



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.723196/2019-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-002.326 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 10 de agosto de 2022
Recorrente JANGADA CONVENIÊNCIA E SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2017

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO NA LINHA DE DEFESA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Questões não suscitadas em sede de Manifestação de Inconformidade constituem matérias preclusas, não podendo ser conhecidas pela instância recursal.

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

Ano-calendário: 2017

SIMPLES. EXCLUSÃO. VALOR DAS DESPESAS PAGAS NO ANO SUPERIOR EM 20% AO DOS INGRESSOS DE RECURSOS NO MESMO PERÍODO. VALIDADE.

Correta a exclusão do Simples Nacional, ante a constatação de que a empresa possui valor de despesas pagas no ano-calendário superior em 20% (vinte por cento) ao dos ingressos de recursos no mesmo período.

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

O exercício da atividade de cessão de mão de obra constitui impedimento à adesão ou permanência no Simples Nacional.

SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS.

A exclusão do Simples Nacional produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial,

reconhecendo que a exclusão do Simples Nacional produzirá efeitos pelo prazo de 3 (três) anos-calendário seguintes.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral e Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Relatório

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Manifestação de Inconformidade, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/BSB.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade ao Termo de Exclusão do Simples Nacional (TESN), que impôs ao contribuinte em epígrafe a exclusão do Simples Nacional a partir de 1º de fevereiro de 2017, com produção de efeitos pelo prazo de 10 (dez) anos, em face de duas imputações: (i) constatação de que, durante o ano calendário, o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade; e (ii) constatação da realização de cessão ou locação de mão de obra.

A exclusão do Simples Nacional foi consubstanciada pelo Termo de Exclusão do Simples Nacional (TESN) n.º 15, de 28 de março de 2019 (fl. 450), proferido pela DRF em Cascavel/PR, e a ciência pessoal do responsável contratual da empresa deu-se em 04/04/2019 (fl. 464).

I - DA REPRESENTAÇÃO DE EXCLUSÃO SIMPLES NACIONAL.

Nos termos do Relatório de Exclusão do Simples Nacional (fls. 451/463), a empresa optou pelo Simples Nacional em 05/12/2016, mesma data de sua abertura na Junta Comercial, sendo que durante o período fiscalizado (ano de 2017) foi constatado a ocorrência de fatos ensejadores da sua exclusão do Simples Nacional.

Para isso, a Fiscalização afirma que a empresa incorreu nas seguintes **infrações fiscais** impeditivas da sua permanência no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições do Simples Nacional: (i) ocorrência do exercício de atividade vedada ao ingresso no Simples Nacional por meio da cessão ou locação de mão de obra; e (ii) valor das despesas pagas supera em 20% o valor de ingressos de recursos financeiros obtidos no mesmo período.

Para materializar a **primeira infração** enumerada acima, a Fiscalização diz que a empresa Jangada Conveniência e Serviços Ltda realizou atividade de cessão ou locação de mão de obra, ao disponibilizar seus segurados empregados para outras empresas do grupo econômico de fato, nos seguintes termos:

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

O CNAE principal da empresa é o "4729-6-02 - Comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência" (tela de cadastro no CNPJ na fl. 376), porém, como dito pelo contribuinte, atua com cessão de mão de obra para postos de combustíveis do próprio grupo econômico de que faz parte. (g.n.)

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. [...]"

Para a **segunda infração** (valor das despesas pagas supera em 20% o valor de ingressos de recursos financeiros), a Fiscalização menciona a ausência da efetiva transferência de recursos financeiros para a empresa decorrente de um empréstimo e diz que o montante das despesas com salários é superior em 20% a entrada de recursos oriundos das receitas declaradas, já que, no ano-calendário de 2017, o valor da massa salarial declarado na Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) corresponde ao montante de R\$ 560.836,84, enquanto o valor da receita bruta declarado no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS-D) foi de R\$ 60.631,45.

A partir do exame da escrituração contábil, fiscal e documentos, a Fiscalização noticia que a empresa autuada compõe um grupo econômico de fato, que seria formado pelas seguintes empresas principais: Stang Distribuidora de Petróleo Ltda. (CNPJ 11.325.330/0001-73); Stang & Stang Ltda (CNPJ 08.033.253/0001-73); Centro Automotivo Delta Ltda (CNPJ 13.128.763/0001-64); Umarama Comércio de Combustíveis Ltda (CNPJ 10.348.963/0001-34); Céu Azul Auto Posto Ltda (CNPJ 75.912.253/0001-30); Stang & Stang Comércio de Combustíveis e Derivados Ltda (CNPJ 15.759.712/0001-66).

Registra também que detectou a utilização "do artifício de suprir o caixa com empréstimos para evitar o chamado "saldo credor de caixa"", nos seguintes termos:

"[...] 4.2. Do suprimento de caixa

Por meio da análise do razão contábil referente ao ano de 2017, verifica-se que a empresa utilizou-se do artifício de suprir o caixa com empréstimos para evitar o

chamado "saldo credor de caixa", no qual a conta representativa dos valores em espécie que a empresa possui (conta caixa) fica com saldo negativo.

Os supostos empréstimos montam a R\$544.000,00 durante o período. Por meio do Termo de Intimação Fiscal 002 o sujeito passivo foi instado a comprovar a efetiva transferência do empréstimo, mas não se manifestou a respeito.

O suprimento de caixa sem a comprovação da efetividade da entrega dos recursos é considerado omissão de receitas conforme previsto no art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3000/99, vigente à época dos fatos. Mesmo se tratando de empresa optante pelo Simples Nacional, a legislação citada se aplica à pessoa jurídica fiscalizada por força do art. 34 da Lei Complementar 123/2006. Os dispositivos legais citados são transcritos a seguir: (...) [...]"

II - DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Em 26/04/2019, o contribuinte ingressou com Manifestação de Inconformidade ao Termo de Exclusão do Simples Nacional (TESN) n.º 15/2019, na qual refuta a exclusão, sob as alegações que se seguem, em síntese (fls. 412/424).

Da Impossibilidade de Exclusão do Simples Nacional. Não ocorrência da hipótese do inciso IX do art. 29 da LC 123/2006.

A Defendente (empresa) sustenta que, no ano de 2017, houve o ingresso de recursos superior ao valor do montante de despesas pagas a título de remuneração dos segurados empregados que lhe prestaram serviços. Isso, porque segundo a Defendente, ocorreu aporte na empresa de recursos financeiros oriundos de empréstimos concedidos pelos seus sócios no valor de R\$ 544.000,00.

Afirma que a empresa se utilizou dos valores emprestados, sem qualquer conduta ilícita, e conseguiu liquidar suas despesas, nada mais que isso, sendo completamente atentatório aos direitos basilares dos contribuintes que esses valores de ingresso de recurso sejam desconsiderados apenas para a aplicação da sanção fiscal pretendida, isto é, a exclusão do Regime do Simples Nacional.

Diz que não pode a autoridade fiscal presumir situações, desconsiderando fatos sem prova alguma das condutas, apenas para a aplicação de sanções aos contribuintes. Para tanto, informa que todas as alegações fiscais devem ser embasadas em provas cabais e amplamente motivadas, ao amparo da presunção de inocência, da prevalência do ônus da prova de quem acusa, o que não pode ser motivo para desqualificação dos atos praticados, para impor regimes mais gravosos, como arbitramentos e outros.

Da Possibilidade de Terceirização e Permanência no Simples Nacional.

A Defendente argumenta que as atividades desenvolvidas pela empresa, que são terceirizadas, não se enquadram no conceito de cessão de mão de obra, e, com isso, não haverá qualquer vedação quanto a sua permanência no regime do Simples Nacional.

Para tanto, afirma que a redação do artigo 4º-A da Lei 6.019/74 determina que se considera prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução.

Menciona 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)*".

Deste modo, entende que há previsão expressa de que a prestação da atividade-fim poderá ser transferida a outra pessoa jurídica.

Com relação à vedação de permanência da empresa no Simples Nacional que realize a cessão de mão de obra, esclarece que de fato a LC 123/2006 faz essa vedação, mas o grande ponto é que não haverá que se falar em "cessão de mão de obra" no presente caso, e sim apenas a terceirização dos funcionários, os quais são de total responsabilidade da Defendente (empresa).

Registra que não houve a caracterização de cessão de mão de obra, e, por consectário lógico, os requisitos previstos no §3º do art. 31 da Lei 8.212/1991 não foram preenchidos.

Informa que se os trabalhadores se limitarem a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, como ocorre no presente caso, não existirá a disponibilização da mão de obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão, sendo que a própria empresa contratada se compromete à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo.

Com isso, entende que não há que se falar em cessão de mão de obra.

Da Impossibilidade de Aplicação dos §§ 1º e 2º do art. 29 da LC 123/2006.

Neste item, a Defendente (empresa) alega que o parágrafo 1º do art. 29 da LC 123/2006 somente autoriza a exclusão do Regime Simples Nacional de 03 (três) anos se ocorrer as hipóteses dos incisos II a XII, o que conforme exposto no tópico acima não se mantém, pois houve o ingresso de recursos capazes de pagar as despesas, não havendo que se falar em exclusão do regime com base nesse dispositivo.

Acrescenta que, para a aplicação desse §1º, visando a prolongação do prazo de exclusão em 03 (três) anos, devem-se caracterizar cabalmente todos os condicionantes autorizadores da medida, quais sejam: (i) empresa oferecer embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública; e/ou (ii) empresa oferecer resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade.

Afirma que as condicionantes retromencionadas jamais foram praticadas pela Defendente (empresa), que nunca criou embaraço ou resistência à fiscalização, além de ter respondido todas as intimações fiscais e disponibilizado todos os documentos solicitados, sem criar qualquer óbice aos fiscais, como relatado pelos próprios auditores em vários momentos do termo de exclusão em objeto.

Portanto, essa exclusão prolongada baseada nesse dispositivo legal não tem qualquer aplicação, vez que a Impugnante jamais praticou as condutas indicadas, como comprovam os próprios fiscais.

Em outro ponto, sustenta que o parágrafo 2º do art. 29 da LC 123/2006 é claro no sentido de se comprovar o artifício arдил fraudulento capaz de manter a Fiscalização em erro, o que jamais foi produzido por parte do fiscal, por não haver qualquer prova cabal no sentido da empresa funcionar com o objetivo sonegatório, o que há na realidade é apenas uma terceirização de atividades, conduta completamente autorizada por parte do ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, entende que os parágrafos 1º e 2º do art. 29 da LC 123/2006 não possuem qualquer aplicação, não podendo ser prevalectidos.

Da Aplicação do art. 151, III, CTN. Suspensão do Crédito Tributário.

A Defendente (empresa) sustenta que o Fisco está impossibilitado de realizar qualquer meio passível de exigência do crédito tributário - seja autuações, intimações, ou ações fiscais - enquanto pender qualquer decisão final administrativa provocada, como no presente caso, visto que neste lapso temporal não há se falar em exigibilidade de crédito tributário.

Com isso, requer a aplicação do art. 151, III, CTN, para que se suspenda eventuais procedimentos fiscais capazes de constituição de créditos tributários.

Em 29 de abril de 2020, o pleito do interessado foi julgado improcedente pela DRJ/BSB, conforme acórdão n. **03-091.166** (e-fl. 465), que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. CONFIRMAÇÃO. POSSIBILIDADE LANÇAMENTO DE OFÍCIO DOS TRIBUTOS POR OUTRA FORMA DE TRIBUTAÇÃO. INDEPENDÊNCIA.

Independe da confirmação do ato de exclusão da empresa do Simples Nacional para que se proceda de ofício o lançamento dos tributos devidos, seja por qualquer outra forma de tributação.

SIMPLES NACIONAL. VALOR DAS DESPESAS PAGAS NO ANO CALENDÁRIO SUPERA EM 20% (VINTE POR CENTO) O VALOR DE INGRESSOS DE RECURSOS NO MESMO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez constatado que a empresa possui valor de despesas pagas no ano-calendário superior em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, constitui fato impeditivo ao enquadramento da pessoa jurídica no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar (LC) 123/2006.

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

Uma vez constatado que a empresa exerce atividade de cessão de mão de obra, constitui fato impeditivo ao enquadramento da pessoa jurídica no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar n.º 123/2006.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS.

A ME ou EPP excluída do Simples sujeitar-se-á às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão.

O Termo de Exclusão do Simples Nacional ou Ato Declaratório Executivo determina o período a partir do qual a empresa está excluída do regime especial de tributação, surtindo efeitos a partir de então.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário de e-fls. 485, cujos fundamentos são reproduzidos resumidamente em sequência (destaques do original).

Como preliminar, o Recorrente defende a nulidade do lançamento, sob os argumentos de que houve vício de incompetência da autoridade autuante motivado pela ausência de TDPF-Fiscalização, e falta de autorização judicial para compartilhamento de provas e busca e apreensão de documentos.

No mérito, com relação à infração de excesso de despesas frente aos ingressos de recursos que deu azo à exclusão do Simples Nacional, sustenta que “não merece prosperar a decisão no que se refere à exclusão do regime do Simples Nacional por constatação de que durante o ano –calendário o pagamento das despesas superou em 20% o ingresso de recursos”, justificando que “a diferença entre as despesas e receitas foi suprida mediante empréstimos”, que “as transações foram feitas em espécie” e que “não existe a obrigação do contribuinte de fazer prova negativa, prova de que não houve fraude.”

Aduz que “possui autonomia operacional, administrativa e contábil, sendo absurdo considerar que o fato de ser deficitária comprovaria o suposto intuito fraudulento em sua constituição.”

Com relação à infração de cessão de mão de obra (que também constituiu motivo da exclusão), cita a Solução de Consulta Cosit - n.º 465, para afirmar que “o serviço de limpeza de veículo mediante cessão ou locação de mão de obra NÃO é vedado às empresas optantes pelo Simples” e que “as atividades exercidas pelo Recorrente mediante cessão de obra são excepcionadas daquela vedação pela própria Lei Complementar n.º 123/2006.”

Argui que “não há o que se falar em ausência de comprovação do suprimento de caixa mediante empréstimos dos sócios, eis que devidamente contabilizados, bem como 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.

Como forma de conferir lastro a seus argumentos, apresenta, ainda, acórdãos de jurisprudência e escólio de doutrina.

No mais, o Recorrente repete e reforça argumentos e fundamentos expendidos em sede de Manifestação de Inconformidade.

Ao final, apresenta os seguintes requerimentos:

- 1) Pede o acolhimento das preliminares aventadas;
- 2) Na hipótese de rejeição das preliminares, pede a reforma do acórdão recorrido e, por conseguinte, a anulação da decisão de exclusão e a readmissão do Recorrente no Simples Nacional, bem como a desconstituição dos autos de infração decorrentes da referida exclusão;
- 3) Na eventualidade de ser mantida a decisão de exclusão, requer a redução da vedação a nova opção pelo regime simplificado para o prazo mínimo legalmente previsto;
- 4) ante a ausência de trânsito em julgado da decisão de exclusão, solicita a anulação de todos os procedimentos fiscais em que foram impostas obrigações tributárias baseadas em regime diverso do simplificado.

É o Relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva , Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017.

Demais disso, observo que, apesar de tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, o recurso não será conhecido na íntegra, eis que o Recorrente inova na sua linha de defesa, apresentando argumentos inéditos, não suscitados em sede de Manifestação de Inconformidade, consubstanciados nas alegações de que:

- há nulidade do lançamento por vício de incompetência da autoridade autuante e falta de autorização judicial para compartilhamento de provas e busca e apreensão de documentos;

- o serviço de limpeza de veículo mediante cessão ou locação de mão de obra não é vedado às empresas optantes pelo Simples, com menção ao §5º- C do art. 18 da LC 123/2006 e à Solução de Consulta Cosit nº 465/2017.

Tais matérias não podem ser analisadas por este colegiado por falta de prequestionamento, em razão de não terem sido apresentadas no momento processual oportuno,

caracterizando-se como “preclusas”, a teor do disposto nos artigos 16, III e 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I- (...)

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(...) para

Cabe esclarecer, ainda, que o lançamento a que se referem os requerimentos de nulidade dizem respeito a outro processo administrativo – o de n.º 10935.724403/2019-79-, motivo por que devem ser apresentados no bojo daquele processo, observando-se o rito estabelecido pelo decreto n.º 70.235/72 – PAF.

É que o alcance dos efeitos de julgados administrativos ou judiciais é restrito às matérias e aos integrantes do respectivo processo, o que, em regra, não permite a extensão daqueles efeitos a outros processos ou partes estranhas à lide.

No caso dos autos, a lide foi delimitada tão somente pela insurgência do contribuinte contra o ato de exclusão de ofício do Simples Nacional praticado pela DRF/Cascavel, cabendo a este colegiado, portanto, avaliar apenas a regularidade ou não da exclusão, não sendo possível desbordar os limites delineados pelo objeto da relação jurídica processual instalada.

Pelo exposto, a matéria e os requerimentos mencionados não serão conhecidos.

II - DO EFEITO SUSPENSIVO DO RECURSO

Nas suas razões de defesa, o Recorrente alega que não poderia haver o lançamento de ofício decorrente da exclusão do Simples Nacional em razão de ter apresentado recurso contra a exclusão com efeito suspensivo, previsto no artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em que pese o inconformismo do Recorrente, seu argumento não prospera.

Os efeitos da exclusão, como visto, são os definidos pela lei n.º 123/2006, e nela não há qualquer dispositivo que condicione a constituição de crédito tributário apurado em outro processo à decisão terminativa da exclusão do Simples na esfera administrativa.

Na verdade, o Recorrente confunde o ADE de exclusão do Simples – que é declaratório – com o ato de lançamento fiscal – que é constitutivo –, tanto assim que em alguns trechos do Recurso usa o termo “lançamento” ao questionar o ADE mencionado.

Basicamente, a diferença entre os dois conceitos é que o ato constitutivo produz efeitos a partir de sua realização, enquanto que o declaratório gera efeitos retroativos à data da declaração, por constituir-se num ato de reconhecimento de situação jurídica preexistente.

No presente caso, cabe repisar que o objeto destes autos circunscreve-se à regularidade da exclusão do Simples, não cabendo, portanto, qualquer pronunciamento do colegiado sobre a arguição de falta de amparo legal para lançamento do crédito tributário decorrente da falta de “trânsito em julgado” do Ato de exclusão, a qual deve ser apresentada no processo n.º 10935.724403/2019-79, no qual são discutidos os fundamentos e a regularidade do auto de infração relacionado à exclusão.

Por fim, esclareço que, no âmbito do CARF, o assunto foi objeto de verbete sumular que reconhece a inexistência de óbice ao lançamento de ofício de créditos tributários devidos em face da exclusão relativo a ADE objeto de discussão administrativa:

De qualquer modo,

Súmula CARF n.º 77

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, por falta de amparo legal, não merece guarida o requerimento apresentado pelo Recorrente.

III - DO MÉRITO

III.a - Da exclusão motivada por falta de comunicação obrigatória

Como dito no preâmbulo, o Recorrente foi excluído do Simples Nacional por meio do Termo de Exclusão do Simples Nacional n.º 15/2019, de 28/03/2019, em virtude de falta de comunicação de exclusão obrigatória por prática de cessão de mão de obra e constatação de que o valor das despesas superou em 20% o ingresso de recursos durante o ano-calendário.

Com relação à cessão de mão de obra, o Recorrente sustenta, em suma, que as atividades por ele prestadas configuram apenas a terceirização de funcionários, e não cessão de mão de obra; que os trabalhadores fizeram o que estava previsto em contrato firmado entre as empresas, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrendo a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei n.º 8.212/91, e que o ônus da prova da efetiva cessão de mão de obra compete ao Fisco.

O acórdão recorrido realizou percuciente análise sobre o tema, motivo pelo qual peço vênha para transcrever trechos principais dele extraídos para elucidação do caso:

A Defendente (empresa) sustenta que exerce atividade de terceirização, que não se enquadraria no conceito de cessão de mão de obra. Logo, não existiria qualquer vedação quanto a sua permanência no regime do Simples Nacional.

Para tanto, afirma que a redação do artigo 4º-A da Lei 6.019/1974 determina que se considera prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução.

Não se acolhem essas alegações, haja vista que a atividade de terceirização desenvolvida pela Defendente, de fato, é inerente ao conceito de cessão ou locação de mão de obra previsto no parágrafo 3º do art. 31 da Lei 8.212/1991.

Isso porque todos os seus trabalhadores contratados no ano-calendário de 2017 (em torno de 17 funcionários na matriz e 8 funcionários na filial, CNPJ 26.660.379/000311) foram efetivamente disponibilizados para outras empresas do grupo econômico de fato -deixando a Defendente de com eles contar para outras tarefas que não as contratadas informalmente no caso em análise -, para prestar serviços de necessidade contínua das empresas tomadoras - Umuarama Comércio de Combustíveis Ltda (CNPJ 10.348.963/000134); Céu Azul Auto Posto Ltda (CNPJ 75.912.253/0001-30); Stang & Stang Comércio de Combustíveis e Derivados Ltda (CNPJ 15.759.712/0001-66) -, e nas dependências delas, conforme elementos probatórios acostados aos autos (tais como: contratação de funcionários para atividade específica de frentista e trocador de óleo, fls. 158/202; fotos e cupons fiscais, fls. 396/399; insuficiência anual de receita do seu objeto social como loja de conveniência, fls. 77, Livro Diário de 2017) e declaração da própria Defendente durante o procedimento de auditoria fiscal (fls. 122/123) nos seguintes termos

“[...] Em atendimento ao termo de intimação fiscal supracitado, apresenta-se ficha registro de todos os funcionários, ativos, inativos ou afastados. Segue também lista com os registros ainda ativos, das que possuem, nesta data funcionários, para matriz e todas as filiais.

Tratando-se da operação da empresa, esta não opera como loja de conveniência, não realizando atividade de compra e venda de mercadorias, desta forma, inexistem notas fiscais de aquisição, tampouco venda de produtos.

Outro fato, é que a empresa não possui inscrição estadual, registro indispensável para a operação de compra e venda de produtos.

Desta maneira, a forma de atuação da sociedade é a cobrança via emissão de nota fiscal de prestação de serviço, pela cessão de mão de obra, uma vez que os funcionários estavam terceirizados para os postos de combustíveis.

Quanto ao local da prestação de serviços descrita acima, segue razão social e CNPJ das empresas que contrataram serviço.

CÉU AZUL AUTO POSTO LTDA (CNPJ 75.912.253/0001-30) STANG & STANG C. DE C. E D. LTDA (CNPJ 15.759.712/0001-66) UMUARAMA COM. DE COMB. LTDA (CNPJ 10.348.963/0001-34) [...]”

(Resposta ao Termo de Intimação Fiscal n 002, de 28/11/2018, fls. 118/121)

Ainda dentro do aspecto fático, constitui fato incontroverso que os trabalhadores da Defendente (Jangada Conveniência e Serviços Ltda) vieram das empresas CA Serviços e Conveniência Ltda e Horizonte Serviços e Conveniência Ltda, ambas integrantes do grupo econômico de fato (denominado de "grupo Stang"), conforme arquivo "Transferência de empregados.xlsx" (arquivo não-paginável, fl. 402), que 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 era os seguintes: "N2" (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). Isso evidencia a pulverização dos trabalhadores nas empresas do grupo econômico de fato com objetivo de dificultar a percepção da ocorrência da cessão de trabalhadores dentro do grupo.

Dentro do aspecto jurídico, por expressa disposição do parágrafo 4º do artigo 31 da Lei 8.212/1991, os serviços exercidos por meio da Lei 6.019/1974 estão inseridos no rol elencado de cessão de mão de obra.

Lei 8.212/1991:

Art. 31. (...)

§ 3º Para os fins desta Lei, **entende-se como cessão de mão-de-obra** a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

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

(...)

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de

janeiro de 1974. (g.n.)

Por outro lado, a novel legislação sobre a terceirização de mão de obra, prevista no artigo 4º-A da Lei 6.019/1974, com redação dada pela Lei 13.429/2017, em nada inovou no cumprimento do regime tributário a ser adotado para as obrigações tributárias, e, por consectário lógico, a empresa que realizava atividade de cessão de mão de obra estava impedida de ingressar no Simples Nacional por conta de regramento próprio contido no inciso XII do art. 17 da Lei Complementar 123/2006.

Lei Complementar 123/2006:

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; (g.n.)

Dessa forma, não se sustenta a alegação da Defendente de que inexistente motivação para exclusão da empresa do sistema simplificado de recolhimento de tributos do Simples Nacional (inciso I do art. 29 da LC 123/2006).

(...)

Não há reparos a fazer nos fundamentos expressos no acórdão recorrido, os quais demonstram de forma clara e objetiva a prestação de serviço caracterizado como cessão de mão de obra.

Aduzo que não há necessidade de subordinação dos funcionários à contratante para configuração da cessão de mão de obra, como quer fazer crer o Recorrente, bastando que os trabalhadores fiquem à disposição dos contratantes, conforme reza o § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Registro, ainda, que o conteúdo do recurso sobre o tema examinado é eminentemente argumentativo, eis que não foram indicados ou apresentados os contratos de prestação de serviço entre as empresas envolvidas, de modo a tornar possível a confirmação das alegações do Recorrente.

Quanto à questão do ônus da prova, o ordenamento jurídico pátrio consagra no art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC) - aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal - regra específica sobre o tema:

Art. 373 O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

(...)

Como se observa, o ônus da prova compete a quem alega possuir o direito. Logo, não cabe ao Fisco aceitar como verdadeiras simples alegações de que as atividades prestadas a outras empresas configurariam “terceirização” de mão de obra, porque “alegar sem provar é o mesmo que não alegar”, como diz um conhecido brocardo jurídico.

Tampouco é aceitável a tentativa de transferir ao Fisco a obrigação de comprovar fato constitutivo do direito do Recorrente (de permanência no Simples), visto que esta responsabilidade é dele, de acordo com o que estabelece o diploma legal retro mencionado.

Portanto, sem razão o Recorrente quanto aos argumentos apresentados.

III.b - Da exclusão motivada pela constatação de que o valor das despesas superou em 20% o ingresso de recursos durante o ano-calendário

Com respeito ao outro motivo de exclusão do simples (valor das despesas superou em 20% o ingresso de recursos durante o ano-calendário), o Recorrente argui, em síntese, que a diferença entre as despesas e receitas foi suprida por empréstimos, mediante uso de dinheiro em espécie.

Sobre o tema, o acórdão recorrido apurou que não consta nos livros contábeis apresentados qualquer registro do pagamento de juros por meio de contas de resultado, e tampouco qualquer contrato de mútuo:

Na documentação apresentada (Livros Contábeis: Diário e Razão, folhas 34/117), um ponto a ser esclarecido é que não há registro contábil do pagamento de juros por meio de contas de resultado. Certamente é concebido que o seu registro escoreito dever ser materializado em uma conta de despesa (conta de resultado), fato este não evidenciado na sua escrita contábil, nem na sua documentação apresentada nesta fase de julgamento.

Isso significa que, para fins de registros contábeis, uma única operação de empréstimo inclui fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade da empresa: operacionais, investimentos ou financiamentos (empréstimos). Assim, na espécie delineada pela Defendente, a parte dos juros deveria ser classificada como atividade operacional -transitando basicamente na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) do respectivo período, por meio de conta de resultado (despesas operacionais) -, e a parte do principal deveria ser classificada como atividade de financiamento (empréstimo) - transitando em conta patrimonial (passivo circulante). No caso dos autos, não há qualquer operação de pagamento de juros materializada na escrita contábil da empresa.

Ainda dentro da análise da documentação apresentada, não há sequer um suposto instrumento contratual de mútuo apresentado - que deveria conter a assinatura dos contratantes e a transcrição no Registro de Títulos e Documentos -, que, se existente, constituiria um reforço para a credibilidade da operação de mútuo, conferindo-lhe certeza, no mínimo, quanto às datas em que foi efetivamente firmado.

Não tendo, pois, o instrumento de contrato de mútuo sob análise sido levado ao Registro Público, nem a comprovação da efetiva entrega dos recursos, a peculiar operação de empréstimo (mútuo) descrita pela Defendente, mesmo que o valor da operação tenha sido registrado no Livro Diário, **não** pode ser oposta ao Fisco ou a qualquer outro terceiro, consoante dispositivos do Código Civil Brasileiro (artigos 221 e 228).

De fato, analisando-se os autos, constata-se que o simples registro contábil do valor de R\$ 544.000,00 (quinhentos e quarenta e quatro mil reais) a título de empréstimo não se mostra suficiente à comprovação da origem e da efetividade do suprimento de caixa alegado, devendo a operação ser corroborada, no mínimo, por contratos de mútuo, registro contábil de contas reflexas e documentação hábil e idônea comprobatória da efetiva transferência de numerário e da origem do recurso, como regulado pela legislação comercial e tributária.

No caso, o Recorrente não explica a origem do recurso supostamente recebido como suprimento de caixa, mesmo depois de regularmente intimado pela fiscalização, limitando-se a afirmar de forma genérica que teriam decorrido de “empréstimos”, sem detalhar como se deu a operação e sem identificar nominalmente qual dos sócios teria efetuado o suposto aporte de numerário.

Além disso, mostra-se pouco crível o argumento de que o aporte de uma quantia tão expressiva para suprimento de caixa tenha sido feito fora do sistema bancário, especialmente pelo risco que envolve uma operação desta natureza nos dias de hoje.

Portanto, sem razão o Recorrente também quanto ao ponto examinado.

IV - Dos efeitos da exclusão do Simples

Quanto ao tema, o Recorrente contesta a decisão de que a exclusão operaria efeitos pelo prazo de 10 (dez) anos a partir de fevereiro de 2017, expressa no acórdão recorrido.

Para o exato entendimento da matéria, apresenta-se em seguida recorte do TESN n.º 15/2019 que contém a fundamentação que deu suporte jurídico à exclusão

O AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições previstas no art. 6º, inciso I, alínea b da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, e considerando o disposto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e art. 84 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018.

DECIDE

Fica o sujeito passivo acima identificado **EXCLUÍDO** da sistemática de pagamento dos tributos e contribuições de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, pelos motivos e base legal abaixo especificados.

| | |
|----------------------------|--|
| Motivo da exclusão: | Falta de comunicação de exclusão obrigatória; constatação de que o valor das despesas supera em 20% o ingresso de recursos durante o ano-calendário. |
| Base Legal: | Inciso I e IX, e §§ 1º e 2º, todos do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006; inciso I, inciso III, inciso IV, alínea "B" e parágrafo 2º, todos do art. 84 da Resolução CGSN nº 140/2018. |

Esta exclusão produz efeitos a partir de fevereiro de 2017, período em que se constatou a ocorrência das infrações acima elencadas (cessão de mão de obra), produzindo efeitos pelo prazo de 10 (dez) anos.

A caracterização dos fatos que geraram a presente exclusão está documentada no Processo Administrativo Fiscal nº. 10935.723196/2019-35 e a descrição do procedimento consta no Relatório anexo ao presente Termo.

Observou-se que a fixação dos efeitos da exclusão pelo prazo de 10 (dez) tem base no § 2º do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006 (destaques deste relator):

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

I – (...);

(...)

XII – (...)

§ 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.

Esquadrinhando-se os dispositivos legais destacados, depreende-se que a fixação do prazo de 10 (dez) anos de impedimento à opção pelo Simples fica sujeito à comprovação da má-fé na conduta do contribuinte, caracterizada pelo seguinte conjunto de ações integradas:

- a) utilização de artifício, ardil ou outro meio fraudulento;
- b) que induza ou mantenha a fiscalização em erro;
- c) com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Após análise do TVF de e-fls. 446, na parte que toca à exclusão do Simples Nacional, verifica-se que a fiscalização não discorre diretamente sobre o tipo de artifício, ardil ou meio fraudulento utilizado pelo contribuinte que teria induzido a fiscalização em erro para o fim de suprimir ou reduzir pagamento de tributo.

No item 4.3 do TFV, consta apenas uma única e parca referência da suposta má-fé do contribuinte, reproduzida na imagem que se segue:

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.

Como se observa, a fiscalização presumiu que a má-fé do contribuinte estaria configurada com a simples entrega da Declaração fiscal informando atividade vedada ao ingresso no Simples Nacional. Entretanto, tal presunção fere o princípio da boa-fé objetiva, segundo o qual a má-fé não se presume, mas deve ser categoricamente comprovada.

Nesse contexto, a confirmação da presunção dependeria da produção de argumentação mais consistente e prova mais robusta pela fiscalização, eis que competia a ela o ônus de provar que as informações prestadas na referida declaração careceriam de substância ou não teriam decorrido de “erro”, mas de “dolo” do contribuinte, o que não ocorreu.

Mesmo que, num contexto mais amplo, fosse possível extrair dos autos que a conduta do contribuinte visou à supressão ou redução do pagamento de tributo, não há prova direta nos autos de que houve a aplicação de meios fraudulentos para induzir a fiscalização em erro para consecução daquele desiderato.

Nesse sentido, não consta do TVF qualquer relato de embaraço a fiscalização, consubstanciado em ocorrências do tipo: desatendimento ou reiteração de intimações, ações postergatórias do contribuinte, ou qualquer outro ardil que pudesse justificar a classificação de sua conduta como manifestamente “fraudulenta” ou “dolosa”, a ponto de tumultuar a fiscalização ou induzi-la em erro, com o objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos.

A propósito, há sumula do CARF que, ainda que se refira a omissão de receita, e não propriamente à situação em questão, deixa clara a ideia de que o agravamento de penalidades deve ser acompanhado de comprovação do evidente intuito doloso:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Por todo o exposto, é de se deferir o pleito do Recorrente quanto ao tema examinado, no sentido de que a exclusão impede a opção pelo Simples Nacional pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes ao da exclusão.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso, e no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial, reconhecendo que a exclusão do Simples Nacional produzirá efeitos pelo prazo de 3 (três) anos seguintes ao da exclusão.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva