



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.012607/2010-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.432 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 9 de julho de 2020
Recorrente VIA MAZZONI MANUFATURA DE CALÇADOS E ACESSORIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

SIMPLES FEDERA. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. DESMEMBRAMENTO DA PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO.

Nos termos do artigo 9º, XVII, da Lei nº 9.317/1996, não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes da vigência desta Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Ailton Neves da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Zedral e Thiago Dayan da Luz Barros

Relatório

Discute-se nos autos o Ato Declaratório Executivo (“ADE”) nº 316/2010 (fls. 201 do *e-processo*), o qual formalizou a exclusão do contribuinte do Simples Federal, em razão da suposta prática de atividade de locação de mão de obra, vedada pelo artigo 9º, XII, “f”, da Lei nº

9.317/1996, e ainda por ter sido constituído por desmembramento de uma outra empresa, a quem presta serviços de forma exclusiva.

A mencionada exclusão resultou da representação interna para exclusão do Simples (fls. 02/11 do *e-processo*) instaura pela Delegacia da Receita Federal (“DRF”) em Belo Horizonte – MG.

O Despacho Decisório nº 1940/2010 (fls. 195/200 do *e-processo*) confirmou o conteúdo da representação para exclusão do contribuinte. Consta do referido despacho:

(A) A responsável pelo atendimento à fiscalização possui vínculo empregatício com a impugnante mas atua como coordenadora do Departamento de Pessoal de todas as empresas do grupo, prestando serviço de forma indiferenciada em quaisquer das empresas do grupo Oto, conforme documento de fls. 13.

(B) Foram trazidas aos autos cópias de notas fiscais de saída de materiais da empresa Oto Calçados Ltda, tendo como destinatária a impugnante e notas fiscais de produtos industrializados da impugnante para aquela empresa, com referência expressa da nota fiscal de saída dos materiais, incluindo-se o custo da mão-de-obra. (fls. 156/164)

(C) As contas e lançamentos contábeis que identificam a prestação exclusiva de serviços (fls. 155), confirmada pela declaração do responsável legal da empresa Oto Calçados Ltda (fls. 184) que a impugnante presta serviços de industrialização exclusivamente para aquela empresa.

(D) Constatam-se frequentes transferências de empregados entre as empresas componentes do grupo Oto Calçados Ltda conforme quadro demonstrativo de fls. 70/89.

Em face do ADE de exclusão, o contribuinte apresentou impugnação na qual requer a nulidade do ato face a ausência de intimação, bem como por não ser verdade que o contribuinte teria sido constituído para atender tão somente os objetivos de uma outra empresa. Em sua defesa, alega possuir autonomia patrimonial, contábil, fiscal, financeira e societária.

Em sessão de 14/04/2011, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”) julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DE LANÇAMENTO Verificada nos autos a inexistência de qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade.

FASE DE AUDITORIA. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OFENSA AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DO

CONTRADITÓRIO. Os procedimentos no curso da auditoria fiscal não determinam nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, pois tais direitos só se estabelecem após a ciência do lançamento ou após a respectiva impugnação, conforme o caso, ainda mais quando todos os fatos que motivaram a autuação estão devidamente historiados nos autos.

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

Ano-calendário: 2007

SIMPLES – IMPEDIMENTO Não poderá permanecer no Simples, a pessoa jurídica que se enquadre nas vedações previstas na legislação de regência.

Nos fundamentos do voto do relator (fls. 226/230 do *e-processo*):

Segundo as próprias palavras da impugnante há de se concluir que não lhe assiste razão. O art. 14 por ela transcrito informa exatamente o momento em que se instaura a litigiosa, vale dizer, não se aplica o contraditório à fase do processo administrativo anterior impugnação de lançamento. Quando a impugnante argumenta que não foi sequer notificada, poderia estar fazendo referência à fase anterior ao litígio, ou seja, ao período em que o fisco estaria procedendo investigações, análises, etc. Os procedimentos no curso da auditoria fiscal não determinam nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, pois tais direitos só se estabelecem após a ciência do ato administrativo ou após a apresentação da respectiva impugnação, conforme o caso.

A impugnante tomou ciência do ato de exclusão em 26 de outubro de 2010, conforme fls. 199. Portanto, teve conhecimento da decisão. Considerando que a impugnante apresenta sua impugnação em 25 de novembro de 2010, neste momento instaurada está a fase litigiosa. Não há, pois, qualquer cerceamento ao direito de defesa.

[...]

Cumprido esclarecer que está sob exame a contestação da exclusão procedida pelo Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 0316/2010, de 13 de agosto de 2010, determinando a exclusão da empresa, com efeitos a partir de 01/01/2007, por caracterizado o exercício da atividade de locação de mão-de-obra e por ter sido constituída por desmembramento da empresa Oto Calçados Ltda, com base na Lei 9.317/96, constantes deste processo de nº 15504.012607/2010-19.

Assim, as citações ao Simples Nacional e ao processo nº 15504.012588/2010-21 não podem ser consideradas no presente julgamento.

[...]

No caso dos autos, resta sobejamente comprovado, mediante os documentos citados no despacho decisório, constantes do presente processo, que a impugnante cede mão-de-obra para a empresa Oto Calçados Ltda. Foram trazidas aos autos cópias de notas fiscais de saída de materiais da empresa Oto Calçados Ltda, tendo como destinatária a impugnante e notas fiscais de produtos industrializados da impugnante para aquela empresa, com referência expressa da nota fiscal de saída dos materiais daquela empresa, incluindo-se o custo da mão de obra (fls. 156/164). As contas e lançamentos contábeis que identificam a prestação exclusiva de serviços (fls. 155), confirmada pela declaração do responsável legal da empresa Oto Calçados Ltda (fls. 184) que a impugnante presta serviços de industrialização exclusivamente para aquela empresa. Enfim, a impugnante

executa a industrialização dos seus produtos com a matéria prima fornecida pela Oto Calçados Ltda, segundo as determinações, especificações, medidas, modelos, etc, que aquela empresa lhe determina. Pura e simples cessão de mão-de-obra é a sua única atividade.

[...]

A impugnante não contesta que a responsável pelo atendimento A fiscalização possui vínculo empregatício com a impugnante mas atua como coordenadora do Departamento de Pessoal de todas as empresas do grupo, prestando serviço de forma indiferenciada em quaisquer das empresas do grupo Oto, conforme documento de fls. 13.

Também não faz qualquer menção ao quadro demonstrativo de fls. 70/89, evidenciando as frequentes transferências de empregados entre as empresas componentes do grupo Oto Calçados Ltda. Constata-se a disponibilidade dos empregados em determinada empresa em um período e em outra empresa em outros períodos. Ou seja, o empregado é comum a todas empresas do grupo e presta serviço As demais, quando e nas condições determinadas pelos administradores comuns. Pela apresentação dos quadros societários e qualificação dos sócios, nos termos da representação de fls. 02/07, comprovada está a inter-relação societária e familiar solidificada, permitindo, desta forma, a tomada de decisões uma para todo o grupo. Enfim, não se trata absolutamente de empresa independente e autônoma como a impugnante simplesmente consigna em sua impugnação, sem apresentar, no entanto, qualquer elemento que possa invalidar a conclusão trazida aos autos.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera não exercer atividade de locação de mão de obra e questiona os efeitos retroativos do ato de exclusão. Com relação aos fatos, não trouxe novos elementos ou esclarecimentos aos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 05/05/2011 (fls. 232 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 06/06/2011 (fls. 236 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

O recurso voluntário do contribuinte é deveras genérico e não adentra nas especificidades presente caso concreto. O contribuinte insiste na menção ao acórdão nº 103-23.357, julgado em sessão de 23/01/2008, cuja ementa resume o caso:

SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Salvo melhor juízo, o acórdão em questão pesa contra o próprio pleito do contribuinte. Isso porque, *in casu*, a representação fiscal constatou que o contribuinte nada mais seria do que produto do desmembramento de uma outra empresa, as quais formaria um grupo econômico de fato.

Constate-se da representação (fls. 05/06 do *e-processo*):

2 - Através de informações colhidas junto a terceiros localizamos a empresa na Rua Delta, 201, bairro Caiçara. Quando da assinatura do Termo foi verificado que o responsável pelo atendimento não era empregado da Manufatura e sim de uma outra empresa, Via Mazzoni Manufatura de Calçados e Acessórios Ltda, CNPJ: 07.525.106/0001-58. Foi solicitado documento que o autorizasse a receber a intimação e deparamos com o seguinte instrumento que transcrevemos na íntegra:

"TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE TRABALHO

Pelo presente aditivo de Contrato de Trabalho, VIA MAZZONI MANUFATURA DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA, doravante denominada EMPREGADORA e a Sr. LUZIA DOS SANTOS SILVA, doravante denominado Empregado, celebram entre si o aditivo ao Contrato Individual de Trabalho celebrado em 04 de dezembro de 2007, nos seguintes e precisos termos:

CLAUSULA DÉCIMA — O EMPREGADO poderá ser livremente transferido, a qualquer tempo, tanto do local, horário ou setor de trabalho, para prestar serviços em quaisquer das empresas componentes do grupo Oto, quais sejam, Oto Calvados Ltda, Via Mazzoni Manufatura de Calçados e Acessórios Ltda, Injeton Componentes para Calvados Ltda e Manufatura Alefra Artefatos e Calvados Ltda. Quer seja esta transferência definitiva ou transitória, obrigando-se a todo e qualquer serviço compatível com sua condição de Coordenadora de DP. (grifo nosso).

Belo Horizonte, 04 de dezembro de 2007."

3 - Não bastasse o reconhecimento da própria empresa mediante o documento retro citado, várias evidências da existência, do grupo econômico foram constatadas durante a execução do Procedimento Fiscal.

Ora, se existente um ato simulado, fraudulento, ilícito ou o que quer que seja, não se discute esse mérito no momento. Não há que se falar em simulação, mas tão somente em desmembramento de empresas e formação de grupo econômico de fato. Embora o acórdão

menção que o desmembramento de duas empresas não configura simulação, ela não nega o fato “desmembramento”.

A DRJ/BHE foi muito feliz em uma de suas observações, veja-se abaixo (fls. 228 do *e-processo*):

De plano, destaque-se que não se está discutindo vedação a prática de empresa ser desmembrada de outra para prestar-lhe serviços exclusivos, com empregados comuns, contador comum ou sócios comuns ou interligados. O cerne da questão é se a pessoa jurídica, nestas condições, tem o direito de se valer da tributação diferenciada para as pequenas e microempresas.

De fato, o contribuinte não apresenta quaisquer argumentos ou elementos de prova para refutar a alegação de que ele teria se desmembrado de uma outra empresa do mesmo grupo. Em outras palavras, não juntou provas para negar o fato “desmembramento” nem para negar o fato “grupo econômico”.

Em sendo assim, não resta outra alternativa que não manter o acórdão da DRJ/BHE por seus fundamentos (fls. 230 do *e-processo*):

A impugnante não contesta que a responsável pelo atendimento A fiscalização possui vínculo empregatício com a impugnante mas atua como coordenadora do Departamento de Pessoal de todas as empresas do grupo, prestando serviço de forma indiferenciada em quaisquer das empresas do grupo Oto, conforme documento de fls. 13.

Também não faz qualquer menção ao quadro demonstrativo de fls. 70/89, evidenciando as frequentes transferências de empregados entre as empresas componentes do grupo Oto Calçados Ltda. Constata-se a disponibilidade dos empregados em determinada empresa em um período e em outra empresa em outros períodos. Ou seja, o empregado é comum a todas as empresas do grupo e presta serviço As demais, quando e nas condições determinadas pelos administradores comuns. Pela apresentação dos quadros societários e qualificação dos sócios, nos termos da representação de fls. 02/07, comprovada está a inter-relação societária e familiar solidificada, permitindo, desta forma, a tomada de decisões uma para todo o grupo. Enfim, não se trata absolutamente de empresa independente e autônoma como a impugnante simplesmente consigna em sua impugnação, sem apresentar, no entanto, qualquer elemento que possa invalidar a conclusão trazida aos autos.

Já com relação ao exercício da atividade de locação de mão de obra, não podemos concordar com os argumentos do acórdão recorrido. Vejamos um dos seus trechos (fls. 229 do *e-processo*):

No caso dos autos, resta sobejamente comprovado, mediante os documentos citados no despacho decisório, constantes do presente processo, que a impugnante cede mão-de-obra para a empresa Oto Calçados Ltda.

Analisando-se, contudo, o instituto da cessão ou locação de mão de obra, chegamos a resultado diverso. Vejamos inicialmente então o que dispõe o artigo 31 da Lei nº 8.212/1991:

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.

Considera-se, então, no âmbito da organização da seguridade social, locação ou cessão de mão de obra quando uma empresa coloca à disposição de um contratante, em suas dependências ou nas dependências de terceiros, trabalhadores que executem serviços contínuos relacionados, ou não, com a sua atividade-fim.

No passado, a locação de mão de obra já foi muito utilizada na prática como uma tentativa de burlar as normas trabalhistas. Aliás, a esse respeito, após promulgação da Lei nº 6.019/1997, a qual dispõe sobre o trabalho temporário, a doutrina passou a condenar o uso da expressão, sob a justificativa de que o trabalho não é uma mercadoria, passível, portanto, de ser alugada.

Até mesmo a legislação civil – com a mudança do Código Civil de 1916 para o Código Civil de 2002, por meio da Lei nº 10.406/2002 – deixou de lado a expressão “locação de serviços” e passou a utilizá-la como “prestação de serviço”.

Sobre o tema, cumpre trazer à baila as lições de Fernando Américo Veiga Damasceno¹ à época:

Por questão de lógica, excetuada esta nova modalidade de prestação de serviços, que passou a se chamar “trabalho temporário”, ficou vedada qualquer outra mercancia de mão-de-obra, entre as quais se inclui a locação de empregados. E, face aos termos do art. 2º, §1º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, restaram revogadas as leis anteriores que permitiam a locação de mão-de-obra. Isto em decorrência da evidente incompatibilidade entre a Lei nº 6.019/74 com os diplomas legais que, anteriormente, tratavam da locação de mão-de-obra.

¹ DAMASCENO, Fernando Américo Veiga. A locação de mão-de-obra e as empresas prestadoras de serviço. São Paulo: LTr, ano 47, nov. 1983. p. 291-292

Dessa forma, salvo melhor juízo, a Lei nº 8.212/1991 trata da cessão de mão de obra de maneira genérica, sem se importar com as especificidades terminológicas atinentes ao ramo do direito trabalhista. Tanto isso é verdade que ela própria determina o que se entende por cessão de mão de obra, para os fins da seguridade social.

Embora a Receita Federal somente tenha conceituado a cessão de mão de obra em 2009, mediante edição da Instrução Normativa (“IN”) nº 971/2009, podemos tomar o referido conceito como base, tendo em vista o caráter eminentemente interpretativo da norma, de modo a autorizar a aplicação do artigo 106, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

Dessa forma, vejamos o previsto no artigo 115 da mencionada IN:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

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

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

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

Para mais, cumpre mencionar a Solução de Consulta nº 72/2014, cuja superveniência no tempo, com relação aos fatos ora analisados, em nada atrapalha a sua contextualização, veja-se

19. Detalhemos agora os demais termos legais, mais notadamente a definição de cessão de mão-de-obra, nos aspectos da disponibilização de trabalhadores e na exigência da continuidade da prestação de serviços. Apreendidos os conceitos, verificaremos a subsunção de cada um dos serviços prestados pela consultante.

20. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pelas conceituações normativas, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

21. Esse caráter (permanente) pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços,

tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

22. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da contratante ou na de terceiros, essa caracterização não comporta dificuldade, considerando que a própria legislação buscou definir o que seria dependência de terceiro – é aquela indicada pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

23. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratada), não há que se falar em cessão de mão de obra, nem ocorrerá, via de consequência, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Perceba-se, então, que a locação ou cessão de mão de obra estipulada pela Lei nº 8.212/1991 é utilizada em uma acepção mais ampla contrapondo-se tão somente aos contratos típicos de prestação de serviço, cuja regulamentação se dá por meio da legislação civil.

No que concerne a locação ou cessão de mão de obra, é possível identificar a existência de três requisitos básicos para a caracterização da cessão de mão de obra: **(A)** a determinação do local da prestação dos serviços, **(B)** a efetiva disponibilização dos trabalhadores e **(C)** a exigência de continuidade na sua prestação.

Quanto ao local da prestação dos serviços **(A)**, mister destacar que as atividades devem ocorrer nas dependências do contratante ou em lugar por ele indicado e não nas dependências do próprio prestador do serviço.

Com relação a efetiva disponibilização dos trabalhadores **(B)**, destaque-se que esse requisito é a própria essência do conceito de locação ou cessão de mão de obra, posto que, conforme adiantado anteriormente, tem como foco o trabalhador e não o serviço em si. Por disponibilização de trabalhadores entende-se a efetiva cessão dos empregados da empresa contratada para a contratante, nas dependências dessa ou onde ela indicar, deixando de ter a prestadora de serviços a força de labor dos seus trabalhadores cedidos.

Por fim, pela exigência na continuidade dos serviços **(C)**, convém ressaltar que ela não deve ser compreendida como um marco temporal, ou ainda uma frequência da efetiva contratação da prestadora de serviços, mas sim quanto a um aspecto de necessidade, ou seja, a utilidade daquele serviço prestado pela contratada se repetirá para a tomadora do serviço de modo contínuo, de modo perene, mesmo que com amplo intervalo de tempo entre os eventos que demandem a prestação de serviço.

É de fácil percepção que o presente caso não preenche o requisito relacionado ao local da prestação do serviço, o qual não pode em hipótese alguma acontecer no próprio estabelecimento do prestador. *In casu*, os serviços eram prestados nas dependências do próprio contribuinte, razão pela qual não seria possível falar em cessão ou locação de obra.

Ainda assim, o ADE em questão subsiste em razão do impedimento contido no artigo 9º, XVII, da Lei nº 9.317/1996, discutido anteriormente.

Com relação aos seus efeitos, o contribuinte menciona que eles não poderiam retroagir, sem contudo expor os fundamentos para tanto. Assim, cumpre apenas mencionar que a retroatividade encontra-se prevista na própria legislação de regência da matéria.

Dispõe o artigo 15, II, da Lei nº 9.317/1996:

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

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;

Logo, trata-se de matéria cuja previsão em lei impede a sua não observância pelas autoridades administrativas.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo