



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.721021/2013-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.356 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2021
Recorrente VERTICAL SOLUÇÕES TECNOLÓGICAS EM INFORMÁTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

EXCLUSÃO. RETROATIVIDADE. PRAZO DECADENCIAL. 5 ANOS.

Na espécie, o ato declaratório executivo de exclusão do Simples Federal foi lavrado em 21/06/2013. Contudo, o ato administrativo não poderia retroagir mais de 5 (cinco) anos e excluir a contribuinte do Simples Federal com efeitos a partir de 01/03/2006.

Considerando que o critério temporal do Simples Federal era mensal, o ato administrativo de exclusão somente poderia produzir efeitos a partir de 06/2008. Entretanto, nesta data, o Simples Federal já havia sido extinto com a instituição do Simples Nacional a partir de 07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do ato declaratório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Foz do Iguaçu e determinar a reinclusão da contribuinte no Simples Federal a partir de 01/03/2006. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Votou pelas conclusões o Conselheiro André Severo Chaves. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo do Ato Declaratório por meio do qual a autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil excluiu a contribuinte em epígrafe do sistema de tributação simplificada de microempresas e empresas de pequeno porte de que cuida a Lei nº 9.317/1996 (Simples Federal) com efeitos a partir de 01/03/2006.

De acordo com a Informação Fiscal SEORT/DRF/FOZ nº 389, de 21/06/2013, a razão apontada no ato administrativo de exclusão foi o exercício de atividade vedada pela legislação de regência do Simples Federal, qual seja, cessão ou locação de mão de obra.

A situação impeditiva estaria configurada no contrato firmado pela contribuinte com a contratante ITAIPU BINACIONAL. Cito trecho da Informação Fiscal:

11. Confrontando-se o conceito de cessão de mão-de-obra, reproduzido no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com o descrito na autorização de serviço da ITAIPU Binacional à interessada (CONTRATADA), cujo objeto era o fornecimento de mão-de-obra, equipamentos, ferramentas e materiais de consumo, necessários à execução dos serviços, a serem prestados em local disponibilizado pela contratante, chega-se à conclusão de que a interessada prestou serviços mediante cessão de mão-de-obra.

12. Desse modo, tendo a contribuinte exercido atividade vedada à opção pelo Simples, e não tendo efetuado a comunicação obrigatória da exclusão, deve ser excluída de ofício, nos termos do artigo 14, inciso I, da Lei nº 9.317/1996. Resta definir a data a partir da qual operam-se os efeitos desse ato.

[...]

13. De acordo com o artigo 15, inciso II, da lei supracitada, os efeitos da exclusão iniciam-se a partir do mês subsequente ao que for incorrida a situação excludente. No caso específico, a partir de 01/03/2006, tendo em vista que as notas fiscais de prestação de serviços à Itaipu Binacional, foram emitidas a partir de 27/02/2006 cujas cópias estão anexadas ao presente processo.

Irresignada com a decisão administrativa, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora *a quo* que retrata as alegações lançadas pela contribuinte:

Devidamente cientificada em 27/06/2013 (fls. 138), a interessada, em 30/07/2013, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 149/170), cujo teor, em síntese, a seguir, reproduzo:

a) Como se verifica do objeto social nem de longe pode ser entendida a atividade da interessada como locação ou cessão de mão de obra;

- b) Não existe afirmação de que a Itaipu está cedendo ou locando mão de obra, ao contrário, no contrato encontra-se estipulado que a própria alocará a mão de obra, equipamentos, ferramentas e materiais de consumo necessários à execução dos serviços;
- c) Não se está colocando pessoas à disposição da contratante. Está sim contratando a empresa para a prestação de serviço definido;
- d) Todo o embasamento do fisco encontra-se no contrato de prestação de serviço firmado com a Itaipu Binacional, que em nenhum aspecto confirma o entendimento de que se estaria locando ou cedendo mão de obra;
- e) O fato de a empresa contratada entrar, para a execução dos serviços, objeto do contrato, com materiais, equipamentos e insumos necessários, exclui do que se entende por “cessão de mão de obra”;
- f) O item b do contrato em pauta traz no seu bojo que a “CONTRATADA é responsável pelo correto comportamento e eficiência dos seus empregados”;
- g) Interessante ressaltar que o fisco omitiu essa cláusula do seu relato, ficando demonstrada a intenção de apenas encontrar argumentos para justificar seu prévio entendimento;
- h) Nos contratos de cessão de mão de obra os trabalhadores são postos à disposição da contratante e a esta cabe, gerenciá-los, orientá-los e vigiar para que seu comportamento seja correto;
- i) Quando o contrato, na letra “e”, exige que a contratada retire do local qualquer empregado, cuja permanência contrarie seus interesses, está afirmando que o comando dos empregados que executam os serviços contratados é da empresa contratada. Caso contrário, não exigiria da empresa contratada a retirada dos mesmos, mas retiraria ela mesma os empregados do recinto da empresa, pois no caso de cessão de mão de obra, os empregados são colocados à disposição da contratante. Essa é a condição para a existência da cessão ou locação de mão de obra;
- j) Pela cláusula 2, entende estar clara a conclusão de que o contrato é de prestação de serviços e não de cessão de mão de obra;
- k) Através da natureza do serviço, depreende-se que em sua maior parte os serviços devem ser executados dentro da empresa contratante, pois se trata de manutenção de computadores, periféricos, suporte a sistemas, orientação a pessoas etc. Podem ainda os serviços serem realizados de forma remota, através de telefone, internet e outros meios, através do sistema de comunicação próprio da empresa contratante;
- l) Quando a empresa contratante autoriza a contratada a realizar outros serviços no local desde que não prejudique os serviços contratados, fica mais do que claro, não haver cessão de mão de obra;
- m) A preocupação da contratante é com a efetiva realização dos serviços e não com as pessoas colocadas à sua disposição;
- n) Se o contrato fosse de cessão de mão de obra, jamais a contratante permitiria que a contratada realizasse outros serviços com o mesmo pessoal próprio ou de terceiros;
- o) Outro aspecto de desfaz o entendimento de que o contrato efetuado seria cessão de mão de obra, reside no fato de que o serviço contratado inclui o fornecimento de equipamentos, ferramentas e conhecimentos técnicos apropriados à natureza dos serviços a serem executados;
- p) Exigem ainda que os serviços sejam executados dentro das normas técnicas vigentes;

q) Isto significa que a empresa contratada é quem executa o serviço e não simplesmente coloca trabalhadores à disposição da contratante;

r) Outro fato importante para o entendimento da natureza do contrato efetuado foi a alteração de endereço, mudança essa ocorrida um mês depois da assinatura do contrato e por este foi motivada, pois além da importância do contrato por sua representatividade no contexto do faturamento da empresa, necessitava atender imediatamente a contratante na manutenção e reparação dos equipamentos, cujas tarefas de revisão, desmontagem, medição e análise eram realizados sob exclusiva gerência e supervisão da empresa contratada, através de seus sócios, pois a administração dessas atividades por uma empresa localizada fora do complexo, teria dificuldades, uma vez que o acesso no interior da usina é controlado por razões óbvias;

s) Todos os sócios, inclusive o administrador realizavam os serviços contratados pela Itaipu;

t) Tais situações afastam a tese de cessão de mão de obra;

u) As retenções efetuadas pela Itaipu relativamente aos contratos firmados foram indevidas. Apesar de a interessada ter solicitado para que não fosse efetuada a retenção, tendo em vista que os serviços contratados não eram sob a forma de cessão de mão de obra, a Itaipu, tendo em vista que em alguns casos a retenção era devida, optou por fazer a retenção indistintamente em todos os contratos;

v) Requer a realização de diligência para saber quem administrava os trabalhadores e se o interesse da Itaipu Binacional era ter um serviço definido, sendo executado pela contratada, ou se era ter funcionários da contratada simplesmente à sua disposição;

w) Pede que seja decidido favoravelmente o que consta do pedido de restituição constante no Processo Administrativo nº 10945.001942/2008-64;

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. O Acórdão nº 12-63.696 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJI recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Deixa de se considerar a alegação de cerceamento ao direito de defesa da interessada, quando inexistente demonstração de prejuízo causado, bem como a interessada contesta todas as razões aventadas no instrumento administrativo.

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

Ano-calendário: 2006, 2007

EXCLUSÃO. ATIVIDADE ECONÔMICA VEDADA Mantém-se a exclusão do Simples Federal, quando demonstrado que a empresa pratica atividade impeditiva para ingresso nessa modalidade de tributação.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM SEDE ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

À autoridade administrativa falece competência para apreciar a inconstitucionalidade da norma, cujo comando legal encontra-se plenamente em vigor.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Em apertada síntese, a autoridade julgadora de primeira instância considerou comprovada a realização de cessão ou locação de mão de obra no contrato entre a contribuinte e a ITAIPU BINACIONAL. Cito suas palavras:

Objeto do contrato – Prestação, sob regime de execução por preço global, de serviços técnicos de atendimentos e suporte, na modalidade de “help desk”, para operação da central de atendimento de informática da ITAIPU.

Disponibilidade do local dos serviços – A ITAIPU assegura à contratada a plena disponibilidade do local onde será executado o objeto desta autorização de serviço, podendo executar neste mesmo local, com pessoal próprio ou de terceiros, outros serviços e obras simultaneamente aos da contratada, com única obrigação de não prejudicar os trabalhos desta.

Argumentou, portanto, a interessada que a sua atividade seria a prestação de serviços, não havendo locação ou cessão de mão de obra no caso, e que poderia fazer parte do rol de atividades relativas ao Simples.

Ora, entrar nas dependências da ITAIPU BINACIONAL, prestar os serviços de informática que se fizerem necessários, fornecer materiais, equipamentos, insumos, bem como os empregados que lá trabalharão, sem contar o fato de que, segundo a própria interessada, seus sócios também estarão a serviço da contratante, faz com que se conclua que a interessada, sim, fornece mão de obra para execução de serviço em prol da ITAIPU BINACIONAL.

As argumentações em sentido contrário trazidas pela interessada em sua manifestação de inconformidade não possuem o condão de desnaturar a cessão de mão de obra, pelo fato, por exemplo de a outra parte não querer receber no local do serviço empregado que contrarie seus interesses; esse fator não é crucial para descaracterizar a cessão de mão de obra.

A cessão de mão de obra não implica em exclusividade de prestação de serviço, mas sim do fornecimento de pessoal, sob sua orientação e com vínculo empregatício.

A locatária apenas recebe o serviço e paga por ele. E isto se verifica ter ocorrido no caso.

A interessada coloca à disposição os empregados, bem como executa os serviços.

Inconformada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, inicialmente, a contribuinte asseverou que duas matérias enfrentadas pelo acórdão de primeira instância (cerceamento do direito de defesa e arguição de inconstitucionalidade) não constavam das alegações apresentadas na manifestação de inconformidade. Em seguida, em essência, a contribuinte reproduziu os termos da manifestação de inconformidade.

Ao final, a recorrente pugnou pela revogação do ato declaratório de exclusão e, por consequência, a reinclusão no Simples Federal. Subsidiariamente, pede a recorrente a conversão do julgamento em diligência. Ademais, pediu o deferimento do pedido de restituição que consta no processo nº 10945.001942/2008-64.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme visto no relatório acima, a questão controversa é se a atividade desenvolvida pela contribuinte em razão do contrato firmado com a ITAIPU BINACIONAL configura ou não cessão de mão de obra.

Entretanto, penso que haja uma matéria a ser apreciada preliminarmente.

Decadência.

A questão da decadência do direito da Fazenda de excluir a contribuinte do Simples Federal não foi arguida nas peças de defesa. Entretanto, como se trata de matéria de ordem pública, penso que deva ser conhecida pelo julgador administrativo mesmo de ofício.

A meu sentir, embora o Simples Federal não se constitua num tributo autônomo, configura uma sistemática simplificada de arrecadação de diversos tributos, todos eles submetidos à hipótese do lançamento por homologação de que cuida o artigo 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como consequência, observando a legislação de regência, parece-me correto asseverar que a sistemática do lançamento por homologação aplique-se ao Simples Federal.

Assim, de acordo com o texto normativo supra, na sistemática do lançamento por homologação, o sujeito passivo deve apurar a obrigação tributária e antecipar o pagamento do quanto devido antes de qualquer procedimento de ofício por parte da Administração Tributária.

É o que ocorre com o Simples Federal.

Em contrapartida, o texto legal impõe à Administração um prazo decadencial (de homologação tácita) para a revisão do pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Caso o Fisco não se pronuncie acerca da apuração e do pagamento efetuado no prazo de 5 (cinco) anos, este estará homologado tacitamente.

Na esteira desse raciocínio, penso que o mesmo prazo decadencial quinquenal aplica-se à possibilidade de exclusão do Simples Federal, uma vez que a lei não fixa um outro prazo.

Impende salientar que o Direito requer que as relações jurídicas se estabilizem com o tempo, caso haja a inércia do titular do direito em questão. Assim, não me coaduno com a ideia de que o sujeito passivo possa ficar indefinidamente à mercê da possibilidade da Administração Tributária proceder à sua exclusão do regime simplificado.

Aliás, penso que se encontre maior razão para defender a aplicação do prazo decadencial para a estabilização da relação jurídica entre Fisco e contribuinte justamente no caso das microempresas e empresas de pequeno porte, pois estas gozam de *status* jurídico diferenciado conforme consagrado no artigo 179 da Constituição Federal:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A meu ver, portanto, aplica-se o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º, do CTN ao direito da Fazenda de excluir o sujeito passivo do Simples Federal. O termo inicial do prazo decadencial, no entanto, será regido pelo artigo 173, I, do CTN caso não haja antecipação de pagamento ou a contribuinte aja com dolo, fraude ou simulação.

Vale mencionar, *obiter dictum*, que o prazo quinquenal para a estabilização das relações jurídicas do particular com a Administração Pública tem eco no Direito Administrativo. Em sentido semelhante àquele aqui defendido, o artigo 54 da Lei nº 9.784/1999 prevê prazo quinquenal para a Administração anular atos administrativos dos quais decorram efeitos favoráveis aos destinatários:

Art. 54. **O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos**, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato. – grifei.

A posição aqui esposada é controversa, como se pode observar nos seguintes procedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

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

Ano - calendário: 2000

EXCLUSÃO SIMPLES. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

A decadência impede a autoridade administrativa a efetuar lançamento de crédito tributário. O ato de exclusão de empresa do Simples possui natureza de declaratória, pois atesta que o contribuinte já não preenchia os requisitos de ingresso e ou manutenção no regime desde data pretérita. (Acórdão CARF nº 1003-001.774, de 04/08/2020)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2004 SIMPLES. EXCLUSÃO. PRAZO DECADENCIAL. NÃO OCORRÊNCIA.

A decadência é instituto que impede o Fisco de constituir crédito tributário após o lapso temporal de cinco anos nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. No ato de exclusão do Simples não há previsão legal de prazo decadencial. Trata-se de ato de natureza declaratória que apenas constata o impedimento de a pessoa jurídica permanecer no regime simplificado, ainda que ocorrido em data pretérita. Portanto, não há falar-se em prazo decadencial para o ato de exclusão do Simples. (Acórdão CARF nº 1201-004.444, de 12/11/2020)

Existe, também, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no REsp nº 1.124.507/MG, julgado sob o rito do art. 543 do CPC, que fundamentou sua decisão na noção de que a exclusão do Simples teria caráter declaratório. Entretanto, naquele julgado, a matéria controversa era distinta da que é abordada neste voto. O STJ tratou tão somente da retroatividade dos efeitos da exclusão de ofício promovida pela autoridade fiscal. O STJ não decidiu acerca do limite temporal dessa retroação no tempo em razão de decadência ou prescrição. Assim, tenho que o precedente do STJ, embora trate de matéria similar, não vincula o presente julgamento administrativo.

Com a devida *venia*, penso que a exclusão do Simples Federal não tenha mero caráter declaratório. É cediço que toda a decisão judicial ou administrativa tem alguma carga declaratória, todavia, o ato administrativo de exclusão de ofício do Simples Federal veicula uma norma individual e concreta que constitui deveres jurídicos para o sujeito passivo. É o que se pode perceber a partir do disposto no artigo 16 da Lei nº 9.317/1996:

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Note-se que a exclusão de ofício constitui para o sujeito passivo o dever jurídico de apurar os tributos, cumprir as obrigações acessórias e adimplir as obrigações principais conforme as normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Trata-se, portanto, de norma constitutiva. E não vejo como se poderia constituir o dever jurídico de observar as normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas em relação a fatos jurídicos tributários já alcançados pela norma decadencial.

Levando-se em consideração que o ato declaratório em questão foi lavrado em 21/06/2013, penso que não poderia retroagir mais de 5 (cinco) anos e excluir a contribuinte do Simples Federal com efeitos a partir de 01/03/2006. Considerando que o critério temporal do Simples Federal era mensal, o ato administrativo de exclusão somente poderia produzir efeitos a partir de 06/2008. Entretanto, nesta data, o Simples Federal já havia sido extinto com a instituição do Simples Nacional a partir de 07/2007.

Destarte, penso que o ADE em questão não deva produzir efeitos.

É oportuno observar, entretanto, que a representação para a exclusão do Simples Federal foi emitida no bojo do exame de repetição de indébito conforme o artigo 170 do CTN. Neste contexto, vale destacar que o exame do crédito do contribuinte formalizado por meio de PER/DCOMP não se submete aos prazos decadenciais previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN, uma vez que, a partir da apresentação do PER/DCOMP, a Administração Tributária deverá verificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, não se confundindo tal mister com o lançamento de tributos. Neste sentido, trago o seguinte precedente de minha lavra:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para a verificação do crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ é regido de acordo com o § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. O termo inicial do prazo quinquenal é a data da apresentação do Pedido de Restituição/Ressarcimento. (Acórdão CARF nº 1401-003.532, de 12/06/2019)

Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do ato declaratório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Foz do Iguaçu e manter a contribuinte no Simples Federal.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira

Fl. 10 do Acórdão n.º 1401-005.356 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10945.721021/2013-89

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi do i. Relator com relação à aplicação do prazo decadencial para o ato declaratório de exclusão do SIMPLES.

Inicialmente cumpre ressaltar que o nobre colega Relator proferiu voto robusto e muito bem fundamentado, como lhe é peculiar. Aliás, cabe também render elogios à qualidade do debate trazido à tona pelo Relator, o que apenas engrandece esse Tribunal Administrativo com discussões técnicas e respeito mútuo às opiniões divergentes.

A divergência que tenho quanto à posição adotada pelo nobre colega Relator funda-se basicamente em duas premissas: (i) a natureza jurídica declaratória do ato de exclusão, e; (ii) inexistência de omissão legislativa mas sim, verdadeira opção do legislador. Explico.

Como pode ser observado do fundamento do voto condutor, o Relator parte da premissa de que o ato declaratório teria efeitos constitutivos. Trata-se de questão controversa e polêmica, mas me filio ao entendimento de que a natureza jurídica do ato de exclusão é declaratória.

Ora, em atenção ao disposto no art. 179 da CF e em busca de se atingir uma igualdade material é que foi criado o SIMPLES FEDERAL, sucedido pelo SIMPLES NACIONAL. Não estamos a falar de tributo, mas sim de um sistema diferenciado de tributação que é facultado aos micro e pequenos empresários.

O sistema não importa apenas em redução da carga tributária (aliás, por vezes essa redução não existe de fato), mas de uma verdadeira simplificação do sistema de apuração e recolhimento de tributos.

A lógica de todo o sistema é de opção do contribuinte, uma faculdade, desde que cumpram os requisitos objetivos previstos em lei. É o contribuinte que faz a análise do cumprimento dos requisitos e efetua verdadeira declaração de opção perante o Fisco. Dentro dessa lógica também há de se presumir que o contribuinte tenha a ciência (ou deveria ter) de que descumpra ou passou a descumprir algum dos requisitos para opção.

Logicamente, o Fisco tem a prerrogativa de verificando o descumprimento prévio ou superveniente de alguma das condições para opção, realizar o indeferimento ou a exclusão de ofício.

A natureza jurídica do ato de exclusão – se declaratória ou constitutiva – tem repercussão direta nos seus efeitos. Isto porque, sendo declaratória, os efeitos da exclusão se iniciam no momento do descumprimento do requisito para opção ou em data futura definida pelo legislador.

Quanto aos efeitos, o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.124.507/MG, sob o rito do art. 543 do CPC, **pacificou entendimento de que o ato de exclusão do SIMPLES ostenta natureza “declaratória” e**, como tal, retroage seus efeitos desde o mês subsequente à data da ocorrência da circunstância excludente, em fidelidade ao art. 15, II, da legislação de regência, que se entende de pleno conhecimento da empresa desde a adesão/vinculação ao sistema de arrecadação. O julgamento ocorreu no rito representativo de controvérsia e pertinente citar a sua ementa (grifos nossos):

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. LEI 9.317/96. SIMPLES. EXCLUSÃO. ATO DECLARATÓRIO. EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 15, INCISO II, DA LEI 9.317/96. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543 - C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a averiguação acerca da data em que começam a ser produzidos os efeitos do ato de exclusão do contribuinte do regime tributário denominado SIMPLES. Discute-se se o ato de exclusão tem caráter meramente declaratório, de modo que seus efeitos retroagiriam à data da efetiva ocorrência da situação excludente; ou desconstitutivo, com efeitos gerados apenas após a notificação ao contribuinte a respeito da exclusão.

2. Não merece conhecimento o apelo especial quanto às alegações de contrariedade aos artigos 458 e 535 do CPC, porquanto a recorrente apresentou argumentação de cunho genérico, sem apontar quais seriam os vícios do acórdão recorrido, que justificariam sua anulação. Incidência da Súmula 284/STF.

3. No caso concreto, foi vedada a permanência da recorrida no SIMPLES ao fundamento de que um de seus sócios é titular de outra empresa, com mais de 10% de participação, cuja receita bruta global ultrapassou o limite legal no ano - calendário de 2002 (hipótese prevista no artigo 9º, inciso IX, da Lei 9.317/96), tendo o Ato Declaratório Executivo n. 505.126, de 2/4/2004, da Secretaria da Receita Federal, produzido efeitos a partir de 1º/1/2003.

4. Em se tratando de ato que impede a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES em decorrência da superveniência de situação impeditiva prevista no artigo 9º, incisos III a XIV e XVII a XIX, da Lei 9.317/96, seus efeitos são produzidos a partir do mês subsequente à data da ocorrência da circunstância excludente, nos exatos termos do artigo 15, inciso II, da mesma lei. Precedentes.

5. O ato de exclusão de ofício, nas hipóteses previstas pela lei como impeditivas de ingresso ou permanência no sistema SIMPLES, em verdade, substitui obrigação do próprio contribuinte de comunicar ao fisco a superveniência de uma das situações excludentes.

6. Por se tratar de situação excludente, que já era ou deveria ser de conhecimento do contribuinte, é que a lei tratou o ato de exclusão como meramente declaratório, permitindo a retroação de seus efeitos à data de um mês após a ocorrência da circunstância ensejadora da exclusão.

7. No momento em que opta pela adesão ao sistema de recolhimento de tributos diferenciado pressupõe-se que o contribuinte tenha conhecimento das situações que impedem sua adesão ou permanência nesse regime. Assim, admitir-se que o ato de exclusão em razão da ocorrência de uma das hipóteses que poderia ter sido comunicada ao fisco pelo próprio contribuinte apenas produza efeitos após a notificação da pessoa jurídica seria permitir que ela se beneficie da própria

torpeza, mormente porque em nosso ordenamento jurídico não se admite descumprir o comando legal com base em alegação de seu desconhecimento.

8. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

9. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

(REsp 1124507/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2010, DJe 06/05/2010)

Firme nesse entendimento, a conclusão de que a natureza do ato de exclusão é declaratória leva esse conselheiro ao afastamento de 02 dos argumentos do voto condutor: (i) aplicação do prazo decadencial previsto no CTN, e; (ii) aplicação do art. 54 da Lei n. 9.784/1999.

O primeiro porque, os arts. 150 e 173 do CTN tratam de prazo decadencial para ato constitutivo, qual seja, o direito de constituir crédito tributário, o que não é o caso concreto.

O segundo porque, o art. 54 da Lei 9.784/1999 (citado como *obter dictum* pelo Relator), trata de prazo decadencial para a Administração Pública anular atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis aos destinatários. Ora, não se tratando a opção ao SIMPLES de ato administrativo e possuindo a exclusão de ofício natureza declaratória, entendo que não se amolda à hipótese citada no referido artigo.

Ressalte-se por último, a decadência, no Código Tributário Nacional, está prevista no § 4º do art. 150 (mencionado pelo Interessado) e também no art. 173, sendo que ambos somente tratam da extinção do direito de lançar o crédito tributário, não impedindo, portanto, que a Administração verifique a regularidade do contribuinte no Simples Nacional e proceda à respectiva exclusão, caso constate a existência de fato impeditivo de sua permanência, inclusive fazendo retroagir os efeitos da exclusão, conforme previsto na legislação de regência.

E nesse ponto cumpre trazer ao debate preocupação legítima do Relator com a segurança jurídica e que o sujeito passivo possa ficar indefinidamente à mercê da possibilidade da Administração Tributária proceder à sua exclusão do regime simplificado, ainda mais se tratando de um contribuinte hipossuficiente.

Mas nesse ponto entendo que a preocupação do legislador, embora legítima, não se justifica na medida em que o próprio sistema jurídico se equilibra.

A inércia da Administração Pública não passa incólume na situação dos autos, isto porque, em que pese não tenha aplicação de prazo decadencial para o ato declaratório de exclusão, existe o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Assim, embora declarados os efeitos da exclusão, o Fisco não mais poderá constituir crédito tributário após o transcurso do prazo quinquenal.

E nesse ponto seria possível questionar, qual o objetivo de se permitir um ato declaratório de exclusão após o transcurso de 05 anos da ocorrência do fato ensejador e não ser possível a constituição do crédito tributário?

Para esse questionamento entendo que existam duas respostas.

Primeira, o ato declaratório de exclusão também tem o seu efeito educativo e tendente a inibir a utilização abusiva de um sistema diferenciado e mais benéfico de apuração das obrigações tributárias. Tal fato apenas é reforçado com um fato que é inafastável: **“No momento em que opta pela adesão ao sistema de recolhimento de tributos diferenciado pressupõe-se que o contribuinte tenha conhecimento das situações que impedem sua adesão ou permanência nesse regime.”**(REsp nº 1.124.507/MG).

Segunda, essa foi uma clara opção do legislador! E neste ponto é que se apresenta a segunda premissa inicialmente apresentada na presente manifestação de voto.

Isto porque, ao contrário do debate ao redor da alegada omissão legislativa quanto à previsão de um prazo para a exclusão de ofício, entendo que, em verdade, trata-se de verdadeiro silêncio eloquente do legislador. Uma verdadeira opção legislativa.

É possível se chegar à essa conclusão através da análise ampla da estrutura deste sistema diferenciado de apuração e recolhimento de tributos.

As Leis Complementares que instituíram o SIMPLES FEDERAL (posteriormente sucedido pelo SIMPLES NACIONAL) são absolutamente detalhadas. O legislador quando quis dispôs exatamente à partir de que data a exclusão de ofício surtiria efeitos, uma verdadeira ação legislativa positiva! Quando o legislador quis ele dispôs sobre prazos, e não são poucos!

Para este Conselheiro, fica claro que diante de toda lógica de opção facultativa bem como levando-se em consideração a clara intenção do legislador de fixar a natureza declaratória - seja da opção seja da exclusão - não se trata de mera omissão legislativa.

Pois bem, esses são os fundamentos pelos quais divergi do voto condutor.

Mas faço isso sem questionar o brilhantismo do voto por ele proferido, não há posição certa ou errada, mas conclusões diversas a que chego com base em premissas distintas com as quais me filio.

Aliás, como bem alertado pelo Relator, a posição por ele defendida, em que pese tenha bons fundamentos a seu favor, não é pacífica e os precedentes majoritários do CARF são em sentido contrário à tese sustentada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva