de 01/06/2003, pelos motivos abaixo elencados:

- i) locação de mão de obra;
- ii) prestação de serviços que exigem profissional legalmente habilitado;
- iii) participação do sócio José Carlos Schade em outra empresa, com mais de 10% do capital social daquela, com soma das receitas brutas acima, em cada um dos anos calendário, do limite estabelecido pela legislação que rege a matéria.

Observa-se, de início, que a DRJ, na decisão recorrida, afastou a hipótese impeditiva (iii) acima, conforme se extrai do excerto abaixo, transcrito daquele *decisum*:

74. Também não merece prosperar a afirmativa de que o sócio não teria participação em outra empresa em percentual igual ou superior a 10%. Realmente, num primeiro momento é de se reconhecer razão ao contribuinte, mesmo porque o próprio auditor apurou que a participação de Jose Carlos Schade em relação às demais empresas prestadoras de serviços para a ALL era, no ano calendário de 2005, de 3%-. Essa situação só veio a se alterar em 29/07/2008 em relação às empresas SPR e Locomaq, quando passou a deter 97% e 98%- do capital, respectivamente. Com relação à empresa Allu, desde 10/09/2008 José Carlos Schade já detinha 99% do capital e, antes disso, em 02/09/2008 passou a contar com 99% do capital da empresa Laci. Assim, a empresa SPR não incorreu nesta hipótese de vedação até a data de 29/07/2008, razão pela qual é de se afastar esta hipótese de vedação.

75. Assim, é de se afastar a hipótese impeditiva relacionada no inciso IX do artigo 9º da Lei nº 9.317 de 1996, posto que esta só se materializou no ano calendário de 2008. Por outro lado, restaram materializadas as hipóteses de afronta ao disposto no inciso XII, alínea "f" e inciso XIII, ambos inseridos no mesmo artigo 9º da Lei, o que dá suporte à exclusão preconizada no ADE ora analisado. (grifei).

Passo à análise das outras condições impeditivas.

### Da locação de mão de obra

A Autoridade Julgadora de 1ª instância considerou, com base na alínea “f” do inciso XII do artigo 9º da Lei 9.317/96, que a empresa deveria ser excluída do Simples por exercer atividade de locação de mão-de-obra. Veja-se a argumentação trazida naquele *decisum*.

43. Entre os documentos acostados por amostragem pela autoridade fiscal à representação de fls.04-06, encontra-se contrato firmado entre a pessoa jurídica integrante do Grupo Schade, SPR - Manutenção de Veículos Ferroviários Ltda e a empresa América Latina Logística do Brasil S/A, CNPJ 001.258.944/0005-50, além de notas fiscais emitidas pela ora reclamante (fls.26-28), contra a mesma tomadora dos serviços, todas referentes a serviços de manutenção, montagem e recuperação de máquinas das vias permanentes, onde estão destacados 11% a título de contribuição à Previdência Social.

44. Pois bem, o ponto central da questão, portanto, é determinar se as atividades da empresa tipificam-se ou não como contrato de locação de mão-de-obra, cessão ou empreitada exclusivamente de mão-de-obra. Sobre o assunto, é oportuno trazer algumas considerações a respeito da atividade de locação e mão-de-obra, cessão de mão-de-obra e empreitada exclusivamente de mão-de-obra.

#### Locação/Cessão de mão-de-obra.

O Parecer nº 69, de 10 de novembro de 1999, da Coordenação-Geral do Sistema de Tribulação da Secretaria da Receita Federal, examinou a questão da vedação à opção pelo Simples para as empresas que se dedicam à locação de mão-de-obra, empreitada exclusivamente de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra, valendo transcrever os itens 3 e 4 :

3. Em se tratando de locação da mão de obra, pressupõe-se que será utilizado trabalho alheio, ou seja, alguém cederá a outrem a atividade laborativa em virtude de necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou do acréscimo extraordinário de tarefas.

4. A locação de mão de obra pode também 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, também definida como contrato de prestação de serviços, 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." (grifos nossos)

O Parecerista, no final, concluiu que estão impedidas de optar pelo Simples as pessoas jurídicas que:

- tem como atividade a locação de mão-de-obra;
- firmam contratos de prestação de serviços relativos à empreitada exclusivamente de mão-de-obra;
- contratam serviços mediante cessão de mão-de-obra;

- estabelecem contratos de prestação de serviços relativos à empreitada e subempreitada de mão-de-obra, aplicados à construção civil, independentemente do fornecimento de material (Lei nº 9.528/97, art. 4º)."

45. Sobre o significado da expressão "locação de mão-de-obra", Valentin Carrion (Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho, 19a ed. Saraiva, 1995, p.292) ensina que:

"Na locação de mão de obra e na falsa subempreitada, quem angaria trabalhadores, os coloca simplesmente (ou quase) à disposição de um empresário, de quem recebem as ordens e com quem se relacionam constante e diretamente, inserindo-se no meio empresarial do tomador de serviço, muito mais no que do de quem o contratou e o remunera; o locador é apenas um intermediário que se intromete entre ambos, comprometendo o relacionamento direto entre o empregado e seu patrão natural; em seu grau extremo, quando, sem mais, apenas avilta o salário do trabalhador e lucra o intermediário (Camerlynck. 'Le Contratí "). E a figura do marebandage. com suas características mais ou menos nítidas e que é proibida em vários países. "

46. Ainda, de acordo com a IN - SRF nº 34 de 1989, na locação de mão-de-obra, os empregados são colocados a serviço da locatária, pessoa jurídica, em local por esta determinado. O Parecer nº 1.236, de 26 de dezembro de 1989, emitido por esta Coordenação, acerca das disposições acima, expressa o entendimento que na locação de mão-de-obra é necessário que a locatária administre os serviços realizados pelos empregados da locadora, isto é, a locatária detém o comando, determinando as tarefas, fiscalizando a execução dos trabalhos, enfim, controlando o andamento dos serviços desempenhados pelos empregados colocados à sua disposição.

47. É oportuno transcrever o art. 23 da Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme segue:

*"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.*

(...)

*§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.*

*§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:*

*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. "(grifamos)*

48. A luz do Parecer Cosit nº 69, acima citado, dada a similaridade entre os conceitos de locação de mão-de-obra, cessão de mão-de-obra e empreitada exclusivamente de mão-de-obra, é vedada a opção pelo Simples às pessoas jurídicas que realizem operações que tenham por objeto esses serviços. O referido Parecer conclui também pela vedação à opção às pessoas jurídicas que estabelecem contratos de prestação de serviços relativos à empreitada e subempreitada de mão-de-obra, aplicados à construção civil, independentemente do fornecimento de material (Lei nº 9.528/97, art. 4º).

49. Observo que tal vedação decorre do fato de que as atividades em questão implicam uso intensivo de mão-de-obra. Assim, permitir que pessoas jurídicas que exerçam tais atividades possam ingressar no Simples pode acarretar sérias perdas à seguridade social.

50. No caso, restou caracterizada a cessão de mão-de-obra, nos termos definidos pelo art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212/91. Isto porque pelo "Contrato de Prestação de Serviços" realizado entre a contribuinte (contratada) e a contratante já mencionada houve a colocação de funcionários da contratada à disposição da contratante nas dependências que esta determinar e a prestação de serviços contínuos.

51. As notas fiscais nº 112, 0783 e 1016, às fls.26-28, constituem prova direta da locação de mão do obra ao descrever que se referem a serviços prestados em vagões da contratante.

52. Corroborando a assertiva acima, a própria empresa classificou a maior parte de seus empregados como mecânicos de manutenção metroviária (CBO 9143), seguindo a Classificação Brasileira de Ocupações, instituída pela Portaria Ministerial nº 397, de 09/10/2002, que tem por finalidade a identificação das ocupações no mercado de trabalho. Tais fatos estão comprovados pela GFIP da competência 07/2003, acostada às fls. 29-48.

53. Pela leitura do contrato de prestação de serviços realizado com a contratante ALL, verifica-se que todos os serviços realizados pelos funcionários da contratada ficaram sujeitos ao acompanhamento, à orientação e à fiscalização da contratante. Dentre as atribuições ali especificadas consta a execução de manutenção preventiva e corretiva de acordo com a programação apresentada pela ALL à contratada e as normas de segurança interna do local. O Contrato Coletivo do período de 2005/2006, firmado com o sindicato da categoria discrimina, no item 3, as várias funções que os empregados da ora impugnante exercem junto à ALL (fls.49-54).

54. Constata-se, ainda, pela GFIP acostada às fls. 30/48 (documento de arrecadação do FGTS e da contribuição social), que a empresa fez recolhimentos com o código 150 que é típico de empresa prestadora de serviços com cessão de mão de obra, em relação aos empregados cedidos, onde informa, dentre outras coisas, o valor da retenção sobre as Notas Fiscais/Faturas de Serviços.

55. Portanto, é de se concluir que a reclamante presta serviços continuados e exclusivos à América Latina Logística do Brasil S/A, na modalidade de cessão ou locação de mão de obra, o que é vedado ao Simples, por força do disposto nos dispositivos legais anteriormente transcritos.

Com efeito, entendo de forma diferente.

O traço característico que distingue a prestação de serviços de locação de mão-de-obra é o foco que, em cada caso, se tem. Na prestação de serviços, o relevante é o próprio serviço. Na locação da mão-de-obra, o objeto principal é a pessoa cuja mão-de-obra se transfere.

Outrossim, na prestação de serviço, este é realizado por conta da prestadora, sem relação, por assim dizer, de hierarquia ou subordinação em relação àquele que contrata o serviço a ser prestado. Na locação de mão-de-obra, por sua vez, o sujeito realiza o trabalho para o contratante, a este se subordinando.

Essa é a jurisprudência desta Corte, conforme se depreende do acórdão representativo abaixo transcrito.

*Assunto: SIMPLES-EXCLUSÃO*

*Ano-calendário: 2003.*

*Ementa: SIMPLES. EXCLUSÃO INDEVIDA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Não caracteriza a locação de mão-de-obra quando o contribuinte firma contrato de prestação de serviços, em que, não obstante sejam prestados na propriedade do contratante, não subordinação dos empregados a este. Foco do contrato que se refere ao serviço a ser prestado, e não à respectiva mão-de-obra. (Acórdão CSRF nº 9101-000.912, de 28 de março de 2011).*

No caso, depreende-se dos autos que a atividade da interessada tem características de prestação de serviço, com foco no serviço a ser prestado, de manutenção em equipamentos ferroviários, pelo que entendo que o motivo de exclusão constante deste tópico não pode prosperar.

### **Da atividade de manutenção de locomotivas e trens**

Na seqüência é de se analisar se prospera a alegação de que o contribuinte presta serviços que necessitam de profissional legalmente habilitado.

No que diz respeito à prestação de serviços que requerem a participação de profissional habilitado, sustenta que os serviços de manutenção e conservação de locomotivas nada mais são do que serviços de mecânico, não havendo necessidade de formação universitária.

Também quanto a esse item, há que se reconhecer a procedência dos argumentos da Recorrente. Com efeito, este Conselho tem pacificado o entendimento, expresso na Súmula CARF nº 57, de que a prestação de serviços de manutenção, assistência técnica, instalação ou reparos em máquinas e equipamentos não impedem o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES. Veja-se o texto da Súmula.

*A prestação de serviços de manutenção, assistência técnica, instalação ou reparos em máquinas e equipamentos, bem como os serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento de*

Processo nº 10980.006835/2009-87  
Acórdão n.º 1402-01.033

S1-C4T2  
Fl. 453

---

*metais, não se equiparam a serviços profissionais prestados por engenheiros e não impedem o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES Federal.*

Pelo exposto, Voto por dar provimento ao recurso apresentado para considerar nulo o ADE e, conseqüentemente, exonerar o crédito tributário constituído pelos lançamentos constantes do presente processo.

Sala das Sessões, em 9 de maio de 2012.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.