



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.722414/2019-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-002.920 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 06 de abril de 2022
Recorrente LOJA DE CONVENIÊNCIA MORENITAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2019

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

PROVA EMPRESTADA.

No processo administrativo fiscal, em se tratando de averiguação do acervo fático-probatório, o julgador tem a liberdade de formar sua convicção atribuindo valor aos elementos que evidenciam a persuasão racional fundamentada a respeito da verdade material. A utilização de prova emprestada produzida em outro procedimento condiciona-se ao juízo de adequação e ao crivo do contraditório.

COMPETÊNCIA E PODERES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As atribuições do AFRFB são aquelas inerentes à competência da RFB, em especial, proceder ao exame da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, executar procedimentos de fiscalização, praticar os atos definidos na legislação específica, elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo fiscal.

TERMO DE EXCLUSÃO. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA.

A optante que realize cessão ou locação de mão de obra não pode recolher os tributos na forma do Simples Nacional. Verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória, essa é efetivada de ofício com efeitos a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva, ocasião em que fica sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

TERMO DE EXCLUSÃO. INTERPOSTA PESSOA.

A optante que se constitua por interposta pessoa não pode recolher os tributos na forma do Simples Nacional. Tem efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, ocasião em que fica sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Essa circunstância impede a opção pelo regime diferenciado e favorecido pelos 10 (dez) anos-calendário seguintes,

caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Termo de Exclusão

A Recorrente optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional foi excluída de ofício pelo Termo de Exclusão n.º 07, de 08.03.2019, com efeitos a partir de 01.01.2018, com base nos fundamentos de fato e de direito indicados, e-fl. 441:

Fica o sujeito passivo acima identificado EXCLUÍDO da sistemática de pagamento dos tributos e contribuições de que trata a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, pelos motivos e base legal abaixo especificados.

Motivo da exclusão:	Falta de comunicação de exclusão obrigatória; exercício de atividade vedada ao ingresso no Simples Nacional; constituição realizada por interpostas pessoas.
Base Legal:	Inciso I e IV, e §§ 1º e 2º, todos do art. 29 da Lei Complementar n.º 123/2006; incisos I, III, alínea “a”, e IV, alínea “c”, todos do art. 84 da Resolução CGSN n.º 140/2018.

Esta exclusão produz efeitos a partir de janeiro de 2018, período em que se constatou a ocorrência das infrações acima elencadas, produzindo efeitos pelo prazo de 10 (dez) anos.

A caracterização dos fatos que geraram a presente exclusão está documentada no Processo Administrativo Fiscal n.º 10935.722414/2019-14.

O contribuinte poderá, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência deste ato, apresentar impugnação à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), assegurando-se assim o direito ao contraditório e à ampla defesa, nos termos do Decreto n.º 70.235/72.

Fica o sujeito passivo informado desde já que, não havendo manifestação nesse prazo, a exclusão tornar-se-á definitiva, tal como previsto no art. 83, § 4º, da Resolução CGSN n.º 140/2018.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 7ª Turma DRJ/CTA/PR n.º 06-67.770, de 16.10.2019, e-fls. 467-476:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2018

SIMPLES NACIONAL. CONSTITUIÇÃO POR INTERPOSTA PESSOA. EXCLUSÃO.

A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas.

SIMPLES NACIONAL. ATIVIDADE VEDADA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EXCLUSÃO.

Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte que realize cessão ou locação de mão-de-obra, salvo exceções legalmente estabelecidas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Recurso Voluntário

Notificada em 24.10.2019, e-fl. 478, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 14.11.2019, e-fls. 480-507, esclarecendo que a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito, aduz que:

Requer, desde já, seja o Recorrente intimado através de seu advogado para apresentar memoriais e realizar sustentação oral, nos termos do art. 53, §4º e art. 58, inciso II, do Regimento Interno do CARF. [...]

3.1. NULIDADE DO PROCEDIMENTO INSTAURADO EM RAZÃO DO COMPARTILHAMENTO DE PROVAS SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

Conforme acima narrado, a ação fiscal somente foi iniciada em razão do recebimento pela Receita Federal do Brasil de ofício encaminhado pelo Ministério Público Estadual.

Tal ofício encaminhava documentos apreendidos relativos às empresas relacionadas ao Grupo Stang, em cumprimento a mandado de busca e apreensão criminal expedido em procedimento criminal. [...]

Realmente, fica evidente após a leitura do ofício acima colacionado, que a ação fiscal foi iniciada somente em razão do recebimento de documentos ilegalmente compartilhados pelo Ministério Público, que não se enrubescou ao praticamente determinar a inauguração de procedimentos fiscais pela Receita Federal contras as empresas relacionadas a Antonio e Augustinho Stang.

Noutros termos, da análise de toda a situação fática, observa-se que a instauração da ação fiscal junto à Impugnante se deu em decorrência de operação realizada pelo GAECO (Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado do Ministério Público do Paraná), ocasião na qual houve apreensão de documentos diversos de titularidade de várias empresas, e em decorrência do compartilhamento de tais provas e informações delas obtidas com a Receita Federal.

Fica ainda mais claro que a ação fiscal somente se iniciou em razão do recebimento daquele ofício do MP quando consultamos o TDPF n.º 09.1.03.00-2018.00314-0, que dá origem ao processo administrativo fiscal ora vergastado, que é

claro ao expor a sua finalidade de coleta de informações a respeito do procedimento de fiscalização junto ao contribuinte CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA. [...]

E é necessário recordar que a CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA, citada no TDPF acima, foi alvo de outro processo administrativo fiscal (10935.723557/2019-43), inaugurado em data anterior àquele em que a Requerente figura como responsável solidário.

E o processo instaurado contra o CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA igualmente somente foi iniciado em virtude do recebimento de documentos enviados pelo MP, o que inclusive RECONHECIDO pelo auditor fiscal:

Em operação levada a cabo pelo GAECO (Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado do Ministério Público do Paraná), que inclusive foi noticiada pela mídia à época (fls. 04 a 09), houve apreensão de documentos relativos à aquisição de imóveis realizada pela empresa Centro Automotivo Delta Ltda. Tais documentos foram enviados à Receita Federal para apurar eventual infração tributária nas respectivas transações comerciais (fls. 3.060)

De há muito se discute acerca da legalidade do compartilhamento de dados sigilosos pela Receita Federal, sem autorização judicial, para apuração e comprovação de eventual responsabilidade criminal.

No caso em tela, se denota que, ao inverso, o Ministério Público do Estado do Paraná foi quem compartilhou com a Receita Federal, sem autorização para tanto, documentos obtidos através de determinação judicial, a fim de apurar eventual infração tributária.

Por óbvio, para que houvesse referido compartilhamento de provas, deveria haver expressa autorização judicial para tanto. [...]

Tal decisão trouxe consigo intrinsecamente a normativa da Súmula 591 do Superior Tribunal de Justiça que aduz: “É permitida a prova emprestada no processo administrativo disciplinar, desde que devidamente autorizada pelo juízo competente e respeitados o contraditório e a ampla defesa”. Denotando que por óbvio, a orientação é também aplicável em face dos procedimentos administrativos fiscais!

Isto posto, devem ser os procedimentos fiscais anulados e, por consequência, os autos de infração desconstituídos, pois não existe o verdadeiro alicerce legal para a alegação de infração perpetrada na ação fiscal.

Demonstrado que a ação fiscal se iniciou tão somente em decorrência do compartilhamento de provas agora reconhecidamente nulo, a anulação dos autos de infração lavrados nos procedimentos administrativos fiscais é medida que se impõe.

Realmente, uma vez que o judiciário declarou ilícita a prova produzida em operação do Ministério Público, e ainda, considerando que estes documentos embasaram o lançamento fiscal, os autos de infração devem ser totalmente desconstituídos, por aplicação da Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada.[...]

Resta claro que o compartilhamento de documentos sigilosos, de PROCESSO JUDICIAL SIGILOSO, torna a prova cabalmente nula e, por esta prova ser nula, tudo que advém dela está contaminado por seu vício, no caso dos autos, os processos administrativos fiscais citados estão completamente maculados.

Realmente, os procedimentos administrativos fiscais já nasceram contaminados por prova ilícita, pelo que somente podem ser considerados nulos em sua plenitude!

É indubitável que a prova ilícita, por constituir prova juridicamente inidônea, contamina todos os demais elementos de informação que dela resultem, e que sejam coligidos em momento ulterior, ainda que de maneira válida.

A absoluta nulidade da prova ilícita qualifica-se como causa de radical invalidação de sua eficácia jurídica, destituindo-a de qualquer aptidão para revelar, legitimamente, os fatos e eventos cuja realidade material ela pretendia evidenciar. [...]

Nesse particular, registra-se que não se verificou qualquer serendipidade, ou seja, encontro fortuito de provas. 'A ilicitude originária da prova, nesse particular contexto, transmite-se, por repercussão, a outros dados probatórios que nela se apoiem, ou que dela derivem, ou que nela encontrem o seu fundamento causal.

Em apertada síntese:

1. O MP compartilhou indevidamente com a Receita Federal do Brasil (RFB) documentos diversos de empresas relacionadas ao denominado Grupo Stang 2. Recebidos os documentos a Receita iniciou fiscalização contra o CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA.

3. O auditor fiscal recebeu autorização para diligenciar junto à Impugnante a fim de coletar provas e informações para subsidiar a fiscalização contra a CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA.

4. O auditor extrapolou os limites da autorização que lhe foi concedida e passou a fiscalizar a Recorrente, além de outras empresas.

5. A Recorrente foi desenquadrada do Simples Nacional em PAF pendente de decisão definitiva, que tratou do período de 2015 a 2018.

6. Foram inaugurados procedimentos fiscais para fins de lançamento de crédito fiscal decorrente dos fatos apurados naquele processo ainda pendente de decisão definitiva.

7. O JUÍZO CRIMINAL RECONHECEU A NULIDADE DO COMPARTILHAMENTO DE PROVAS DO MP COM A RFB, tornando-se nulos, portanto, todos os atos /termos/processos subsequentes.

Estando claro que as provas que embasaram os autos de infração são ilícitas, obviamente devem estes serem desconstituídos, pois não existe o verdadeiro alicerce legal para a alegação de infração perpetrada na ação fiscal.

3.3. Suspensão dos efeitos da exclusão do Simples Nacional É cediço que até que o órgão administrativo exare decisão final da qual não caiba recurso administrativo nenhum procedimento que vise a autuação, lançamento e cobrança de crédito fiscal decorrente da exclusão do Simples Nacional poderia ser efetivado. [...]

Pelo exposto, depreende-se que a Fazenda Pública está impossibilitada de realizar qualquer meio passível de exigência do crédito tributário, sejam autuações, intimações, ações fiscais, etc, enquanto pender qualquer a decisão final administrativa provocada, como no presente caso, visto que neste lapso temporal não há se falar em exigibilidade de crédito tributário.

Nem se diga que o lançamento foi efetivado com a finalidade de evitar a decadência, eis que, como dito alhures, a própria impugnação no processo de exclusão do Simples Nacional ocasiona a natural suspensão dos atos processuais. [...]

Ou seja, a decadência, assim como a prescrição, decorre da inércia do credor. Na seara tributária a decadência se dá em razão da inércia por parte da Fazenda em lançar o tributo. Contudo, se a Fazenda for obstada a fazê-lo, é natural que o termo inicial do prazo decadencial seja deslocado para a data em que aquele obstáculo deixe

de existir, o que, no caso dos autos, seria a data em que a decisão proferida nos autos 10935.722414/2019-14.

Essa é a conclusão que melhor se coaduna com a natureza da decadência e com a justiça fiscal.

Não é demais destacar mais uma vez que a Recorrente fez pedido expresso de suspensão de eventuais procedimentos fiscais capazes de constituição de crédito fiscal decorrente do presente processo. [...]

Apesar do v. acórdão, em análise ao referido pedido, ter sido expresso no sentido de que a apresentação de manifestação de inconformidade e a interposição de recurso enseja automaticamente a suspensão dos efeitos da decisão que determinou a exclusão da ora Recorrente do Simples Nacional, ISTO NÃO É O QUE TEM OCORRIDO NA PRÁTICA!

É que, muito embora a exclusão do Simples Nacional não tenha sido registrada nos sistemas correspondentes, na prática, os procedimentos fiscais capazes de constituição de créditos tributários em relação ao desenquadramento do Simples Nacional FORAM REGULARMENTE INSTAURADOS COMO SE JÁ HOUVESSE DECISÃO DEFINITIVA e NÃO FORAM SUSPENSOS mesmo após a prolação da decisão ora recorrida!

Ou seja, o desenquadramento do Simples Nacional, mesmo com seus efeitos suspensos pela apresentação de manifestação de inconformidade, foi considerado como se definitivo fosse para fins de inauguração de procedimentos fiscais e lavratura de autos de infração, tendo o contribuinte inclusive sido intimado a optar por um regime de tributação para possibilitar tudo isso.

E não podemos nos olvidar que a decisão alcança também o período de 2015 a 2017 (período em que a adesão ao Simples Nacional foi indeferida), que foi utilizado como fundamento para aplicação de sanção ao contribuinte. E ainda, a intimação para optar por um regime de tributação também abrange o período de 2015 a 2017.

A resposta a tal intimação inclusive é citada no Relatório Fiscal dos processos administrativos de lançamento como fundamento para a utilização do regime tributário o cálculo das exações tributárias supostamente devidas.

Há assim, em tais lançamentos, aplicação de critério indevido para aferir a base de cálculo, típico exemplo de nulidade por vício material, por erro de direito, que impõe o reconhecimento da sua nulidade.

Sendo assim, é imperiosa a atuação deste insigne órgão para fazer valer a lei, de forma a anular todo e qualquer procedimento que pretende impor à Recorrente obrigações impostas aos optantes de regime diverso do Simples Nacional, o que desde já se requer, em virtude de terem sido inaugurados e regularmente processados mesmo estando automaticamente suspensos os efeitos da exclusão do Simples Nacional.

4. RAZÕES PARA REFORMA 4.1. Da indevida exclusão por suposto exercício de atividade vedada.

O principal ponto de controvérsia nos autos é sobre a possibilidade de empresa integrante do SIMPLES NACIONAL prestar serviço através de cessão de mão-de-obra.

Desde a sua primeira intimação, a Recorrente já esclareceu que quais eram as suas atividades, evidenciando assim a sua boa fé no caso, caindo por terra qualquer argumentação em sentido contrário.

É que acreditava a Recorrente, e ainda acredita, que tal atividade não é vedada às empresas optantes pelo Simples Nacional.

A mera divergência de interpretação da legislação federal não pode ser confundida com má-fé do contribuinte a ponto de justificar não apenas sua exclusão do Simples Nacional, mas também a vedação de nova opção ao regime por 10 anos.

Isto posto, é conveniente relembrar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar conjuntamente a ADPF 324 e o RE 958.252 (repercussão geral), nos quais se discutia a licitude da terceirização de atividades precípuas da empresa tomadora de serviços, fixou a seguinte tese jurídica: "é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante (tema 725 da repercussão geral)".

Não se ignora que a prática de cessão de mão de obra EM REGRA é vedada aos optantes pelo Simples Nacional. Contudo, parecer ter sido olvidado no caso que a própria Lei Complementar 123/2006 faz ressalvas à referida vedação de modo que as atividades praticadas pelo contribuinte mediante cessão de mão de obra não são incompatíveis com o regime tributário, razão pela qual a sua exclusão do Simples Nacional deve ser afastada por este órgão.

Com efeito, a Lei Complementar n.º 123, de 2006, no inciso XII de seu artigo 17, veda o ingresso no Simples Nacional das empresas que se dedicam à "cessão ou locação de mão de obra", fundamento utilizado pela fiscalização e pelo acórdão. Porém, o § 1.º desse mesmo artigo prevê que essas vedações não se aplicam às pessoas jurídicas que exerçam as atividades descritas nos §§ 5.º -B a 5.º -

E do art. 18, encontrando-se relacionados, entre tais atividades, os serviços prestados pela Recorrente.

Somado a isso, o § 5.º -H do artigo 18 da Lei Complementar n.º 123, de 2006, reconhece, expressamente, que as empresas que exercem as atividades previstas no § 5.º -C podem integrar o Simples Nacional ainda que os serviços sejam prestados mediante cessão/locação de mão de obra.

A Recorrente reconheceu que alocava funcionários para a realização de lavagem, lubrificação e polimento de veículos automotores nas sedes de outras empresas, atividades listadas pelo citado § 5.º -C do art. 18 da LC 123/2006. [...]

Reconhece que o serviço de limpeza de veículo mediante cessão ou locação de mão de obra NÃO é vedado às empresas optantes pelo Simples Nacional também a Solução de Consulta Cosit - n.º 465:

A atividade de limpeza de veículo caracteriza-se como serviço de limpeza, uma vez que contribui para o asseio e a contenção da deteriorização dos veículos, conforme já estabelecido na SC Cosit n.º 291/2014. Nesse sentido, a empresa que exerce serviços de limpeza mediante cessão ou locação de mão de obra não está impedida de optar pelo Simples Nacional [...] (grifo nosso)

Fica evidente, portanto, que não é toda atividade exercida mediante cessão de obra que veda a opção pelo Simples Nacional, estando as atividades desenvolvidas pela Recorrente entre aquelas que a lei permite que sejam realizadas mediante cessão de mão de obra, o que já seria motivo suficiente para reforma do acórdão recorrido.

Não obstante, soma-se aos motivos ensejadores de reforma do acórdão a descaracterização de cessão de mão de obra no caso em apreço. Ao contrário do alegado no acórdão recorrido, a presença ou ausência de relação de subordinação entre os funcionários cedidos e o tomador de serviços não é irrelevante para fins de

caracterização de cessão de mão de obra. Neste ponto, cumpre registrar o entendimento exarado na Solução de Consulta n.º 465- Cosit, de 20 de setembro de 2017:

13. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

14. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores a outra, transfere à contratante a prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede, do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir diretamente dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

15. Enfim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disponibilização da mão de obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão.

Nesse tipo de prestação de serviço a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo.

É exatamente a hipótese dos autos, em que embora tenha sido determinado aos funcionários o exercício de atividades fora da sede da empresa Recorrente, foi mantida entre esta e aqueles uma relação de subordinação.

Em outras palavras, não há que se falar em cessão de mão de obra no caso em análise, posto que a empresa ora Recorrente manteve a coordenação de seus funcionários durante a prestação de serviços a terceiros.

Se cessão de mão de obra não há, não se pode admitir a exclusão da contribuinte do Simples Nacional por exercício de atividade vedada aos optantes pelo referido regime, razão pela qual merece reforma a decisão ora guerreada.

Por outro lado, mister repisar que, ainda houvesse cessão de mão de obra no sentido atribuído pela lei, o que se admite apenas por amor ao debate, as atividades exercidas pelo Recorrente mediante cessão de obra são excepcionadas daquela vedação pela própria Lei Complementar n.º 123/2006.

Por fim, sobreleva destacar que não houve caracterização ou comprovação de cessão de mão de obra e que em momento algum foi juntada ou produzida qualquer prova por parte do órgão fiscal sobre quais funções são terceirizadas, razão pela qual merece reforma a decisão que excluiu a Recorrente do Simples Nacional por suposto exercício de atividade vedada.

4.2. Suposta constituição da empresa por interposta pessoa

Também não merece prosperar a decisão no que se refere à exclusão do regime do Simples Nacional por suposta constituição da empresa por interpostas pessoas, uma vez que tal circunstância não foi objeto de prova robusta por parte da fiscalização.

NÃO EXISTE A OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE DE FAZER PROVA NEGATIVA, PROVA DE QUE NÃO HOUVE FRAUDE. CABE SÓ AO FISCO COMPROVAR O QUE ALEGA! [...]

Se por um lado o fisco não produziu prova suficiente à comprovação do que alega, por outro lado ficou claramente demonstrado que as atividades exercidas pela Recorrente e pelas empresas tomadoras dos serviços são independentes e autônomas.

O fato de no mesmo endereço onde a Recorrente está estabelecida existir empresa que exerce o objeto social de venda de combustíveis não pode ser utilizado como comprovação de fraude, até porque é comum que concomitantemente ao comércio de combustíveis haja a prestação de serviços e venda de outras mercadorias, atividades, entretanto, independentes entre si.

Além disso, a Recorrente possui autonomia operacional, administrativa e contábil, sendo absurdo considerar que o fato de ser deficitária comprovaria o suposto intuito fraudulento em sua constituição.

Ora, não é rara em nosso país a existência de empresas que registrem prejuízo e que se socorrem de empréstimos de terceiros para sobreviver. Segue a Recorrente operando com expectativa de lucro e estabilização de mercado, com esperanças do sucesso da atividade empresarial. A fiscalização, contudo, parece querer que as empresas sejam obrigadas a fechar as portas quando o negócio não registra lucro, fulminando o espírito empreendedor dos sócios que acreditam no potencial da atividade.

Cumpra ainda registrar que ficou clara na movimentação contábil da empresa a existência de empréstimos de terceiros. Entretanto, sustenta o auditor fiscal, corroborado pelo acórdão ora vergastado, que a efetiva transferência de tais empréstimos para a empresa Recorrente não foi comprovada.

A Recorrente comprovou a realização do empréstimo mediante as anotações em seus livros contábeis. Soa estranho e até mesmo bizarro exigir prova cabal da entrega do numerário em espécie.

Com efeito, tendo em vista que as transações foram feitas em espécie, a demonstração da efetiva transferência de valores se comprova mediante os próprios registros contábeis. Ora, transações em dinheiro não são vedadas pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo absurdo exigir comprovação de sua realização.

Ao sustentar que teria feito tudo que estava ao seu alcance para comprovar o empréstimo, não reconheceu a Recorrente que não teria havido comprovação, como absurdamente firmado no acórdão. Quis a Recorrente ilustrar o quão desarrazoada lhe parece a exigência do fisco de que comprove a transação em espécie.

Aliás, cumpre indagar: como se daria a pretensa comprovação? Será que pretende a fiscalização que as empresas registrassem em vídeo o momento em que o dinheiro do mutuo foi entregue à empresa? Com a devida vênia, não consegue imaginar a Recorrente como tais transações poderiam ser comprovadas.

Ademais, o acórdão não enfrenta os argumentos a respeito da ausência de prova do intuito fraudulento, se limitando neste ponto a colacionar trechos do relatório fiscal. Contudo, pela análise de todo o conjunto probatório, não se pode afirmar que houve utilização de meio fraudulento para induzir a administração em erro.

O que se extrai dos autos é a história de uma empresa que enfrenta dificuldades financeiras como tantas outras no nosso país, que se vale de empréstimos para não fechar as portas, e cuja administração possui interpretação diversa da do fiscal a respeito do que seria ou não vedado às empresas optantes do Simples Nacional.

Assim sendo, não deve ser elevado o prazo de vedação de nova opção pelo Simples Nacional para 10 anos, tendo em vista que a demonstração do emprego de meio fraudulento é requisito legalmente previsto para tanto, inexistente nos autos, pelo que a decisão merece reforma também neste ponto, o que ora se requer.

4.3. DO INDEFERIMENTO DA ADESÃO AO SIMPLES NACIONAL

Não se pode deixar de lembrar que foi alvo da fiscalização ora guerreada, ao contrário do que aduz o auditor, não apenas o ano de 2018, mas também os anos de 2015 a 2017, tendo sido requeridos documentos e informações deste período já na primeira intimação: [...]

O auditor destacou no seu relatório que a ora Recorrente “nos anos de 2015 a 2017 acumulou sucessivos indeferimentos quanto à sua opção ao Simples Nacional (fls. 410 e 411)” (fls.425 destes autos).

E o indeferimento da adesão ao Simples Nacional nos anos de 2015 a 2017 foi utilizado como argumento para fundamentar a aplicação da sanção, sendo considerado evidência da “constituição por interposta pessoa”. [...]

Isto posto, a Recorrente se insurge também contra os fatos relatados pelo auditor fiscal ocorridos nos anos de 2015 a 2017 para deixar assente que as conclusões do auditor, também neste ponto, não merecem prosperar. A uma, porque não existia motivo válido para o indeferimento. A duas, porque a Recorrente somente tomou ciência do referido indeferimento muito tempo depois, tendo agido de boa-fé ao informar a opção pelo Simples Nacional na GFIP.

Segundo a Lei Complementar 123/06, no seu art. 17 inciso XVI, é vedada a opção ao Simples Nacional em empresa que possua ausência de inscrição ou irregularidade em cadastro fiscal federal, estadual ou municipal. [...]

Assim, na linha do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a ausência do alvará não é suficiente para impedir a inclusão de empresas no Simples Nacional.

Realmente, a ausência de alvará é irregularidade meramente administrativa, porém, jamais fiscal, razão pela qual em hipótese alguma deveria ter sido indeferido o pedido de inclusão da Recorrente no Simples Nacional, pugnando a Recorrente, portanto, pela sua inclusão no regime simplificado com efeitos retroativos a 2015.

Também compartilha deste entendimento o Tribunal Regional da 4ª Região, que a proibição de recolhimento na forma do Simples Nacional prevista na LC n.º 123/2006 se refere à irregularidade de cadastro para fins de controle e arrecadação fiscal, ou seja, falta de inscrição perante a receita da União, do estado ou do município, não se confundindo com ausência de alvará, que é exigência administrativa, e não tributária. [...]

É imperioso, neste caso, ponderar os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e, ainda, a boa-fé do contribuinte, sendo inimaginável que a falta de um documento administrativo, uma irregularidade meramente formal, seja capaz de lhe impor regime de tributação diferente do simplificado ao qual optou.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

05. PEDIDOS.

Diante de todo o exposto, REQUER sejam acolhidas as preliminares aventadas, para que seja reconhecida a nulidade do presente processo administrativo fiscal e todos os dele decorrentes.

Ad argumentandum tantum, caso não seja acolhido o pedido anterior, requer seja reformado o v. acórdão e, por conseguinte, seja anulada a decisão de exclusão do Simples Nacional e a decisão de indeferimento ao enquadramento no regime, para que, por conseguinte, seja a Recorrente readmitida no Simples Nacional, com efeitos

retroativos a 2015, bem como para que sejam desconstituídos os autos de infração decorrentes da referida exclusão/indeferimento.

Na eventualidade de ser mantida a decisão de exclusão do Simples Nacional, requer a redução da vedação a nova opção pelo regime simplificado para o prazo mínimo legalmente previsto.

Requer ainda, ante a ausência de trânsito em julgado da decisão do Simples Nacional, a anulação de todos os procedimentos fiscais em que foram impostas obrigações tributárias baseadas em regime diverso do simplificado.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame das questões conflituosas referentes ao Termo de Exclusão n.º 07, de 08.03.2019, com efeitos a partir de 01.01.2018, e-fl. 441 consubstanciado no presente processo de n.º 10935.722414/2019-14 (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

A Recorrente apresenta argumentos pertinentes ao litígio instaurado no processo que trata de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício e de indeferimento de opção pelo Simples Nacional. Ocorre, que por se tratar de matéria estranha ao presente processo somente pode ser analisado no bojo do procedimento específico, sob pena de configuração da litispendência (art. 337 do Código de Processo Civil). A verificação da sua ocorrência pela constatação de identidade partes, da causa de pedir e do pedido impede a instauração válida de um segundo processo idêntico a outro já em curso e obsta a análise do mérito da questão litigiosa. Ademais, as matérias já decididas oportunamente não podem ser decididas novamente, tendo em vista a ocorrência da preclusão que se estabelece nessa situação específica.

Constam às fls. 525-533 pedidos de desistência dos recursos voluntários interpostos no processo n.º 10935.724337/2019-37 de Adriana Ballmann, Loja de Conveniências Morenitas Ltda. e Auto Posto Morenitas Ltda. Logo tais solicitações são estranhas aos presentes autos.

Notificação

A Recorrente requer que seja notificada do endereço de seu representante legal.

A previsão legal é de que o sujeito passivo seja intimado validamente no domicílio tributário por ele eleito (incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 127

do Código Tributário Nacional e art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972). Nesse sentido, a Súmula CARF n.º 110, que é de aplicação obrigatória, determina que "no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo", (art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Competência e Poderes da Administração Tributária

A Recorrente apresenta argumentos as funções da RFB.

Sobre competência e os poderes da administração tributária, o Código Tributário Nacional determina:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o exercício regular das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) tem amparo na Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I- no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II – em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretariada Receita Federal do Brasil.

Constam nos enunciados estabelecidos nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 8

Aprovada pelo Pleno em 2006

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 27

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Inferese que as atribuições do AFRFB são aquelas inerentes à competência da RFB, em especial, proceder ao exame da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, executar procedimentos de fiscalização, praticar os atos definidos na legislação específica, elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo fiscal.

A Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006:

Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

O início da fiscalização aperfeiçoou-se com a expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Diligência (TDPD) n.º 09.1.03.00-2018-00314-0, e-fls. 02-06 (art. 1º do Decreto n.º 8.303, de 04 de setembro de 2014). Por essa razão, não se verifica quaisquer incorreções nesse procedimento, uma vez que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional). A alegação assinalada na peça recursal, desta forma, não tem fundamento.

Nulidade do Termo de Exclusão e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos por violação a princípios constitucionais.

O Termo de Exclusão foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Prova Emprestada

A Recorrente discorda da produção da prova no presente processo.

O Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, define:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999,

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos [...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

O Código de Processo Civil prescreve:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

No Recurso Extraordinário com Repercussão Geral STF nº 1055941/SP restou fixada a seguinte tese:

I - É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil, que define o lançamento do tributo, com os órgãos de persecução penal para fins criminais, sem a obrigatoriedade de prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional; II - O compartilhamento pela UIF e pela RFB, referente ao item anterior, deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios.

No processo administrativo fiscal, em se tratando de averiguação do acervo fático-probatório, o julgador tem a liberdade de formar sua convicção atribuindo valor aos elementos que evidenciam a persuasão racional fundamentada a respeito da verdade material. A utilização de prova emprestada produzida em outro procedimento condiciona-se ao juízo de adequação e ao crivo do contraditório. Há possibilidade de compartilhamento de informações entre a RFB com os órgãos de persecução penal, desde que garantido o sigilo de dados, e-fls. 508-511. Incumbe ao Ministério Público e ao Poder Judiciário, respectivamente, o processamento e julgamento das matérias de natureza penal (inciso XXXV e art. 5º e art. 127 da CF). Ressalte-se que há independência relativa das instâncias civil, penal e administrativa.

O conjunto fático-probatório robusto e pormenorizado em que o Termo de Exclusão se fundamenta, origina-se da operação fiscal realizada junto ao grupo econômico Stang, em conformidade com o Relatório, e-fls. 425-440, cujos fundamentos de fato e direito amparados no acervo fático-probatório composto por Registro de Empregados, e-fls. 23-49 e 395-408, Lista por Função e Salário por Empregado, e-fls. 50-51, Recibo de Pagamento de Salário, e-fls. 52-78, Livro Diário, e-fls. 79-187 e 255-321 e Livro Razão, e-fls. 188-252 e 322-371, que são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento como corretos e exaurientes da lide.

Verifica-se que as provas trazidas no devido processo legal deriva-se de procedimentos, em face dos quais a Recorrente foi validamente notificada. Aperfeiçoada a relação processual foi promovida regularmente a possibilidade do exercício do contraditório e da ampla defesa até o esgotamento dialogal democrático (incisos LIV e LV do art. 5º da CF).

Sobre o sigilo fiscal definido no art. 198 do Código Tributário Nacional, o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, normatiza o exame dos dados referentes “a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 601314/SP). Ocorre que no presente processo, o sigilo bancário foi transferido para a RFB por determinação judicial (art. XXXV do art. 5º da CF). O motivo destacado pela Recorrente, por conseguinte, não pode ser verificado.

Exclusão do Simples Nacional

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido pertinente ao cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória é aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte. Elevado à condição de princípio constitucional da atividade econômica orienta os

entes federados visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações tributárias (art. 170 e art. 179 da Constituição Federal).

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, que é gerido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

A pessoa jurídica que preenche as condições legais realiza a opção irrevogável para todo o ano-calendário por meio eletrônico no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia. Na hipótese do início de atividade a opção é exercida nos termos legais. A optante deve efetivar o pagamento do valor devido determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas sobre a base de cálculo, ou seja, receita bruta auferida no mês, bem como apresentar a RFB anualmente declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais com natureza de confissão de dívida.

A manifestação unilateral da RFB deve ser formalizada por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos lhe conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade. Para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente (art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965 e Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

Cessão ou Locação de Mão de Obra

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, prescreve:

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

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra; [...]

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória; [...]

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á: [...]

II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; [...]

§ 1º A exclusão deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal: [...]

§ 2º A comunicação de que trata o caput deste artigo dar-se-á na forma a ser estabelecida pelo Comitê Gestor. [...]

Art. 31. A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos: [...]

II - na hipótese do inciso II do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva; [...]

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

No contexto fiscal, para configuração da operação de cessão ou locação de mão de obra devem estar reunidas concomitantemente as seguintes condições: (a) o trabalho seja executado nas dependências da tomadora/contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados, (b) o trabalhador seja cedido pela prestadora/contratada para ficar à disposição da tomadora/contratante, em caráter não eventual e (c) o objeto da contratação seja a realização de serviços considerados contínuos, por constituírem necessidade permanente da tomadora/contratante relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário.

Consideram-se (a) dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços, (b) serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da tomadora/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 e (c) por colocação à disposição tomadora/contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

Na cessão a mão de obra o objeto é que os trabalhadores da prestadora/contratada estão à disposição da tomadora/contratante de serviços, o que significa dizer que pode deles dispor, pode deles exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executá-las, reportarem-se à prestadora/contratada. A mão de obra é originada do chamado *locatio operarum*, com característica marcante centrada na própria mão de obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato.

Na prestação de serviços os trabalhadores simplesmente fazem o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da prestadora/contratada, que está à disposição da tomadora/contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados prestadora/contratada. Em caso de necessidade, é a prestadora/contratada que recebe orientações da tomadora/contratante e as repassa aos seus empregados. Nesse tipo de contrato o objeto é a execução de um serviço certo. A tomadora/contratante está interessada no o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da prestadora/contratada.

Na empreitada a característica principal é a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por consequência, sua finitude. O serviço necessário para produzir o resultado apto a atender a necessidade pode ser antecipadamente dimensionado e especificado. Acrescenta-se, ainda, que a relação de negócio é estabelecida entre tomador/contratante e prestador/contratada e este mantém intacto seu poder de direção, supervisão e gerenciamento da execução dos serviços, direitos estes que não são transferidos nem compartilhados com o tomador, porquanto os trabalhadores não foram colocados à disposição daquele. A de mão de obra tem sua origem no *locatio operis*, contrato caracterizado quando as partes objetivam a realização de uma tarefa ou de uma obra, sendo a mão de obra apenas um meio de se alcançar o objeto almejado pelas partes (Solução de Consulta Cosit nº 312, de 06 de novembro de 2014 e Solução de Consulta Cosit nº 19, de 25 de janeiro de 2019).

A optante que que realize cessão ou locação de mão de obra não pode recolher os tributos na forma na forma do Simples Nacional. Verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória, essa é efetivada de ofício com efeitos a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva, ocasião em que fica sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

A Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 140, de 22 de maio de 2018, define:

Art. 112. O MEI não poderá realizar cessão ou locação de mão de obra, sob pena de exclusão do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 17, XII; art. 18-B)

§ 1º Para os fins desta Resolução, considera-se cessão ou locação de mão de obra a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores, inclusive o MEI, para realização de serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, independentemente da natureza e da forma de contratação. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, § 3º)

§ 2º As dependências de terceiros a que se refere o § 1º são as indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam ao MEI prestador dos serviços. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

§ 3º Os serviços contínuos a que se refere o § 1º são os 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 trabalhadores contratados sob diferentes vínculos. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

§ 4º Considera-se colocação de trabalhadores, inclusive o MEI, à disposição da empresa contratante a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

Por seu turno, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de outubro de 2009, assim dispõe:

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.

Art. 116. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido, observado o inciso VI do art. 149 quanto à empreitada realizada nas dependências da contratada.

Sobre a atividade de lavagem de ônibus, a Solução de Consulta nº 465, de 27 de setembro de 2017, orienta:

SIMPLES NACIONAL. SERVIÇOS DE LAVAGEM DE ÔNIBUS. ENQUADRAMENTO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. NÃO IMPEDIMENTO. ANEXO IV.

A execução dos serviços de lavagem de ônibus, ainda que realizada mediante cessão de mão de obra ou empreitada, não impede a opção pelo Simples Nacional, devendo a tributação ser efetuada na forma do Anexo IV da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 17, XII, e § 1º, art. 18, §§ 5º-C e 5º-H; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 191, II.

A Recorrente dedica-se à atividade principal de comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência (CNAE 4729-6-02). Ainda inequivocamente realizou cessão ou locação de mão de obra para os postos de combustíveis do grupo econômico Stang, do qual é parte integrante. Embora a prestação de serviços de lavagem de ônibus mediante cessão ou locação de mão de obra não impeça a opção pelo Simples Nacional, esta não é a realidade fática comprovada no presente caso.

Nos registros contábeis apresentados são controladas as despesas com funcionários e a respectiva contrapartida na conta caixa e nenhum outro registro, conforme o Livro Razão, e-fls. 188-252 e 322-371. Por essa razão, estou evidenciado que a Recorrente coloca os seus empregados à disposição dos contratantes cessionários do grupo econômico Stang nas dependências destes para prestação de serviços contínuos que se constituem de necessidade permanente, caracterizando realização da operação de cessão ou locação de mão de obra.

Interpostas Pessoas

A Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, prescreve:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando: [...]

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas; [...]

§1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1o deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardid ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar. [...]

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

tem-se que: Conforme o Vocabulário Jurídico Tesouro do Supremo Tribunal Federal (STF)

Interposta Pessoa [...]

1. Pessoa que age em nome de outra, utilizando nome próprio. Também conhecida como testa-de-ferro ou presta-nome.

A Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil, determina:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

A Lei n.º 4.502, de 30 de dezembro de 1964, prescreve:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Inferese-se que o instituto da interposição de pessoas trata-se de simulação de natureza subjetiva relativa.

A optante que se constitua por interposta pessoa não pode recolher os tributos na forma na forma do Simples Nacional. Tem efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, ocasião em que fica sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Essa circunstância impede a opção pelo regime diferenciado e favorecido pelos 10 (dez) anos-calendário seguintes, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

A Recorrente é deficitária e constituída tão somente para abrigar os funcionários do posto de combustíveis a ela vinculado, dado que os sócios e administradores tem estreita ligação com o grupo econômico Stang, unidos por laços de parentesco. Nos registros contábeis apresentados são controladas as despesas com funcionários e a respectiva contrapartida na conta caixa e nenhum outro registro.

Relatório Fiscal

Está registrado no Relatório, e-fls. 425-440, cujos fundamentos de fato e direito amparados no acervo fático-probatório composto por Registro de Empregados, e-fls. 23-49 e 395-408, Lista por Função e Salário por Empregado, e-fls. 50-51, Recibo de Pagamento de Salário, e-fls. 52-78, Livro Diário, e-fls. 79-187 e 255-321 e Livro Razão, e-fls. 188-252 e 322-371, são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

2. DA INTRODUÇÃO

No exercício regular das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, desenvolvemos ação fiscal junto ao contribuinte acima identificado de modo a verificar o cumprimento de suas obrigações tributárias relativas ao Simples Nacional, correspondentes ao período de janeiro de 2018 a dezembro de 2018, determinado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF-F) nº 09.1.03.00-2018-00314-0, cujo acesso a seu conteúdo foi disponibilizado ao fiscalizado de acordo com a legislação vigente.

A presente ação fiscal foi conduzida de acordo com as disposições legais que tratam da matéria, observando-se, em especial, o contido no Regulamento do Imposto de Renda (RIR),

aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, Lei Complementar nº 123/2006 (dispõe sobre o Simples Nacional) e Resolução CGSN nº 140/2018, além de suas alterações. Cabe frisar que o contribuinte é optante pela sistemática do Simples Nacional desde

01/01/2018 (fls. 412), sendo que nos anos de 2015 a 2017 acumulou sucessivos indeferimentos quanto à sua opção ao Simples Nacional (fls. 410 e 411).

Desse trabalho emergiram as ocorrências que passamos a relatar.

3. DO TERMO DE INÍCIO E DO HISTÓRICO DA AÇÃO FISCAL

A ação fiscal teve início em 07/12/2018 com a entrega, por via postal, do Termo de Intimação Fiscal nº 001 no domicílio do contribuinte cadastrado na Receita Federal (fls. 02 a 06), tendo como escopo inicial a intimação para que o sujeito passivo apresentasse cópia do Livro Caixa, escriturado por estabelecimento, no qual deveria estar registrada toda a sua movimentação financeira e bancária, abrangendo o período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018, e ainda, caso possuísse, apresentasse cópia dos livros Diário e Razão, além do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, bem como quaisquer outros demonstrativos contábeis que julgasse pertinente.

Também foi intimado a esclarecer a natureza das operações realizadas pela pessoa jurídica, informando se atua como loja de conveniência ou prestadora de serviços, esclarecendo a natureza dos serviços prestados, os beneficiários dos serviços e o local da sua prestação. Caso se tratasse de terceirização de serviços para outras pessoas jurídicas, deveria apresentar contratos discriminando quais serviços foram prestados, o período da prestação e os valores cobrados.

A referida intimação requisitou, ainda, que fosse indicada a forma como eram realizados os pagamentos dos salários dos empregados (dinheiro em espécie, cheques próprios ou de terceiros, depósitos bancários, etc.), bem como fosse fornecida cópia do livro de registro de empregados, ou documento equivalente, além de cópias do cartão ponto ou outro elemento utilizado para registro de frequência. Também foi instado a informar a origem de recursos usados no pagamento dos obreiros (se por meio de empréstimos ou outro expediente idôneo), já que foi constatada significativa discrepância entre os gastos com salário e o faturamento declarado pela empresa [...].

Em suas respostas (fls. 07 a 371), entregue em 23/01/2019 e 01/03/2019, esclareceu às fls. 07 que não atua como loja de conveniência, não auferindo receitas com a venda de mercadorias, até porque não ostenta inscrição estadual para exercer tal atividade.

Afirma que seu ramo de atividade é a prestação de serviços, cedendo mão de obra para postos de combustíveis. Para tanto, indicou o posto de combustíveis onde seus funcionários prestam serviço, além de ficha analítica com as contratações e demissões de empregados. Disse ainda que o pagamento dos salários dá-se com dinheiro em espécie. Cabe registrar que nada foi dito acerca dos empréstimos para suprimento de caixa.

Para fins de circularização, foi intimado o posto de combustíveis em que havia uma loja de conveniência em funcionamento no mesmo endereço do posto, requisitando que este esclarecesse qual a sua relação com a loja de conveniência, indicasse quais funcionários terceirizados trabalhavam no posto e quais as suas funções, bem como apresentasse o livro registro de empregados e a forma de pagamento dos seus colaboradores.

Destarte, intimou-se a firma Auto Posto Morenitas Ltda. (fls. 372 a 375) que, em sua resposta (fls. 376 a 478), alega que atua como posto de combustíveis, sendo guarnecido pelos funcionários indicados nas fichas analíticas respectivas, e que o pagamento dos obreiros dá-se em dinheiro.

Ao analisarmos as citadas fichas analíticas (fls. 395 a 407), ficou patente que o referido posto de combustíveis só passa a ter funcionários com as funções esperadas

de um posto de combustível (frentista, caixa, lubrificador, etc.) a partir de 2018, mesmo ano em que as fichas analíticas da firma ora fiscalizada começaram a apresentar um declínio no seu quadro de colaboradores (fls. 23 a 49).

Ao cruzarmos as informações contidas nas GFIPs (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social) das diversas empresas do grupo Stang (arquivo “Transferência de empregados.xlsx” às fls. 417), constatamos que vários empregados da Horizonte Serviços e Conveniência EIRELI e CA Serviços e Conveniência Ltda. migraram, a partir de 2015, para outras lojas de conveniência recém-abertas, e que estas últimas começam a perder funcionários para os postos de combustíveis localizados nos mesmos endereços a partir de 2018. Maiores considerações serão tecidas sobre estes fatos ao longo deste relatório.

4. DO EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, FISCAL E DOCUMENTOS

Além das informações prestadas em atendimento à intimação, utilizamos os dados já disponibilizados pelo contribuinte por ocasião da geração e transmissão do PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (fls. 415 e 416), e ainda as informações dos trabalhadores contidas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social) às fls. 423.

4.1. Do grupo econômico [...]

O grupo econômico também é tratado pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (Decreto-Lei nº 5.452/43), que prevê no seu art. 2º, § 2º que sempre que uma ou mais empresas, ainda que distintas, estiverem sob a direção ou controle de outra, mesmo guardando autonomia, constituirão grupo econômico. Transcreve-se abaixo o texto do mencionado diploma legal:

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

No caso em tela, constatou-se que a abertura e operação desta empresa sob o regime de recolhimento de tributos previsto pelo Simples Nacional tem por objetivo tão somente a diminuição do pagamento dos encargos previdenciários patronais, mediante planejamento tributário abusivo, que consiste em registrar em seu nome empregados de outras empresas.

Em síntese: no mesmo endereço, ou em alguns casos no mesmo município, há o registro de uma ou várias empresas optantes pelo Simples Nacional, com elevado quantitativo de funcionários e elevada massa salarial, totalmente incompatível com o baixo faturamento declarado, sendo que nesta mesma localidade funciona empresa diversa do grupo Stang, optante pelo lucro presumido ou real, com elevado faturamento e poucos funcionários declarados em GFIP.

Apesar de ter sido fiscalizado e autuado sob os processos fiscais nº 10935.720216/2011-69 e 10935.720082/2017-71 por esta mesma prática, trabalhos estes que abrangeram o período de junho de 2006 a dezembro de 2014, o grupo empresarial capitaneado pelos irmãos Augustinho Stang e Antônio Stang continua com idêntico *modus operandi*, agora aprimorado, já que para cada estabelecimento optante pelo lucro real ou presumido (postos de combustível ou suas distribuidoras de derivados de petróleo) há, pelo menos, uma loja de conveniência vinculada, localizada no mesmo endereço ou no mesmo município.

Vejam os abaixo as principais empresas do grupo, seus sócios, objeto social, forma de tributação, quantitativo de funcionários e faturamento:

I) Stang Distribuidora de Petróleo Ltda. - CNPJ 11.325.330/0001-73.

- Forma de tributação adotada: Lucro real.

- Objeto social (CNAE preponderante): 4681-8-01 - Comércio atacadista de combustíveis sólidos, líquidos e gasosos, exceto gás natural e GLP.

- Sócios: Bernardete Senen Stang – CPF 911.694.379-15 (sócia-administradora e mãe de Augustinho Stang e Antônio Stang); Ricardo Stang – CPF 058.647.369-61 (sócio; filho de Antônio Stang). [...]

II) Stang & Stang Ltda. - CNPJ 08.033.253/0001-73.

- Forma de tributação adotada: Lucro real.

- Objeto social (CNAE preponderante): 4731-8-00 - Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores.

- Sócios: Augustinho Stang – CPF 545.921.519-68 (sócio-administrador); Antônio Stang – CPF 723.271.039-91 (sócio). [...]

III) Centro Automotivo Delta Ltda. - CNPJ 13.128.763/0001-64.

- Forma de tributação adotada: Lucro real.

- Objeto social (CNAE preponderante): 4731-8-00 - Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores.

- Sócios: Augustinho Stang – CPF 545.921.519-68 (sócio-administrador); Antônio Stang – CPF 723.271.039-91 (sócio). [...]

Observe que as empresas com maior receita do grupo Stang operam com número reduzido de empregados, mesmo possuindo dezenas de filiais (a Centro Automotivo Delta Ltda. tem três filiais; a Stang Distribuidora de Petróleo Ltda. tem seis filiais; e a Stang & Stang Ltda. tem vinte e duas filiais, sem contar os respectivos estabelecimentos matriz). Na prática, cada filial das empresas supracitadas funciona com um ou dois trabalhadores registrados em GFIP, cabendo a operação de fato das atividades de comércio de combustíveis aos empregados registrados nas demais empresas do grupo como lojas de conveniência (estas, por sua vez, são optantes pelo Simples Nacional, que oferece tributação reduzida em relação às contribuições previdenciárias devidas).

A planilha “Trabalhadores do grupo Stang - Stang Distr-Stang Stang - CA Delta.xlsx” de fls. 418 contém a relação completa dos empregados das firmas Stang Distribuidora de Petróleo Ltda., Stang & Stang Ltda. e Centro Automotivo Delta Ltda., no período de 2014 a 2018. Não se observa, nestas empresas, nenhum funcionário que ocupe a função de frentista ou motorista de caminhão, que são profissões essenciais ao funcionamento de qualquer posto de combustível ou distribuidora de derivados de petróleo. Temos apenas as funções de administrador, operador de comércio em lojas e mercados, ou caixas e bilheteiros, por exemplo.

Para corroborar o alegado, esta fiscalização dirigiu-se a uma filial do Centro Automotivo Delta Ltda. na cidade de Cascavel/PR, localizado na Rua Jacarezinho, nº 45, bairro São Cristóvão, no dia 13/09/2018. Neste endereço funcionam três empresas [...].

Conforme registro fotográfico e cópia dos cupons fiscais emitidos às fls. 419 e 420, percebe-se que o local é identificado como Posto Delta. Tanto a venda de combustível (abastecimento de R\$30,00 de gasolina comum) quanto a

comercialização de produtos da loja de conveniência (compra de uma batata frita da marca Ruffles) são registrados no único terminal de ponto de venda do local, em nome de “Centro Automotivo Delta Ltda. - CNPJ 13.128.763/0003-26”.

A operação deste posto de combustível dá-se com apenas um funcionário declarado em GFIP, enquanto as lojas de conveniência absorvem o restante, numa média de sete funcionários com vínculo empregatício. O número mais elevado de funcionários nas lojas de conveniência em 2017 deveu-se ao fato de que os funcionários da Horizonte Serviços e Conveniência EIRELI migraram para a Alto Bela Vista Conveniência e Serviços Ltda., como forma de pulverizar ainda mais a relação empregatícia e dissimular as operações do grupo.

Ora, não é razoável acreditar que apenas um funcionário seja capaz de atender todo o funcionamento de um posto de combustível no que diz respeito ao abastecimento de veículos. Não por acaso, o contribuinte reconhece que as lojas de conveniência atuam com cessão de mão de obra, cujos funcionários labutam nos respectivos postos de combustíveis.

Trataremos agora mais detidamente da firma Loja de Conveniência Morenitas Ltda., cujo quadro societário é assim composto [...].

Aqui cabe ressaltar que Adriana Ballmann é esposa de Augustinho Stang, enquanto Rodrigo Stang é filho de Antônio Stang. Percebe-se o vínculo dos sócios e administradores com os proprietários do grupo Stang.

Por sua vez, segue abaixo resumo da localização da empresa Loja de Conveniência Morenitas Ltda., além da empresa do grupo que funciona no mesmo endereço, cuja relação completa consta da planilha “Stang grupo - Empresas que funcionam no mesmo endereço com número de empregados.xlsx” às fls. 421 [...].

Observa-se que no mesmo endereço onde funciona a firma Loja de Conveniência Morenitas Ltda. há empresa do grupo Stang que exerce o objeto social de venda de combustíveis. Cabe à empresa optante pelo Simples Nacional absorver o maior número possível de empregados, de modo a reduzir o montante dos tributos previdenciários devidos aos cofres públicos, já que, por ter se enquadrado como empresa prestadora de serviços sujeita ao Anexo III da Lei Complementar n.º 123/2006, por força dos arts. 17, § 2º e 18, § 5º-F da citada Lei Complementar, fica submetida a uma alíquota entre 4% a 7,83% a título de contribuição previdenciária patronal, em vez de 20% devido às demais empresas não abarcadas pelo Simples Nacional.

Constatamos ainda que a partir de 2015 o grupo econômico lançou mão de mais empresas optantes pelo Simples Nacional, travestidas de lojas de conveniência, que passaram a absorver empregados da Horizonte Serviços e Conveniência EIRELI e CA Serviços e Conveniência Ltda., visando pulverizar ainda mais o quantitativo de empregados em cada empresa vinculada ao Simples Nacional.

O arquivo “Transferência de empregados.xlsx” às fls. 417 contém exemplos do deslocamento de funcionários de uma loja de conveniência para outra, todas do mesmo grupo econômico, sendo que o motivo da transferência informado em GFIP foi o N.º (Transferência de empregado para outra empresa que tenha assumido os encargos trabalhistas, sem que tenha havido rescisão de contrato de trabalho) e N3 (Empregado proveniente de transferência de outro estabelecimento da mesma empresa ou de outra empresa, sem rescisão de contrato de trabalho). Não houve uma rescisão com posterior contratação, os obreiros foram simplesmente transferidos de uma loja de conveniência (Horizonte Serviços ou CA Serviços) para outras lojas de conveniência recém criadas. [...]

Por sua vez, a planilha “LOJAS x POSTOS cruzamento.xlsx” às fls. 422 denota que, principalmente a partir de 2018, inicia-se o processo de transferência dos obreiros das lojas de conveniência para os postos de combustíveis. Pelo exposto, resta fartamente provada a cessão da mão de obra com o intuito de diminuir a carga tributária do grupo econômico, em especial a que recai sobre a folha de pagamentos.

4.2. Do suprimento de caixa não comprovado e do saldo credor da conta caixa

Identificamos que a forma contábil encontrada pelo contribuinte para que pudesse contabilizar o pagamento de salários mesmo sem auferir faturamento nos anos de 2015 a 2017 foi utilizar a conta “2271 – Sócios e diretores” como contrapartida. Pelo histórico dos lançamentos, esta conta diz respeito a empréstimos obtidos junto ao sócio-administrador da empresa, empréstimos estes que não foram comprovados.

Assim, para evitar a ocorrência de saldo credor da conta Caixa, o chamado “estouro de caixa”, debitava-se a conta Caixa e creditava-se a conta “2271 – Sócios e diretores”. Desta forma, a conta Caixa sempre tinha recursos para arcar com os salários dos empregados do grupo Stang, com o lançamento a débito das despesas e a contrapartida a crédito na conta Caixa.

A evolução da conta do passivo “2271 – Sócios e diretores”, a partir da análise de cópia do livro Razão fornecido pelo sujeito passivo, é a seguinte: [...]

Tal como se nota, é impossível no mundo real acreditar que uma loja de conveniência sem faturamento até 2017 suportasse empréstimos de seu administrador na quantia de R\$590 mil para continuar operando. A conta simplesmente não fecha. Já a contabilidade de 2018 não teve melhor sorte: apesar de ostentar receita pela prestação de serviços, houve saldo credor da conta caixa, indicando a existência de omissão de receitas.

Vejamos como é tratado o suprimento de caixa e o saldo credor da conta caixa pela Lei Complementar n.º 123/2006, pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 9.580/2018) e pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

Lei Complementar n.º 123/2006:

Da Omissão de Receita

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

Decreto n.º 9.580/2018:

Omissão de Receita Saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamento, manutenção no passivo de obrigações pagas e falta de comprovação do passivo Art. 293. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 2º; e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Suprimentos de caixa

Art. 294. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou por outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrariamente com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou por acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não

forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 3º). [grifos nossos]

CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais)

Súmula CARF n.º 95: A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos. [...]

4.3. Do exercício de atividade vedada ao ingresso no Simples Nacional

O CNAE preponderante utilizado pela empresa é “4729-6-02 - Comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência”. Porém, como dito pelo contribuinte, atua com cessão de mão de obra para postos de combustíveis do próprio grupo econômico de que faz parte.

O art. 17, inciso XII, da Lei Complementar n.º 123/2006 é claro ao vedar o ingresso no Simples Nacional às empresas que pratiquem cessão de mão de obra. Ademais, cabe frisar que a terceirização de trabalhadores para a área-fim só foi possível com a edição da Lei n.º 13.429, de 31/03/2017, que alterou profundamente a Lei n.º 6.019/1974, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas.

Enfim, o contribuinte só poderia terceirizar obreiros dedicados à atividade preponderante da empresa a partir de março de 2017, e ainda assim estaria vedado de ingressar no Simples Nacional por conta de regramento próprio contido na Lei Complementar n.º 123/2006. Vejamos:

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

(...)

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

Nota-se a má-fé do sujeito passivo que declarou perante o Estado desenvolver atividade permitida para o ingresso no Simples Nacional mas que, na prática, exerce atividade vedada com o intuito espúrio de redução dos tributos devidos em prol do grupo econômico.

4.4. Da constituição da empresa por interpostas pessoas

Como dito alhures, os sócios e administradores do contribuinte em comento tem estreita ligação com o grupo econômico Stang, unidos por laços de parentesco. Em síntese, a firma é deficitária e foi constituída tão somente para abrigar os funcionários do posto de combustíveis a ela vinculado.

Ademais, a contabilidade não contém os gastos esperados para uma empresa, como aluguel, telefone, energia elétrica, água etc. Basicamente, os livros contábeis apresentados controlam as despesas com funcionários e a respectiva contrapartida na conta caixa, que só não se torna credora (pelo menos até 2017) por conta do suprimento de caixa (não comprovado, frisa-se) fornecido por terceiros mediante empréstimo.

Cabe frisar que o contribuinte tenta aderir ao Simples Nacional desde 2015, mas seus pleitos foram indeferidos até 2017 (fls. 410 e 411), só logrando êxito a partir de 2018. Ocorre que mesmo sem ter ingressado no Simples Nacional, informava tal condição na sua GFIP. Por exemplo, na GFIP da competência de 06/2017 (fls. 424) o campo “Opção pelo Simples” foi preenchido com o numeral 2, que indica ser optante do Simples Nacional, apesar da ECF relativa ao ano de 2017 (fls. 413 e 414) conter a informação de que adotou a tributação pelo lucro presumido.

Esta é mais uma prova de que o único interesse na criação desta empresa era a diminuição da carga tributária a qualquer custo, tudo em prol do grupo econômico.

4.5. Da exclusão de ofício do Simples Nacional

Quanto à exclusão do Simples Nacional, o art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006 e o art. 84 da Resolução CGSN nº 140/2018 elencam as hipóteses de sua ocorrência de ofício, tal como reproduzido abaixo:

Lei Complementar nº 123/2006 Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

(...)

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

(...)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

Resolução CGSN nº 140/2018

Art. 84. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

I - a partir das datas de efeitos previstas no inciso II do art. 81, quando verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, inciso I; art. 31, incisos II, III, IV, V e § 2º)

(...)

III - a partir da data dos efeitos da opção pelo Simples Nacional, nas hipóteses em que:

a) for constatado que, quando do ingresso no Simples Nacional, a ME ou a EPP incorria em alguma das hipóteses de vedação previstas no art. 15; ou (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 16, caput)

(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, hipótese em que a empresa ficará impedida de fazer nova opção pelo Simples Nacional nos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

(...)

c) ter sido a empresa constituída por interpostas pessoas;

(...)

§ 2º O prazo a que se refere o inciso IV do caput será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio

fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável na forma do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 2º) [grifos nossos]

Tal como visto, destacamos o inciso I (falta de comunicação de exclusão obrigatória, já que exercia atividade de cessão de mão de obra, que é vedada para ingresso no Simples Nacional) e IV (sua constituição ocorrer por interpostas pessoas) do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, assim como os seus §§ 1º e 2º, que tratam do impedimento por nova opção ao Simples Nacional pelo prazo de 10 anos, bem como os incisos I, III, alínea “a” (quando do ingresso no Simples Nacional, incorria em atividade vedada à sua opção) e IV, alínea “c”, da Resolução CGSN nº 140/2018.

A firma nunca poderia ter aderido ao Simples Nacional, já que exerce atividade vedada (cessão de mão de obra). Já o suprimento de caixa por parte do sócio-administrador também não prospera por não ter restado comprovado de modo efetivo o referido fornecimento de recursos. Para o ano de 2018, consta na contabilidade saldo credor na conta caixa.

Claro está, portanto, a utilização de meio fraudulento para induzir a fiscalização em erro quando se quer justificar o suprimento do caixa da empresa com empréstimos de sócios que efetivamente não foram comprovados.

Indo além, a própria constituição da empresa é fraudulenta, já que seu único objetivo é absorver os funcionários do posto de combustível localizado no mesmo endereço do contribuinte ora fiscalizado, e o ingresso no Simples Nacional permite o pagamento reduzido de tributos, principalmente as contribuições patronais, visando o benefício do grupo econômico de que faz parte.

Por conseguinte, o Termo de Exclusão nº 07, de 08.03.2019, com efeitos a partir de 01.01.2018, e-fl. 441, deve ser mantido, que a exclusão do Simples Nacional dá-se de ofício mediante ato declaratório quando a pessoa jurídica optante ocorrer na sua constituição por interpostas pessoas, circunstância esta evidenciada pelo acervo fático-probatório.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 7ª Turma DRJ/CTA/PR nº 06-67.770, de 16.10.2019, e-fls. 467-476, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

Inicialmente, tendo em vista o pedido expresso de suspensão dos efeitos da exclusão do Simples Nacional - SN, é bom esclarecer que a própria Manifestação de Inconformidade, ora em análise, e o eventual recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, suspendem automaticamente a exclusão em tela. Aplica-se a regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos recursos, nos moldes no inciso III do art. 151 do CTN - Código Tributário Nacional, em conformidade com o §3º do art.75 da resolução CGSN 94/2011, vigente à época (atualmente previsto no §3º da Resolução CGSN nº140 de 2018).

Assim, a exclusão encontra-se suspensa, em face da própria manifestação apresentada.

Atividade Vedada:

Inicialmente, com relação a hipótese de exclusão pela prática de atividade vedada (cessão de mão-de-obra), cabe citar a situação descrita Relatório Fiscal da exclusão da empresa do Simples Nacional - SN:

"4.3. Do exercício de atividade vedada ao ingresso no Simples Nacional O CNAE preponderante utilizado pela empresa é "4729-6-02 - Comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência". Porém, como dito pelo contribuinte, atua com cessão de mão de obra para postos de combustíveis do próprio grupo econômico de que faz parte.

art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123/2006 é claro ao vedar o ingresso no Simples Nacional às empresas que pratiquem cessão de mão de obra.

Ademais, cabe frisar que a terceirização de trabalhadores para a área-fim só foi possível com a edição da Lei nº 13.429, de 31/03/2017, que alterou profundamente a Lei nº 6.019/1974, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas.

Enfim, o contribuinte só poderia terceirizar obreiros dedicados à atividade preponderante da empresa a partir de março de 2017, e ainda assim estaria vedado de ingressar no Simples Nacional por conta de regramento próprio contido na Lei Complementar nº 123/2006. Vejamos:

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

(...)

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

Nota-se a má-fé do sujeito passivo que declarou perante o Estado desenvolver atividade permitida para o ingresso no Simples Nacional mas que, na prática, exerce atividade vedada com o intuito espúrio de redução dos tributos devidos em prol do grupo econômico."

Ressalte-se que o próprio contribuinte confirmou que a empresa em tela é responsável pela mão-de-obra (funcionários) que trabalha nos postos de combustíveis e lojas de conveniência do grupo empresarial.

No caso, especialmente quanto à cessão de mão-de-obra, cabe esclarecer que o conceito aplicado encontra amparo na Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94/2011, que define que cessão ou locação de mão de obra é:

"(...) a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores, inclusive o MEI, que realizem serviços contínuos relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação."

A mesma Resolução define que as "dependências de terceiros" são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços e que "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. Por fim, entende-se por "colocação à disposição" da empresa contratante a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

No mesmo sentido é a definição da IN RFB 971/09, citado na peça defensiva:

"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."

Portanto, verifica-se que não há necessidade de subordinação dos funcionários à contratante para configuração da cessão de mão de obra como quer fazer crer a empresa excluída, basta a colocação dos trabalhadores à disposição dos contratantes em suas dependências para prestação de serviços contínuos.

No caso dos autos, de prestação de serviços nos postos de combustíveis do grupo, entendo que a presença da cessão de mão de obra é bastante clara, pois existe a colocação dos funcionários à disposição dos contratantes (cessão), em suas dependências (postos de combustíveis) para prestação de serviços não eventuais (contínuos).

Cabe esclarecer que não se trata aqui da discussão da possibilidade ou não da Terceirização, como entendeu a defendente. O que se discute nesses autos é se a empresa que presta serviços com cessão de mão-de-obra pode permanecer no SN. E sobre isso a LC 123/2006 é claríssima ao vedar essa atividade para empresas do SN.

Assim, demonstrado o exercício de atividade vedada (cessão de mão-de-obra), resta inarredável a exclusão com base no citado inciso XII do art. 17 da LC 123/2006.

Constituição por Interposta Pessoa:

Com relação à constituição da empresa por interposta pessoa, a Lei Complementar nº 123 de 2006 estabelece:

“Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:(...)

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;”

Por sua vez, a Autoridade Fiscal assim relatou:

"No caso em tela, constatou-se que a abertura e operação desta empresa sob o regime de recolhimento de tributos previsto pelo Simples Nacional tem por objetivo tão somente a diminuição do pagamento dos encargos previdenciários patronais, mediante planejamento tributário abusivo, que consiste em registrar em seu nome empregados de outras empresas.

Em síntese: no mesmo endereço, ou em alguns casos no mesmo município, há o registro de uma ou várias empresas optantes pelo Simples Nacional, com elevado quantitativo de funcionários e elevada massa salarial, totalmente incompatível com o baixo faturamento declarado, sendo que nesta mesma localidade funciona empresa diversa do grupo Stang, optante pelo lucro presumido ou real, com elevado faturamento e poucos funcionários declarados em GFIP.

Apesar de ter sido fiscalizado e autuado sob os processos fiscais nº 10935.720216/2011-69 e 10935.720082/2017-71 por esta mesma prática, trabalhos estes que abrangeram o período de junho de 2006 a dezembro de 2014, o grupo empresarial capitaneado pelos irmãos Augustinho Stang e Antônio Stang continua com idêntico modus operandi, agora aprimorado, já que para cada estabelecimento

optante pelo lucro real ou presumido (postos de combustível ou suas distribuidoras de derivados de petróleo) há, pelo menos, uma loja de conveniência vinculada, localizada no mesmo endereço ou no mesmo município.

(...)

Conforme registro fotográfico e cópia dos cupons fiscais emitidos às fls. 625 e 626, percebe-se que o local é identificado como Posto Delta. Tanto a venda de combustível (abastecimento de R\$30,00 de gasolina comum) quanto a comercialização de produtos da loja de conveniência (compra de uma batata frita da marca Ruffles) são registrados no único terminal de ponto de venda do local, em nome de “Centro Automotivo Delta Ltda. - CNPJ 13.128.763/0003- 26”.

A operação deste posto de combustível dá-se com apenas um funcionário declarado em GFIP, enquanto as lojas de conveniência absorvem o restante, numa média de sete funcionários com vínculo empregatício. O número mais elevado de funcionários nas lojas de conveniência em 2017 deveu-se ao fato de que os funcionários da Horizonte Serviços e Conveniência EIRELI migraram para a Alto Bela Vista Conveniência e Serviços Ltda., como forma de pulverizar ainda mais a relação empregatícia e dissimular as operações do grupo.

Ora, não é razoável acreditar que apenas um funcionário seja capaz de atender todo o funcionamento de um posto de combustível no que diz respeito ao abastecimento de veículos. Não por acaso, o contribuinte reconhece que as lojas de conveniência atuam com cessão de mão de obra, cujos funcionários labutam nos respectivos postos de combustíveis."

Ainda no Relatório Fiscal, a situação encontrada é assim descrita:

" Trataremos agora mais detidamente da firma Loja de Conveniência Morenitas Ltda., cujo quadro societário é assim composto:

CNPJ/CPF Nome / Razão Social Qualificação	Data da Sit.	Cadastral	Situação Cadastral	Data do ingresso/Data da Retirada
037.873.479-25	ADRIANA BALLMANN	Sócio-administrador	Regular	01/09/2015
091.813.209-65	RODRIGO STANG	Sócio	Regular	01/09/2015

Aqui cabe ressaltar que Adriana Ballmann é esposa de Augustinho Stang, enquanto Rodrigo Stang é filho de Antônio Stang. Percebe-se o vínculo dos sócios e administradores com os proprietários do grupo Stang.

Por sua vez, segue abaixo resumo da localização da empresa Loja de Conveniência Morenitas Ltda., além da empresa do grupo que funciona no mesmo endereço, cuja relação completa consta da planilha “Stang grupo - Empresas que funcionam no mesmo endereço com número de empregados.xlsx” às fls. 421:

(...)

Observa-se que no mesmo endereço onde funciona a firma Loja de Conveniência Morenitas Ltda. há empresa do grupo Stang que exerce o objeto social de venda de combustíveis. Cabe à empresa optante pelo Simples Nacional absorver o maior número possível de empregados, de modo a reduzir o montante dos tributos previdenciários devidos aos cofres públicos, já que, por ter se enquadrado como empresa prestadora de serviços sujeita ao Anexo III da Lei Complementar nº 123/2006, por força dos arts. 17, § 2º e 18, § 5º-F da citada Lei Complementar, fica

submetida a uma alíquota entre 4% a 7,83% a título de contribuição previdenciária patronal, em vez de 20% devido às demais empresas não abarcadas pelo Simples Nacional.

Constatamos ainda que a partir de 2015 o grupo econômico lançou mão de mais empresas optantes pelo Simples Nacional, travestidas de lojas de conveniência, que passaram a absorver empregados da Horizonte Serviços e Conveniência EIRELI e CA Serviços e Conveniência Ltda., visando pulverizar ainda mais o quantitativo de empregados em cada empresa vinculada ao Simples Nacional.”

Especialmente com relação a utilização de interpostas pessoas, a Autoridade Fiscal conclui que:

“Como dito alhures, os sócios e administradores do contribuinte em comento não dispõem de capacidade financeira para operar o negócio. Em síntese, a firma é deficitária e foi constituída tão somente para abrigar os funcionários dos postos de combustíveis a ela vinculados.

Ademais, a contabilidade não contém os gastos esperados para uma empresa, como aluguel, telefone, energia elétrica, água etc. Basicamente, os livros contábeis apresentados controlam as despesas com funcionários e a respectiva contrapartida na conta caixa, que só não se torna credora (pelo menos até 2017)

por conta do suprimento de caixa (não comprovado, frisa-se) fornecido por terceiros mediante empréstimo.

Cabe frisar que o contribuinte tenta aderir ao Simples Nacional desde 2015, mas seus pleitos foram indeferidos até 2017 (fls. 410 e 411), só logrando êxito a partir de 2018. Ocorre que mesmo sem ter ingressado no Simples Nacional, informava tal condição na sua GFIP. Por exemplo, na GFIP da competência de 06/2017 (fls. 424) o campo “Opção pelo Simples” foi preenchido com o numeral 2, que indica ser optante do Simples Nacional, apesar da ECF relativa ao ano de 2017 (fls. 413 e 414) conter a informação de que adotou a tributação pelo lucro presumido.

Esta é mais uma prova de que o único interesse na criação desta empresa era a diminuição da carga tributária a qualquer custo, tudo em prol do grupo econômico.”

Não se trata, portanto, nem de longe de exclusão lastreada apenas em presunções como defende a empresa excluída. Isso porque a motivação da exclusão está exaustivamente demonstrada no Relatório e nos documentos juntados em mais de 460 folhas.

Ademais, se os alegados empréstimos dos sócios de fato ocorreram, caberia ao contribuinte a comprovação da efetiva transferência dos numerários, o que não ocorreu no caso. Esclareça-se que a comprovação das alegações deve sempre vir junto à impugnação. É o que determina o art.16 do Decreto 70.235/72 - que regula o Processo Administrativo Fiscal PAF, cito:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)º

Destarte, entendendo demonstrada cabalmente a constituição da empresa por interpostas pessoas e, assim, resta inarredável a exclusão com base no inciso IV do art. 29 da LC 123/2006.

Período da Exclusão:

Quanto ao termo de início da exclusão, uma vez demonstrada a regularidade da exclusão lastreada nos incisos IV do art. 29 e XII do art. 17, ambos da LC 123/2006, resta imposta a condição estabelecida no art. 84, IV, "c" e §2º da Resolução CGSN 140 de 2018, cito:

"Art. 84. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:(...)

IV - a partir do próprio mês em que incorridas, hipótese em que a empresa ficará impedida de fazer nova opção pelo Simples Nacional nos 3 (três) anos-calendário subsequentes, nas seguintes hipóteses: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 1º)

(...)

c) ter sido a empresa constituída por interpostas pessoas;

(...)

§ 2º O prazo a que se refere o inciso IV do caput será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável na forma do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, incisos II a XII e § 2º)"

Com relação ao supramencionado §2º do art. 84 da Resolução CGSN 140 de 2018 e a aplicação dos §§ 1º e 2º do art.29 da LC 123/2006 cabe citar o que determinam os referidos dispositivos legais:

"Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:(...)

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

(...)

§1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar."

Ou seja, diferente do que alegou a defendente, para a aplicação do prazo de 3 anos basta que a exclusão tenha se lastreado em um dos incisos mencionados no §1º (II a XII), o que é o caso do inciso IV. Por outro lado, para a elevação do prazo para 10 anos é necessária a demonstração da utilização de artifício, ardil ou qualquer outro

meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto na Lei Complementar do SN. Com relação a esse requisito, a Autoridade Fiscal assim se pronunciou em seu relatório:

"A firma nunca poderia ter aderido ao Simples Nacional, já que exerce atividade vedada (cessão de mão de obra). Já a alegação de que houve suprimento de caixa por parte de terceiros também não prospera porque estes não têm capacidade financeira para efetuar tal operação, além de não ter restado comprovado de modo efetivo o referido fornecimento de recursos.

Claro está, portanto, a utilização de meio fraudulento para induzir a fiscalização em erro quando se quer justificar o suprimento do caixa da empresa com empréstimos de sócios que efetivamente não foram comprovados."

No caso, entendo que a utilização de artifício, ardil ou outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo está bem demonstrada no caso. Especialmente quando se observa que a empresa foi criada e fez ilegalmente a opção ao SN omitindo sua real atividade - cessão de mão-de-obra - vedada às empresas do SN e por ter sido constituída por interpostas pessoas.

Do mesmo modo, as tabelas de movimentações dos funcionários constantes no Relatório demonstram cabalmente o uso da empresa optante do SN para absorver, ao arrespio da lei, a mão-de-obra do grupo empresarial.

Além disso, o suposto empréstimo para suprimento de caixa, obtido de pessoas sem capacidade financeira e que não foi comprovado pela empresa, também aponta claramente para a tentativa de enganar a fiscalização por meio fraudulento.

Assim, deve-se manter a vedação de nova opção ao SN por 10 anos, nos termos do dos §§ 1º e 2º do art.29 da LC 123/2006 e do §2º do art. 84 da Resolução CGSN 140 de 2018.

Por todo o exposto, julgo a manifestação de inconformidade improcedente e mantenho a exclusão da empresa do Simples Nacional conforme Termo de fl.441 (TESN 07/2019 da DRF Cascavel/PR).

Assim sendo, o Acórdão da 7ª Turma DRJ/CTA/PR n.º 06-67.770, de 16.10.2019, e-fls. 467-476, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que "a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a "atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, "ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece" (art. 3º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942). A contestação aduzida na peça recursal, por isso, não pode ser sancionada.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimentos das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva