



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

Processo nº 10980.006839/2009-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.604 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2012
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente LOCOMAQ MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS FERROVIÁRIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

Ementa:

EXCLUSÃO DO SIMPLES – INÍCIO DOS EFEITOS

Além de as notas fiscais serem emitidas pelo tomador com retenção de 11% à guisa de cessão de mão de obra, o instrumento contratual prevê também o fornecimento de mão de obra. Hipótese vedatória ao Simples federal. A norma legal aplicável que prevê o início dos efeitos da exclusão do Simples é a em vigor no momento da consecução do pressuposto de fato para a exclusão. Exclusão com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

IRPJ, CSLL – ARBITRAMENTO DO LUCRO

A recorrente não apresentou a escrituração contábil, mesmo após reiteradas intimações, o que impõe o arbitramento do lucro. Lucro arbitrado que se deu com base na receita conhecida, no caso, sobre as receitas omitidas correspondentes aos valores das notas fiscais emitidas pela recorrente, contra os quais ela não controverteu.

ARBITRAMENTO DO LUCRO – COEFICIENTE DE 38,4%

Como a atividade da recorrente foi a de prestação de serviços, correto o coeficiente de 38,4%, para fins de IRPJ, e de 32%, para efeitos de CSLL. Haveria tributação do que não é renda, se as exigências de IRPJ e de CSLL recaíssem simplesmente sobre as receitas omitidas, aplicando-se sobre elas as alíquotas desses tributos. Trata-se, no arbitramento do lucro com aplicação dos coeficientes sobre as receitas, de medida presuntiva legal diante da inexistência de escrituração contábil regular (a consagrar as despesas, no caso de lucro real).

PIS, COFINS

Tendo o mesmo suporte fático em dissídio, cabem as conclusões deduzidas sobre receitas omitidas para IRPJ.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS DEMAIS SOCIEDADES DO GRUPO

A rigor, o caso nem seria de responsabilidade solidária das demais sociedades do grupo Schade, pois se trata de apenas uma empresa e uma sociedade, incluindo-se a recorrente, sendo as demais sociedades simuladas.

Mas, como os autos de infração se deram somente em relação aos fatos econômicos juridicamente relevantes “afetados” à recorrente, e contra ela lavrados, cabível a manutenção da sujeição passiva das demais sociedades, mesmo que sob título de responsáveis solidárias.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE JOSÉ CARLOS SCHADE

Sócio administrador que esteve à frente da constituição de todas as sociedades simuladas, e como administrador “de todas elas”, ou da única sociedade existente. Responsabilidade evidenciada com tipificação do art. 135, III, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial para reconhecer o início da eficácia da exclusão do Simples federal, a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata (Relator), José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo do Ato Declaratório Executivo nº 292 (fl. 46), de 23/11/2009, que determinou a exclusão da recorrente ao sistema do Simples, desde 1º/12/2003; e dos autos de infração lavrados na sistemática do lucro arbitrado, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, fls. 54 a 124, onde se exige o crédito tributário de IRPJ (fls. 54 a 59) no valor de R\$ 1.086.974,46; CSL (fls. 75 a 81) no valor de R\$ 289.666,85; COFINS (fls. 93 a 98) no valor de R\$ 185.855,45; e PIS (fls. 109 a 114) no valor de R\$ 40.483,08, além de juros e multa de 75%.

O ADE nº 292, de 23/11/2009 foi expedido em face da Representação Fiscal de fls. 4 e 5, 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 recorrente 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 art. 9º, incisos IX, XII, alínea “f” e XIII, da Lei 9.317/96, com efeitos a partir de 1º/12/2003.

Foi detectado que o sócio-administrador José Carlos Schade abriu diversas empresas com o mesmo objeto social a fim de burlar o sistema tributário do Simples. Na verdade, trata-se de apenas uma empresa, denominada de “Grupo Schade”, atuando com seis CNPJ diferentes.

A confusão pode ser claramente evidenciada, pois, quando uma das empresas necessitava de recursos financeiros, era rapidamente providenciada uma transferência de outra empresa que dispusesse de recursos em conta bancária, sem formalidade, sem contrato e nem devolução de dinheiro. Diante deste quadro, são todas as empresas solidárias em relação aos autos de infração lavrados nesse procedimento fiscal, motivo pelo qual foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 1, de fls. 256 e 257 para as empresas:

- Schade Manutenção Mecânica Ltda ME – CNPJ 05.242.075/0001-00;
- SPR Manutenção de Veículos Ferroviários Ltda – CNPJ 05.673.216/0001-31;
- 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.

Foi constatada também a responsabilidade solidária pessoal do sócio administrador, pois abriu empresas fictícias para burlar o sistema tributário, onde não há diferenças entre os serviços prestados pelas mesmas, onde nunca houve integralização das cotas da sociedade pelos sócios “laranjas”, bem como nunca houve pagamentos quando saíram das sociedades.

Os percentuais de cotas de José Carlos Schade nas empresas criadas foi mantido abaixo de 10%, para não violar o art. 9º da Lei 9.317/96. Apesar desses percentuais, José Carlos Schade foi instituído como único administrador de todas as empresas e os demais sócios - à exceção de Mario Celso Richter - nunca participaram das atividades do “Grupo Schade” e não receberam os frutos do negócio, mesmo possuindo a maioria das cotas.

Pode-se dizer que a divisão de cotas a partir da criação da segunda empresa não passou de mera simulação.

Ainda, quando o sócio administrador necessitou de valores maiores para compra de imóveis, utilizava-se de artifício de dividir as despesas entre as empresas. A partir das constatações, foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária, nº 2, de fls. 258 a 260, para José Carlos Schade.

A infração imputada nos autos de infração foi a omissão de receitas de prestação de serviços gerais, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 125 a 141.

Para os anos-calendário 2004 e 2005, todas as empresas do “Grupo Schade” declararam-se inativas. De acordo com as declarações, o início das atividades ter-se-ia dado apenas em 2006, na condição de optante pelo Simples. No ano-calendário de 2007, desobedecendo aos ditames legais, não houve apresentação de declaração relativa ao IRPJ. Entretanto, de acordo com as Notas Fiscais de Prestação de Serviços analisadas, estavam sendo prestados serviços desde 2004.

Na condição de optante pelo Simples, estaria a recorrente dispensada de manter escrituração comercial, desde que mantivesse Livro Caixa. A recorrente foi intimada diversas vezes a apresentar Livro Caixa ou Livro Diário, mas nada foi apresentado.

Diante deste quadro, o regime de tributação adotado em todo o período foi o lucro arbitrado, que foi feito com base nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços apresentadas.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE E DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada da exclusão do Simples e dos lançamentos, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade de fls. 282 a 302, e impugnação de fls. 309 a 321, ambas em 3/03/2010, alegando, em síntese, o que segue.

Na manifestação de inconformidade, é arguido que a RFB presumiu, pelo recolhimento do percentual de 11% a título de antecipação de contribuição previdenciária, que teria existido locação de mão de obra. Porém, porém presumiu equivocadamente, pois o que houve foi excesso de zelo da contratante, embora tenha recolhido indevidamente. Ademais, o fisco não juntou qualquer prova ou indício material da alegada locação, e não se exclui contribuinte do Simples apenas por presunção.

Da mesma forma, equivocou-se a RFB ao presumir que, tendo a recorrente prestado serviços de manutenção ou conserto, houve prestação de serviços regulamentados, e que haveria necessidade de habilitação profissional em curso superior dos seus empregados. Isso, pois a manutenção e conservação de locomotivas nada mais são do que serviços mecânicos, não sendo necessária formação universitária e muito menos ser engenheiro.

Sobre a participação superior a 10% no capital social de outra empresa, aduz a recorrente que a Constituição Federal, em seus arts. 170 e 179, assegurou às empresas de pequeno porte – EPP e às microempresas – ME, tratamento privilegiado por parte do Poder Público. Que a definição dessas entidades encontra-se na Lei 9.317/96.

Entretanto, embora tenha a CF autorizado a lei ordinária a definir o contorno das entidades, não permitiu que tal definição acabasse por negar a elas, expressamente inseridas no conceito, o próprio incentivo. O que o art. 9º, IX da Lei 9.317/96 fez, em contrariedade à CF, foi vedar o benefício que estava obrigada a conceder, utilizando como fundamento a condição pessoal do titular ou sócio, pessoa essa que tem personalidade jurídica distinta das sociedades empresárias e não pode com elas se confundir.

Alega que a RFB interpretou de forma equivocada o art. 9º, IX, da Lei 9.317/96. A norma é transparente ao estabelecer, na primeira parte, que o titular ou sócio da empresa não pode participar com mais de 10% do capital de outra empresa. Por óbvio, a lei admitiu, ao fazer referência à “outra empresa”, que a pessoa física seja sócia de uma empresa com mais de 10% e de outras quantas com participação menor.

Posto isso, considerando que até 14/07/2006 nenhum dos sócios da recorrente participava de outra pessoa jurídica com mais de 10% do capital social, não cabe a efetuada soma das receitas brutas das empresas para fins de exclusão do Simples.

Relativamente à data de início dos efeitos da exclusão de ofício do Simples, pondera o seguinte.

A requerente foi notificada do ADE nº 292 apenas em 1º/02/2010. Entretanto, os efeitos da exclusão do Simples, segundo a RFB, retroagiriam a 1º/12/2003, residindo aí grave equívoco.

Tais efeitos somente poderiam ocorrer a partir do novo exercício financeiro, ou seja, 1º/01/2011. Em última hipótese, por apego ao texto legal, deve-se acatar o disposto no art. 3º da Lei 9.732/98, que determinou sejam os efeitos iniciados a partir do mês seguinte ao da exclusão, no caso concreto, a partir de 1º/03/2010.

Requer que o ADE seja anulado por cerceamento de defesa. Alega que todo o procedimento para excluir a recorrente do Simples transcorreu sem que ela fosse cientificada de qualquer ato a respeito. Não consta em nenhuma das folhas do processo qualquer ciência ou solicitação de informações ou esclarecimento, em evidente ofensa ao sagrado princípio do direito de defesa.

Na impugnação, em preliminar, alega a nulidade dos autos de infração, pois o art. 3º, *caput* e § 1º, alínea “a”, da Lei 9.317/96, reproduzido no art. 187 do RIR/99, determina que as pessoas jurídicas optantes pelo Simples ficarão sujeitas ao pagamento mensal unificado dos impostos e contribuições federais.

Por conseguinte, a Fazenda Nacional não poderia ter constituído o crédito tributário isoladamente, por imposto e contribuição, dada absoluta falta de previsão legal. Deveria efetuar um único lançamento e constituir o crédito tributário unificado, a título de Simples, respeitando a opção do contribuinte e as normas que regulam a matéria.

No mérito, aduz que o arbitramento do lucro e a tributação do patrimônio são ilegais. Que as normas tributárias não autorizam o sujeito ativo da obrigação arbitrar o lucro do contribuinte sem antes lhe dar a opção para decidir a respeito de uma das formas de tributação previstas pela legislação.

Como a RFB sabia do extravio dos livros e documentos da recorrente, deveria primeiro perquirir a mesma a respeito da opção que pretendia adotar para a apuração da base de cálculo do tributo, e abrir prazo razoável para que pudesse reconstituir a escrituração contábil ou o Livro Caixa, e não simplesmente intimar e reintimar para apresentar os livros.

Para o lucro arbitrado, a fiscalização utilizou o percentual de 38,40% sobre a receita bruta da pessoa jurídica. As despesas com a folha de pagamento, os encargos trabalhistas e sociais e os tributos, por si só considerados e sem levar em conta as demais despesas, bastam para demonstrar que a rentabilidade da recorrente está bem longe do que pretende a RFB.

Em face do vulto da exação, a RFB deixou de tributar a renda, e passou a tributar em 100% o patrimônio da pessoa jurídica e em 100% o patrimônio dos sócios, uma vez que mesmo a soma do patrimônio da pessoa jurídica e das pessoas físicas dos sócios não é suficiente para honrar os tributos exigidos.

A fiscalização afirma que a autuada pagou despesas de sócios bem como pagou bens diversos por eles adquiridos. Defende que não há nenhuma ilegalidade nessa prática. Que também não há ilegalidade no que tange ao empréstimo de valores por transferências entre pessoas jurídicas, pois se trata de sociedades que pertencem a mesma família, que isso seria demonstração de união familiar.

Aduz que os tributos deveriam ter sido exigidos segundo as normas do próprio Simples, e não arbitrar o lucro, como fez.

Sobre as exigências de CSL, COFINS e PIS, requer, por brevidade e economia processual, que nelas se façam refletir, no que couber, todos os fundamentos já demonstrados, excluindo-se a totalidade ou parcialmente as exigências.

Requer o cancelamento ou revogação da sujeição passiva tanto das pessoas jurídicas relacionadas no “Termo de Sujeição Passiva nº 1”, quanto da pessoa física citada no “Termo de Sujeição Passiva nº 2”, pois não existe má-fé ou dolo: ao contrário, as sociedades empresárias foram legalmente constituídas e os sócios são pessoas físicas que existem e estão devidamente inscritas no CPF.

Que a constituição de mais de uma pessoa jurídica com o mesmo sócio não ofende as normas legais e nem autoriza presumir tratar-se de procedimento visando fraudar o fisco.

Requer apresentar no futuro todas as demais espécies de provas admitidas em direito.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 2/02/2011 acordaram os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba, por unanimidade de votos confirmar o ADE de Exclusão do Simples nº 292/2009; não acatar as preliminares de nulidade e de cerceamento ao direito de defesa; considerar não formulado o pedido de produção de novas provas e, no mérito:

- julgar procedente em parte o lançamento, mantendo de R\$ 989.574,46 a título de IRPJ, R\$ 40.483,08 de PIS, R\$ 185.775,86 de COFINS, e R\$ 289.666,85 de CSL, além das respectivas multas de lançamento de ofício e dos acréscimos legais;

- julgar procedente a atribuição de responsabilidade solidária às empresas do Grupo Schade; e

- julgar definitiva a atribuição de responsabilidade pessoal pelos tributos exigidos no presente processo ao sócio José Carlos Schade.

Seguem os fundamentos, sintetizados.

Inicialmente não houve preterição ao direito de defesa, visto que a recorrente foi regularmente notificada da exclusão do Simples através do Ato Declaratório com sua motivação claramente identificada.

Restou caracterizada a cessão de mão de obra, pois pelo “Contrato de Prestação de Serviços” realizado entre a recorrente e a contratante houve a colocação de funcionários da contratada à disposição da contratante nas dependências que esta determinar e a prestação de serviços contínuos. As notas fiscais constituem prova direta da locação de mão de obra ao descrever que se referem a serviços prestados de recuperação de freios, compressores, limpeza de valas, montagem de conjunto de força, etc.

A própria empresa classificou seus empregados como mecânicos de manutenção metroviária, seguindo a Classificação Brasileira de Operações. Consta-se, ainda, pela GFIP acostada às fls. 24 a 26, 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.

Com relação à atividade de manutenção de locomotivas, o argumento de que esta atividade é mera atividade mecânica, que não é atividade de engenheiro, não deve prosperar.

Em atenção às regras hermenêuticas elementares, em se tratando de dispositivo excepcional, que limita o alcance da regra geral de vedação estipulada pelo art. 9º, XIII, da Lei do Simples, sua leitura deve ser feita restritivamente.

Nesse sentido, a melhor interpretação que deve ser dada é aquela que afasta o enquadramento do trem em categoria dos “outros veículos pesados” de que trata a lei em comento. Ao focalizar a análise no caso típico dessa classe (oficinas mecânicas de automóveis), percebe-se que se trata de atividade massificada, padronizada e impessoal, que é o objetivo do Simples, pois sua execução é menos complexa. Já o caso de trens não versa produto massificado; a execução do trabalho não é feita de modo rotineira; e a recorrente presta

serviços quase que exclusivamente a apenas uma contratante, seguindo determinações dela. Sendo assim, o trabalho passa a ser executado de forma pessoal, com mais complexidade.

Quanto à alegação de que teria havido afronta ao disposto no art. 179 da CF, descabe razão à recorrente, pois se trata de norma de eficácia limitada, e o art. 9º, inciso IX, da Lei 9.317/96 veio trazer eficácia jurídica ao art. 179 da CF.

Por outro lado, assiste razão à recorrente quanto à inoccorrência da outra hipótese vedatória ao regime simplificado, *i.e.*, a assertiva de que o sócio não teria participação de outra empresa em percentual igual ou superior a 10%. No ano-calendário de 2005, José Carlos Schade tinha somente participação de 3%. Somente em 2008, passou a ter percentuais de participações entre 97% e 99% dentre as empresas do grupo. Entretanto, em face dos dois outros motivos, prevalece a exclusão conformada pelo ADE nº 292/09.

Sobre a data dos efeitos do ADE, nas hipóteses que a recorrente restou enquadrado não houve qualquer alteração que pudesse modificar o início dos efeitos do ADE. Portanto, tendo optado pelo Simples à data de sua constituição, 18/11/2003, sua exclusão deveria surtir efeitos a partir de 1º/12/2003, em obediência ao texto legal, como de fato ocorreu.

O art. 187 do RIR/99 não foi violado como argumenta a recorrente, pois o dispositivo em nenhum momento estabelece que no lançamento de ofício, pela sistemática do Simples, os valores tem que constar num mesmo auto de infração.

No arbitramento do lucro, a recorrente foi intimada diversas vezes a apresentar o Livro Caixa ou o Diário, mas não o fez. Assim, por conta da ausência total de escrituração contábil, seu lucro foi arbitrado com base no art. 47, III, da Lei 8.981/95.

O percentual para determinação do lucro arbitrado, no caso de prestação de serviços em geral, é de 32%, não cabendo qualquer reparo aos autos.

Sobre a contestação a afirmação do fisco sobre os pagamentos de contas dos sócios, aquisição de bens para os sócios, a autoridade fiscal utilizou-se não só das transferências numerárias entre as contas correntes das empresas do grupo, como de outras operações estranhas ao objeto social da recorrente, para demonstrar a intensa ligação entre as diversas pessoas jurídicas que compõe o Grupo Schade.

Diante da confusão patrimonial e financeira existente entre as empresas pertencentes ao grupo, que atuavam como se fosse uma única entidade, restou caracterizada a intenção de burlar a ação do fisco para que elas usufríssem dos benefícios do Simples, demonstrando o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Desta forma, reputam-se solidárias todas as empresas do Grupo Schade em relação aos autos de infração.

Entretanto não cabe, em sede de julgamento, apreciar oposição à imputação de responsabilidade ao sócio da pessoa jurídica, na medida em que esta não detém legitimidade, e nem interesse para tanto. Assim, nesta parte, não se conhece da impugnação.

No que tange ao pedido de produção de provas, de acordo com o art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto 70.235/72, o momento para apresentação de documentos comprobatórios é o da impugnação. Transcorrido este, apenas será possível a juntada de tais elementos ao

processo administrativo se ocorrer algum dos eventos descritos na normal legal, o que não é o caso da recorrente.

De acordo com o aproveitamento dos valores retidos na fonte e/ou recolhidos tempestivamente, a DRJ elaborou planilhas com os acertos a serem feitos. Com tais ajustes, retifica-se o lançamento para reduzir a exigência de IRPJ de R\$ 1.086.974,46 para R\$ 989.574,46; reduzir a exigência de COFINS de R\$ 185.855,85 para R\$ 185.775,86, e manter integralmente a exigência de PIS no importe de R\$ 40.483,08 e de CSL de R\$ 289.666,85.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente e o sujeito passivo solidário José Carlos Schade foram cientificados da decisão em 18/02/2011, conforme fls. 377 e 378. Foram apresentados dois recursos voluntários pela Locomaq, ambos em 21/03/2011, de fls. 380 a 393 e fls. 396 a 413. Nos dois recursos, foram reiteradas, em sua maioria, as alegações contidas na manifestação de inconformidade e na impugnação.

Entretanto, não desafiou recurso contra omissão de receitas por pagamento de despesas pessoais do sócio José Carlos Schade, da empresa de seu cônjuge (Lulan Comércio de Produtos Alimentícios Ltda.) e decorrentes de outras operações estranhas ao objeto da recorrente (como recebimento de recursos de Luciano Luzzi).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Deles, pois, conheço.

A recorrente fora excluída do Simples federal por tríplice motivo:

- a) consecução de atividade de cessão de mão de obra (art. 9º, XII, “f”, da Lei 9.317/96);
- b) participação do sócio da recorrente com mais de 10% do capital de outra sociedade, com receita bruta global superior ao estabelecido na lei do regime simplificado (art. 9º, IX, da Lei 9.317/96)
- c) exercício de atividade dependente de habilitação profissional legalmente exigida (art. 9º, XIII, da Lei 9.317/96).

Como se constata do Relatório Fiscal dos Autos de Infração, foram relacionadas mais de 2.000 notas fiscais emitidas pelo tomador de serviços com retenção de contribuição previdenciária à alíquota de 11% (anexo 2 do Relatório Fiscal). E se vê que tal retenção se deu por conta da atividade de cessão de mão de obra (fl. 9).

No instrumento contratual de prestação de serviços GS-4600001970 (fls. 6 a 8, e Anexo I descritivo do escopo dos serviços nas fls. 10 e 11) são previstas como obrigações da recorrente (contratada) “planejar, conduzir e executar os serviços com integral observância das disposições deste contrato” (item 6.1), e também a responsabilização da contratada por qualquer dano material ou pessoal (item 6.5).

A recorrente argui que as atividades de planejar e conduzir são incompatíveis com a cessão de mão de obra, e ainda mais a responsabilização por danos.

Entretanto, o item 6.3 do mesmo instrumento contratual prevê o *fornecimento de mão de obra* pela contratada.

Mais. A *responsabilidade da contratada por dano material ou pessoal* é preceituada não só em relação aos bens e interesses da contratante, mas também quanto aos *equipamentos e instalações da contratada*. Ora, seria despicienda tal previsão contratual de responsabilidade em relação aos próprios equipamentos e instalações da contratada, a não ser que eles sejam manuseados pela contratante direta ou *indiretamente*, neste caso, por ser *cessionária da mão de obra da contratada*.

Enfim, diante do quadro posto, há elementos suficientes para a conclusão de que a recorrente desenvolvia atividade vedada à opção pelo regime simplificado federal, especificamente, a cessão de mão de obra. E a recorrente não trouxe aos autos elementos outros que infirmem a caracterização da cessão de mão de obra.

Ressalto que, conforme o próprio Relatório Fiscal, as notas fiscais relacionadas iniciam-se em 2004, ano do início de fato das atividades da recorrente. É em 2004, pois, que se consuma o *pressuposto de fato vedatório em discussão* ao Simples federal e, assim, a situação excludente em questão.

Em relação ao segundo motivo, observo o seguinte.

A recorrente compõe um suposto grupo de seis sociedades, chamado de Grupo Schade, todas elas dedicadas ao mesmo ramo de atividade, que é relativa à manutenção e reparação de veículos ferroviários e de ferrovias.

A alegação do autuante é de que as seis sociedades não existem efetivamente. Só há uma sociedade, sendo as cinco demais apenas aparentes. Ou seja, trata-se sociedades simuladas.

Em 2002 fora criada a Schade Manutenção Mecânica Ltda. Posteriormente, em 2003, foram constituídas a recorrente, a SPR Manutenção de Veículos Ferroviários Ltda. e a JRS Manutenção Mecânica Ltda. ME. Em 2005, foi criada a Laci Manutenção Mecânica Ltda. e em 2007 a Allu Manutenção Mecânica Ltda.

Segundo o autuante, as novas empresas vieram à lume para se procurar manter a empresa sob o tratamento simplificado. Para tanto, o sócio administrador José Carlos Schade, que participava com 50% do capital da Schade Manutenção, criara as outras sociedades aparentes, mantendo percentual inferior a 10% nelas, e para as quais foram colocadas como sócios seus parentes que nunca trabalharam nas supostas empresas: Ivani Maria Pereira (cônjuge), Aldo Schade (irmão), Maria Dalila Ricardo (irmã), entre outros.

Todas as supostas empresas prestavam os mesmos tipos de serviços para as empresas do grupo ALL – América Latina Logística S.A., com cessão de mão de obra.

Elas se encontravam sediadas em endereços diversos, mas, durante a fiscalização, suas sedes foram alteradas para um único endereço, onde se encontra a administração, e também as participações societárias foram modificadas, passando o sócio administrador José Carlos Schade a possuir pelo menos 95% de participação em todas as supostas sociedades. Em 2009, todas as supostas sociedades passaram a ter como sócia minoritária somente Maria Dalila Ribeiro, a irmã de José Carlos Schade.

O fato de terem sido criadas sociedades, posteriormente à primeira, prestando os mesmos tipos de serviços, inclusive ao mesmo tomador, e de todas elas ostentarem o mesmo sócio administrador, com participação que não superasse os 10%, isso conforma *indícios significativos* de que as cinco sociedades eram *aparentes*, simuladas.

Tais indícios, ainda que significativos, podem ser insuficientes para se ter como comprovada a simulação das cinco sociedades.

Por outro lado, a constatação da *confusão patrimonial* entre as sociedades, associada aos já referidos *indícios*, faz *prova cabal* de que as cinco sociedades eram aparentes, havendo efetivamente somente uma.

Trata-se casos de *simulações absolutas*, e não relativas.

Como destacado pelo autuante, era prática comum a transferência de recursos entre as contas das supostas empresas, para solver obrigações, mas não havia devolução dos valores, nem contrato de empréstimo entre elas. Entre 2004 e 2008, mais de 4 milhões de reais foram transferidos dessa forma, sob mais de 500 operações bancárias.

É citado o exemplo em que a recorrente recebera nesse período cerca de 300 mil reais das outras supostas empresas do grupo, mas fora debitada em cerca de 1,6 milhão de reais, nesse período.

Diante disso tudo, sem provas que infirmem as postas, não tenho dúvidas de que só existia efetivamente uma sociedade e uma empresa, sendo *simulações absolutas as outras sociedades*.

Em face dessa conclusão, revela-se adequado o *segundo motivo* para a exclusão do regime simplificado?

Entendo que não.

Se não há mais de uma sociedade, não há como se falar de sócio que participe com mais de 10% do capital de outra.

Portanto, rejeito o segundo dos motivos para a exclusão do Simples federal.

Desnecessário se analisar a adequação do outro motivo conducente à exclusão do Simples federal, porquanto o primeiro deles já revela juridicidade a tal exclusão.

Sob o manto dessas considerações, nego provimento ao recurso quanto à questão da exclusão do regime simplificado federal.

O ADE de exclusão consignou seu efeito para 1º de dezembro de 2003 (fl. 46). A recorrente alega que a exclusão só pode irradiar efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011, porquanto o ADE de exclusão fora publicizado somente em 1º/02/10.

Ou, quanto muito, a exclusão só produz efeitos a partir do mês seguinte ao do ato de exclusão, *i.e.*, a partir de 1º de março de 2010, na conformidade do art. 15, II, da Lei 9.317/96 com a redação da Lei 9.732/97. Aduz que o art. 15, II, da Lei 9.317/96, na redação atual dada pelo art. 33 da Lei 11.196/05 só tem eficácia para períodos incorridos a partir de 14/10/05, data do início da vigência do art. 33 da última lei.

O art. 15, II, da Lei 9.317/96 com a redação dada pela Lei 9.732/97 ostentava a seguinte dicção:

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

(...)

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

A redação atual do art. 15, II, da Lei 9.317/96 conforme o art. 33 da Lei 11.196/05 é:

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

(...)

"Art. 15.

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

Questão que se põe é de *direito intertemporal* (vez que não há normas de disposição transitória, que regulem o conflito aparente de normas, para o caso em exame).

Se a lei aplicável é a em vigor na data do ato de exclusão do Simples federal, ou a que vigorava ao tempo da consecução do pressuposto de fato para a exclusão, *i.e.*, da concreção da situação excludente (no caso, correspondente à da hipótese vedatória ao regime simplificado federal).

Caso a conclusão seja pela aplicabilidade da lei em vigor ao tempo do ato excludente do Simples federal, conforma-se o efeito prescrito pela Lei 11.196/05 (nova redação do art. 15, II, da Lei 9.317/96). Do contrário, será aplicável o art. 15, II, da Lei 9.317/96 segundo a preceituação dada pela lei em vigor ao tempo da concreção da situação excludente.

Não tenho dúvidas de que a norma legal aplicável é aquela em vigor no momento da consecução do pressuposto de fato para a exclusão (situação excludente), *i.e.*, no momento do aperfeiçoamento da *fattispecie* de vedação ao regime do Simples federal – hipótese eleita como pressuposto fático de exclusão (art. 13, II, “a”, da Lei 9.317/96).

Dito analiticamente.

A norma legal prescritora dos efeitos da concreção da hipótese vedatória ao Simples federal aplicável é a vigente ao tempo em que se consuma o pressuposto de vedação ao Simples federal, que, por sua vez, é eleito como hipótese de exclusão. Mas há duas normas legais prescritoras desses efeitos: uma a que prescreve a exclusão (art. 13, II, “a”, da Lei 9.317/96); outra, a que prescreve o início desse efeito (exclusão) – art. 15, II, da Lei 9.317/96.

Não há lugar para discussão quanto a ser aplicável a hipótese legal de vedação ao Simples federal que esteja em vigor no momento em que se concretiza a situação vedatória: não pode ser a norma legal posterior à concretização do suporte fático. O mesmo se diga quanto à norma legal aplicável que prevê a hipótese vedatória como de exclusão do regime. É a norma que prescreve o efeito de exclusão do regime simplificado. Ora, de igual modo, a *norma legal que prescreve o início desse efeito* (exclusão) tem de ser a que esteja em vigor ao tempo em que a hipótese vedatória ao regime fora concretizada.

Tanto a norma que impõe a exclusão do Simples federal, como a que prevê o momento dessa exclusão, são *prescritoras dos efeitos pela concreção da hipótese legal vedatória* ao regime. A exclusão do Simples federal é efeito prescrito por realização de hipótese vedatória ao regime. O início dos efeitos da exclusão também é efeito prescrito por

realização de hipótese vedatória ao regime, *mesmo que no plano da lógica jurídica o último efeito seja prescrição pela realização da norma que prevê a exclusão* (“primeiro” efeito).

Portanto, a regra legal que determina o início dos efeitos da exclusão do Simples federal aplicável ao caso é a vigente no ano de 2004. Foi para esse ano que se constatou o aperfeiçoamento da hipótese vedatória do art. 9º, XII, “f”, da Lei 9.317/96, alhures examinado.

Mas, entre a Lei 11.196/05, que alterou o art. 15, II, da Lei 9.317/96, e a Lei 9.732/97, que igualmente havia alterado o referido dispositivo legal, a Medida Provisória (MP) 2.158-34, publicada no DOU de 28/07/01, também alterou o preceito em questão.

O art. 73 da MP 2.158-34, de 28/07/01, trouxe nova redação ao art. 15, II, da Lei 9.317/96, nos seguintes termos:

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

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

O art. 133 da Lei 11.196/05 revogou o art. 73 da MP 2.128-35/01 (última reedição da MP), com efeitos a partir de 22/11/05 (data da publicação da referida lei):

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

(...)

VIII - a partir da data da publicação desta Lei, em relação aos demais dispositivos.

Art. 133. Ficam revogados:

(...)

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

Logo, a regra legal que prescreve o início dos efeitos da exclusão do Simples federal vigente na época da concreção da hipótese vedatória a tal regime é a *contida no art. 73 da MP 2.158-35/01* (reedição da MP 2.158-34/01). E, pela regra em questão, a exclusão do regime simplificado se dá *a partir do mês subsequente ao da consecução da hipótese vedatória* do art. 9º, IX, da Lei 9.317/96.

Posto isso, dou provimento parcial sobre a questão do início da eficácia da exclusão do Simples federal, para reconhecer o efeito excludente a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Isso, em que pese tal juízo não verter efeito prático, vez que os lançamentos se deram somente em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 2005.

Prossigo com o exame dos lançamentos de IRPJ, CSL, PIS e COFINS relativos a 2005, 2006, 2007 e 2008.

A recorrente se insurge arguindo que a exigência tributária deveria dar-se sob o regime simplificado. Irresigna-se também quanto ao arbitramento do lucro, porquanto lhe foi oportunizada a opção do regime tributário nem aberto prazo para reconstituição de sua escrituração contábil.

Rejeito de plano o primeiro dos inconformismos, que dispensa digressões, porquanto já quanto ao ano-calendário de 2005 a recorrente se encontrava excluída do Simples federal. Evidentemente a pessoa não pode “estar” e “não estar” ao mesmo tempo sob determinado regime de tributação.

A recorrente não possuía ou ao menos não apresentou sequer o Livro Caixa, apesar de intimada reiteradamente. Descabido falar em opção a regime se a recorrente não possui nem ao menos o Livro Caixa – para cogitar do lucro presumido.

Aliás, a faculdade por regime deve ser exercida mediante o pagamento do IRPJ e CSL trimestrais, para o lucro presumido, ou por pagamento da estimativa mensal de IRPJ e de CSL, para o lucro real anual, na conformidade dos arts. 2º, 3º, 26, § 1º e 28, da Lei 9.430/96. Sem o exercício da opção, a regra geral é o regime do lucro real trimestral, nos termos do art. 1º da Lei 9.430/96.

Sem dúvida, o arbitramento do lucro é medida extrema. Mas, no caso vertente, a recorrente não possuía ou não apresentara nenhuma escrituração contábil. Nem o Livro Caixa, quanto menos os Livros Diário e Razão.

Bem verdade que a recorrente declarara sua DIPJ/09 como sujeita ao regime do lucro presumido, conquanto zerada. Mas a opção pelo lucro presumido se opera conforme descrevi acima, além de reclamar, se não a escrituração contábil regular através dos Livros Diário e Razão, ao menos com o Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira.

Note-se que na impugnação a recorrente ainda assevera que está providenciando a escrituração contábil. Quer dizer, sequer ao tempo da impugnação havia a escrita contábil. Na peça recursiva, ela reitera que ainda está providenciando a escrituração contábil.

No quadro posto, reputo cabível o arbitramento do lucro, na conformidade do art. 530, I e III, do RIR/99:

Art. 530. *O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

O arbitramento do lucro se deu com base na receita conhecida. *In casu*, sobre as receitas omitidas correspondentes aos valores das notas fiscais emitidas pela recorrente. E contra tais valores das notas fiscais ela não controverteu.

Combate a recorrente a aplicação do coeficiente de 38,4% para o arbitramento do lucro sob argumento de que não se estaria a tributar a renda.

De início, cabe ponderar que tributação do que não é renda haveria certamente se a exigência de IRPJ e de CSL recaísse simplesmente sobre as receitas omitidas, aplicando-se sobre elas as alíquotas desses tributos. O arbitramento do lucro, ainda que medida extrema, não é penalidade.

Trata-se de medida presuntiva legal, diante da inexistência de escrituração contábil regular (a consagrar as despesas, no caso de lucro real), em que se aplica o coeficiente previsto para determinação do lucro presumido acrescido de 20%, no caso de IRPJ. Para a CSL não há esse acréscimo de 20% sobre o coeficiente previsto para o lucro presumido.

No caso vertente, como a atividade desenvolvida foi a de prestação de serviços, correto o arbitramento do lucro para fins de IRPJ, ao coeficiente de 38,4% (32% acrescidos de 20%) sobre a receita bruta conhecida. Aplicação do art. 532 c/c o art. 519, § 1º, III, “a”, do RIR/99.

Igualmente correto o arbitramento do lucro para efeito de CSL, com aplicação do coeficiente de 32%, nos termos do art. 20 da Lei 9.249/95 com a redação da Lei 10.684/03 c/c o art. 29 da Lei 9.430/96.

Nesses moldes, nego provimento ao recurso sobre a questão do arbitramento do lucro, para fins de IRPJ e de CSL.

A recorrente articula os mesmos fundamentos deduzidos contra a exigência de IRPJ, no que cabível, para o PIS e a COFINS.

Ora, o único fundamento cabível é a sujeição ao regime simplificado para os tributos em questão. E este, como já apreciado, ficou derruído de plano.

Outrossim, nego provimento ao recurso quanto ao PIS e à COFINS.

Apesar de não ter sido articulada pela recorrente, enfrente a questão da decadência quanto às obrigações tributárias conseqüentes aos fatos geradores de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, ocorridos no ano-calendário de 2005, porquanto os lançamentos se aperfeiçoaram em 1º/02/10 (fls. 55, 76, 94 e 110).

Ponto fundamental é o de que não houve pagamento de nenhum desses tributos no ano-calendário de 2005, inclusive porque a recorrente se declarara inativa.

Constatado isso, faz-se necessário reconhecer o entendimento veiculado pelo STJ, em sede de procedimento repetitivo.

Sucede que, em face do art. 62-A, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF 256/09, com a alteração da Portaria MF 586/10), o julgamento no CARF se subordina ao proferido pelo STJ, em procedimento repetitivo,

conforme o art. 543-C do CPC – bem como ao emanado pelo STF, em julgamento de RE sob repercussão geral, nos termos do art. 543-B do CPC.

Em matéria de decadência de lançamento, o julgamento do REsp 973.733/SC foi afetado ao procedimento repetitivo, tendo como relator o Ministro Luiz Fux.

No acórdão a esse REsp, o STJ consagrou a exegese de que o art. 150, § 4º, do CTN só é aplicável caso haja algum pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação; do contrário, o prazo decadencial é o do art. 173, I, do CTN. Entretanto, o mesmo acórdão do STJ, em seu dispositivo, embora faça remissão ao art. 173, I, do CTN, proclama que o termo *a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador! Ora, este prazo não condiz com o do art. 173, I, do CTN, pelo qual o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nem com o do art. 150, § 4º, do CTN.

Sobre esse problema, já me manifestei recentemente, no Acórdão nº 1103-00.587, de 2011, do qual fui relator:

*Em que pese o dislate redacional contido no referido acórdão do STJ, em sede de procedimento repetitivo, diante da **expressa referência ao art. 173, I, do CTN**, inclusive com citações doutrinárias, parece-me que a melhor interpretação do dispositivo do acórdão é o de reconhecer a aplicabilidade do art. 173, I, nos termos do CTN, pois a **literalidade redacional do contido no mesmo dispositivo não tem ponto nenhum com termo inicial previsto no CTN**.*

Acolhido, por conseguinte, o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN para hipóteses em que não tenha havido algum pagamento de tributo, vê-se que o termo inicial do referido prazo é 1º/01/07 (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado) em relação aos fatos geradores ocorridos em 2005.

Tivesse havido algum pagamento de tributo quanto às obrigações tributárias decorrentes de fatos geradores consumados em 2005, ter-se-ia aperfeiçoado a decadência do “direito” de lançar os créditos tributários de 2005 e de janeiro de 2006 (para PIS e COFINS), vez que os lançamentos ocorreram em 1º/02/10.

Como o primeiro termo *a quo* do prazo decadencial é 1º/01/07, não houve concreção da decadência.

Por fim, restam as questões da responsabilização solidária das demais sociedades do grupo Schade e do sócio administrador de todas as sociedades, José Carlos Schade.

A rigor, o caso nem seria de responsabilidade solidária das demais sociedades do grupo Schade, pois, como ficou deduzido, trata-se de apenas uma empresa e uma sociedade, incluindo-se a recorrente.

Quer dizer, todas as sociedades, que são uma, são, no rigor jurídico, contribuintes.

Como, entretanto, os autos de infração em causa foram aperfeiçoados somente em relação aos fatos econômicos juridicamente relevantes “afetados” à recorrente, e contra ela lavrados, reputo cabível a manutenção da sujeição passiva das demais sociedades, mesmo que sob título de responsáveis solidárias, ao invés de aquela se dar como contribuinte.

No que concerne ao sócio administrador José Carlos Schade, de tudo quanto já foi deduzido referentemente à constituição das sociedades aparentes, resulta claramente evidenciada sua responsabilidade, com suporte no art. 135, III, do CTN¹.

Em tais termos, nego provimento ao recurso no que pertine às questões da responsabilidade tributária.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial para reconhecer o início da eficácia da exclusão do Simples federal, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 16 de janeiro de 2012

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

¹ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.