



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.722652/2019-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-002.555 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrente BCC CONVENIENCIA E SERVICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Data do fato gerador: 01/01/2017

EXCLUSÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

A microempresa ou empresa de pequeno porte que preste serviço por meio de cessão ou locação de mão de obra não pode optar pelo Simples Nacional ou nele permanecer.

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)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 09-73.658 de 30 de janeiro de 2020, da 2ª Turma da DRJ/JFA, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

A contribuinte anteriormente qualificada apresentou manifestação de inconformidade contra sua exclusão do Simples Nacional, através do Termo de Exclusão do Simples Nacional, às fls. 654, a partir de 01/01/2017, como discriminado a seguir:

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 "h" e parágrafo 2º, todos do art. 84 da Resolução CGSN nº 140/2018.

Esta exclusão produz efeitos a partir de janeiro 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. 10950.722652/2019-31 e a descrição do procedimento consta no Relatório anexo ao presente Termo.

O Relatório que acompanha o Termo de Exclusão, às fls. 655/667, detalha o procedimento fiscal, de onde se extrai que:

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

Em 23/10/2018 houve a lavratura do Termo de Intimação Fiscal 001, enviado ao sujeito passivo por via postal para o domicílio do contribuinte cadastrado na Receita Federal, 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 2017, 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 informar a origem de recursos usados no pagamento de funcionários, já que foi constatada inexistência de receitas declaradas e informação em GFIP de despesas com salários, conforme detalhado abaixo:

	2017
Massa salarial GFIP (despesas com salários)	620.956,89
Receita bruta declarada em PGDAS-D	-

(...)

Considerando que a empresa não auferiu receitas suficientes para pagar a folha de salários dos funcionários, também foi intimada a esclarecer a natureza e a origem dos recursos utilizados para liquidar as obrigações, de modo que deveria apresentar contratos, comprovantes da efetiva transferência e quaisquer outros elementos que julgasse necessários para comprovar a operação.

(...)

Em sua resposta (fls. 178 a 379), entregue em 07/02/2019, esclareceu 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 atua como prestadora de serviços, cedendo mão de obra para postos de combustíveis. Para tanto, apresentou uma relação indicando os postos 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 se dá com dinheiro em espécie. Cabe registrar que nada foi dito acerca da origem dos recursos para pagamento da folha de salários.

(...)

4.1. Do grupo econômico

(...)

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 operação deste posto de combustível se dá com apenas um funcionário declarado em GFIP, enquanto as lojas de conveniência absorvem o restante, numa média de sete funcionários com vínculo empregatício. 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.

(...)

Observa-se que, em regra, no mesmo endereço onde funciona a firma BCC Conveniência e Serviços Ltda. há empresas do grupo Stang que exercem 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 se enquadrar como empresa prestadora de serviços sujeita ao Anexo III da Lei Complementar nº 123/2006, por força dos arts. 17, § 2º e 18, § 5º-17 da citada Lei Complementar, fica sujeita a uma alíquota entre 4% a 7,83% a título de contribuição previdenciária patronal, em vez de 20% devido às demais empresas não abrangidas pelo Simples Nacional. Constatamos que a partir de 2015 o grupo econômico lançou mão de mais empresas optantes pelo Simples Nacional, na qual se inclui a BCC, travestidas de lojas de conveniência, que passaram a absorver empregados da Horizonte Serviços e Conveniência EIRELI e CA Serviços e Conveniência Ltda., visando pulverizar o quantitativo de empregados em cada empresa vinculada ao Simples Nacional.

(...)

Por sua vez, a planilha “LOJAS x POSTOS cruzamento.xlsx” anexada ao arquivo não paginável da fl. 645 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 saldo credor de caixa

No razão contábil apresentado relativo ao ano de 2017, verifica-se a existência de saldo credor da conta Caixa decorrente de pagamentos realizados principalmente a funcionários sem ter a geração de receitas suficientes para cobrir os valores desembolsados.

A conta Caixa iniciou o ano de 2017 com saldo devedor de R\$15.000,00 e ao final do período terminou com R\$616.795,27 de saldo credor, o que caracteriza omissão de receita conforme preceitua o art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3000/99 (RIR/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

(...)

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. 648), porém, como dito pelo contribuinte, atua com cessão de mão de obra para postos de combustíveis do próprio grupo econômico de que faz parte.

(...)

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. Valor das despesas pagas supera em 20% o valor de ingressos de recursos

Haja vista a entrada de recursos em valor bem inferior ao montante dos pagamentos, ocasionando inclusive saldo credor de caixa durante o ano de 2017, tem-se que o pagamento das despesas supera em 20% o valor de ingressos de recursos.

Colamos abaixo tabela que constou de intimação já tratada em tópico anterior para demonstrar novamente o montante das despesas com salários em confronto com a completa inexistência de receitas declaradas

(...)

4.5. Da exclusão de ofício do Simples Nacional

Quanto à exclusão do Simples Nacional, o art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006 elenca as hipóteses de sua ocorrência de ofício, tal como reproduzido abaixo:

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

(...)

1 - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

(...)

IX - for constatado 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.

(...)

§ 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, ardis 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. [grifos nossos] Por sua vez, a Resolução CGSN n.º 140 de 22 de maio 2018 estabelece, na alínea a do inciso 111 do art. 84, que a produção de efeitos da exclusão da empresa do Simples Nacional se dará na data dos efeitos da opção quando for constatado que, quando do ingresso no Simples Nacional, a ME ou a EPP incorria em alguma das hipóteses de vedação. No caso em tela, o ingresso no regime simplificado se deu em 16/12/2016.

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 IX (despesas superando as receitas em mais de 20% ao longo do ano) do art. 29 da Lei Complementar n.º 123/2006, assim como os seus §§ 1º e 2º, que tratam do impedimento por nova opção ao Simples Nacional pelo prazo de 10 anos.

O pagamento de despesas em montante superior a 20% em relação ao ingresso de receitas é fartamente provado pelo disparate entre as receitas inexistentes e os salários pagos.

Em sua defesa, a contribuinte alega, em síntese, que:

1. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL COM A APLICAÇÃO DO ART. 29, INC. 1 E IX, §29 DA LC 123/2006

(...)

Portanto, entendeu o órgão fiscal que o ingresso de recursos da empresa nos períodos apurados era inferior a 20% (vinte por cento) das despesas pagas.

Assim, o principal fator para a aplicação da exclusão foi o fato de não haver recursos suficientes para pagamento das despesas.

Ocorre que houve o ingresso de recursos suficientes às contas da empresa impugnante para o pagamento de suas despesas, não podendo o presente dispositivo legal ser aplicado ao caso.

Como já informado. ao órgão fiscal, nas respostas aos termos de intimação fiscal, a empresa de fato em alguns períodos dos anos não possuía receitas suficientes para o pagamento de suas folhas, quando se utilizou dos empréstimos sinalizados pelos próprios auditores, visando o efetivo suprimento de caixa.

Veja que os próprios fiscais identificaram conta sinalizando que de fato há o recebimento de valores para o efetivo pagamento das despesas.

Ademais, importante observar que a legislação aplicada elenca para aplicação desse dispositivo o termo 'Ingresso de recursos', podendo ser considerado no período qualquer recurso, desde que, é claro, não ilícito.

(...)

O empréstimo dos sócios não é fato ilícito, qualquer empresa que não esteja em dia com suas contas poderá se valer desse procedimento, sendo o que foi realizado pela impugnante, ou seja, se valeu de um crédito para que solucionasse seu passivo.

Outrossim, por mais que a autoridade fiscal busque sinalizar este procedimento dos empréstimos como irreais ou como uma "omissão de receita", prova conclusiva alguma constrói neste sentido, somente alegações genéricas e presumidas no sentido de culpar o agente por alguma conduta supostamente ilícita.

Ora, se houve o pagamento dos funcionários é porque de fato o empréstimo ocorreu, não havendo como ter sido despesas superiores.

O órgão fiscal apenas lança presunções de que a empresa teria agido em suposta má-fé ou dolo sonegatório, mas não produz qualquer prova nesses sentidos, apenas presumindo situações que teriam praticado as empresas visando fraudes fiscais.

Qualquer presunção no sentido de impor conduta dolosa à empresa impugnante sem prova cabal produzida neste sentido é ato administrativo realizado com abuso de poder, o que ocorre no presente caso, pois a empresa demonstrou o ingresso de recursos em suas contas para pagamento das despesas.

Não pode a autoridade fiscal sem qualquer indicativo concreto presumir que esses empréstimos eram ilícitos, não os aceitando como suficientes ao pagamento dos valores.

O fato é 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.

(...)

II. DA POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO E PERMANÊNCIA NO SIMPLES NACIONAL

Um dos fatos que fizeram a autoridade fiscal concluir que a Impugnante age de má-fé em suas operações, foi a de terceirizar suas Atividades-fim para diversas pessoas jurídicas (postos de gasolina), bem como estabeleceu que não poderia a empresa permanecer no regime do Simples Nacional para realizar cessão de mão de obra.

Todavia, isso não pode ser prevalecido, como restará abaixo sedimentado.

(...)

Assim, conclui-se pela total possibilidade de terceirização da atividade-fim das empresas, isto é, pode os postos de combustíveis se valerem de funcionários de diversa pessoa jurídica com funções fins desse negócio, bem como pode perfeitamente existir uma empresa "terceirizante" deste corpo de funcionários.

Ademais, em momento algum foi juntado ou produzido qualquer prova por parte do órgão fiscal sobre quais funções são terceirizadas, SE RELACIONAM-SE OU NÃO ÀS ATIVIDADES-FIM DA EMPRESA TOMADORA, sendo o único argumento o fato de um fiscal ter ido a um dos postos e visto 07 (sete) funcionários trabalhando no local.

(...)

Quanto ao segundo ponto, da vedação de permanência da empresa no Simples Nacional que realize a cessão de mão de obra, importante esclarecer 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 impugnante.

(...)

III. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO §1º E §2º DO ART. 29 DA LC 123/2006

(...)

Primeiro ponto a ser observado, o caput do §1º apenas autoriza o período de exclusão do Regime de 03 (três) anos se os incisos II a XII forem aplicados, 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.

Segundo, para a aplicação do §1º, visando a prolongação do prazo de exclusão em 03 (três) anos, devem-se caracterizar cabalmente todos os condicionantes autorizadores da medida, quais sejam (...)

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.

Entretanto, o mais absurdo é que foi aplicado ao caso, o §2º cujo prolongamento de exclusão se dá para 10 (dez) anos, o qual prevê que além das condições acima detalhadas, deverá a empresa se utilizar 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".

IV. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 84, INC. I, III, IV, ALÍNEA "H" E §2º DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 140 DE 22/05/2018

O órgão fiscal ainda busca o efeito retroativo à exclusão do simples nacional, aplicando-se o art. 84, inc. I, III e IV, alínea "h" da Resolução CGSN nº 140 de 22/05/2018, o qual retornaria à data de janeiro/2017, período em que supostamente houve ocorrência de infrações.

(...)

V. DA APLICAÇÃO DO ART. 151, III, CTN — SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Prevê o Art. 151, inc. III do CTN que os Recursos e as Reclamações apresentados no âmbito administrativo possuem o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme artigo 151, inc. III, CTN (...)

Sendo assine', até que o órgão administrativo exare sua final decisão ao recurso administrativo apresentado, qualquer outro procedimento fiscal que busque a autuação fiscal ou exigibilidade de eventuais créditos tributários da impugnante deverá estar suspenso, não podendo ocasionar quaisquer efeitos às partes. (...)

A 2ª Turma da DRJ/JFA julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos seguintes moldes:

Antes de adentrar a matéria em litígio, esclareço que, de acordo com o artigo 7º da Portaria MF n.º 341/2011, os acórdãos exarados pelas Delegacias de Julgamento dar-se-ão com observação de normas legais e regulamentares (artigo 116, III, da Lei n.º 8.112/90), e com o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos. Também não cabe ao julgador administrativo apreciar a matéria do ponto de vista constitucional, nos termos do artigo 26 A, do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, exceto nos casos previstos no § 6º do mesmo artigo. (...)

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do ato formal de exclusão do Simples emitida com estrita observância às disposições contidas no PAF.

(...)

I. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL COM A APLICAÇÃO DO ART. 29, INC. I E IX, §29 DA LC 123/2006

Alega a contribuinte ter se utilizado de empréstimos dos sócios como sinalizado pelos próprios auditores, visando o suprimento de caixa. Não há nos autos qualquer documento que caracterize a existência de empréstimo recebido pela empresa de seus sócios para cobrir suas despesas e isto está claro no Relatório que acompanha o Termo de Exclusão do SN, de onde se extrai que, após registrar que, em 2017, para uma massa salarial registrada em GFIP de R\$ 620.956,89, a receita bruta declarada em PGDAS foi de “zero”: (...)

Para corroborar os dados informados em GFIP e no PGDAS, acima reproduzidos, a Fiscalização examinou os livros Diário e Razão, fornecidos pela contribuinte e anexados ao processo, detectou que a contribuinte, para o não-calendário 2017, registrou saldo credor de caixa, no valor de R\$ 616.795,27, conforme confirma o excerto do livro Diário a seguir:

0445 0001 BCC CONVENIENCIA E SERVIÇOS LTDA ME
87.595-000 BRASILÂNDIA DO SUL / PR
26.648.263/0001-03 I.E.: N.I.R.E.: 41208496631 Data Reg.: 02/12/2016
Licenciado Para: ESCRITORIO CONTABIL IGUACU LTDA S/C.

Folha: 00090
Emissão: 31/12/2017
Hora: 11:37:32
Registro: 99200004

Em - Dezembro/2017

DFC - DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA			
Demonstração Comparativa			
	Dez./2017	Dez./2016	
ATIVIDADES OPERACIONAIS	0,00	0,00	
RECEBIMENTO DE CLIENTES	0,00	0,00	
RECEBIMENTO DE JUROS	0,00	0,00	
DUPLICATAS DESCONTADAS	0,00	0,00	
PAGAMENTO A FORNECEDORES DE MERCADORIAS	(112.883,79)	0,00	
PAGAMENTO DE IMPOSTOS	(84.622,92)	0,00	
PAGAMENTO DE SALÁRIOS	(434.286,57)	0,00	
PAGAMENTO DE JUROS	(1,99)	0,00	
PAGAMENTO DE DESPESAS ANTECIPADAMENTE	0,00	0,00	
CAIXA LÍQUIDO CONSUMIDO NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	(631.795,27)	0,00	
ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	0,00	0,00	
RECEBIMENTO PELA VENDA DE IMOBILIZADO	0,00	0,00	
PAGAMENTO PELA COMPRA DE IMOBILIZADO	0,00	0,00	
CAIXA LÍQUIDO CONSUMIDO NAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	0,00	0,00	
ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	0,00	0,00	
AUMENTO DE CAPITAL	0,00	15.000,00	
EMPRÉSTIMOS DE CURTO PRAZO	0,00	0,00	
PAGAMENTO DE DIVIDENDOS	0,00	0,00	
CAIXA LÍQUIDO GERADO NAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	0,00	15.000,00	
AUMENTO LÍQUIDO NO CAIXA E EQUIVALENTE - CAIXA	(631.795,27)	15.000,00	
SALDO DE CAIXA + EQUIVALENTE- CAIXA EXERCÍCIO ANTERIOR	15.000,00	0,00	
SALDO DE CAIXA + EQUIVALENTE - CAIXA EXERCÍCIO ATUAL	(616.795,27)	15.000,00	

Cumprir registrar que não se trata de suprimentos de numerários fornecidos pelo sócio que, caso não comprovada a origem e efetiva entrega do numerário, também implica em presunção legal de omissão de receita.

Se existissem empréstimos realizados pelos seus sócios, não haveria na escrituração da contribuinte saldo credor de caixa, porque os empréstimos seriam entradas (recursos) que acobertariam as saídas realizadas (despesas).

A presunção legal apontada pelo Fisco é de saldo credor de caixa, que ocorre exatamente quando a contribuinte registra, para um determinado período de apuração, saídas de caixa (créditos) em valor superior às entradas (débitos), ou seja: não há recursos (caixa) escriturados que suportem as despesas realizadas.

Observe-se que, mesmo intimada, a contribuinte não apontou as origens dos recursos (contratos, comprovantes da efetiva transferência e quaisquer outros elementos que julgasse necessários) que suportariam o pagamento da folha de salários.

Também com sua defesa não trouxe elementos probantes da existência dos supostos empréstimos.

A existência de saldo credor de caixa foi demonstrada pela Fiscalização para ratificar que a empresa não tinha recursos registrados em sua escrituração capazes de absorver as despesas realizadas com a sua massa salarial.

Não é demais registrar, que omissão de receita com base na apuração de saldo credor de caixa é uma presunção legal que transfere o ônus da prova da improcedência da presunção para a contribuinte. A base legal está devidamente transcrita pelos agentes do Fisco no Relatório (art. 281, inciso I, do RIR/99, combinado com art. 34 da LC 123/2006).

Importa reforçar que, ao contrário da afirmação contida na defesa apresentada, a empresa em nenhum momento demonstrou o ingresso de recursos em suas contas para pagamento das despesas.

Conclui-se, até aqui, com base nos elementos de prova analisados, que efetivamente a contribuinte, escriturou despesas pagas em valor superior a 20% dos ingressos de recursos, incidindo na hipótese de exclusão de ofício prevista no art. 29, incisos I e IX da Lei Complementar 123/2006.

II. DA POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO E PERMANÊNCIA NO SIMPLES NACIONAL

A Fiscalização tomou por base informação fornecida pela própria contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, às fls. 178, da qual se extrai que:

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.

(...)

A contribuinte alega que não foi produzida prova pela Fiscalização, entretanto a afirmação de prestação de serviço pela cessão de mão de obra foi feita por ela própria, invertendo assim o ônus da prova. Assim, cabe à empresa provar através de seu contrato social e alterações e contratos realizados com terceiros que não realizou cessão de mão de obra no período abrangido pelo procedimento fiscal.

A Fiscalização buscou então robustecer, como consta detalhado no item 4. DO EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, FISCAL E DOCUMENTOS, do já referido Relatório Fiscal, a assertiva feita pela contribuinte de que praticava a cessão de mão de obra, conforme trechos a seguir: (...)

Resta comprovado que a cessão de mão de obra existiu. Os postos de combustíveis realizavam o abastecimento com utilização de empregados registrados na contribuinte.

Também depõe contra a contribuinte, o contrato social, vigente em 2017, apresentado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 001, às fls. 10/23.

Na segunda alteração contratual, registrada em 24/01/2017, consta:

CLÁUSULA TERCEIRA - OBJETO SOCIAL: A sociedade terá por objeto a exploração do ramo de: Comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência; serviços de lavagem, lubrificação e polimento de veículos automotores; serviços combinados de escritório e apoio administrativo.

PARAGRAFO ÚNICO: As atividades aqui descritas são ou podem ser exercidas por todos os estabelecimentos da empresa.

Portanto, não consta do objeto social da empresa a atividade de cessão de mão de obra ou terceirização.

Assim, a má fé da contribuinte resta caracterizada, uma vez que consta de sua inscrição no CNPJ (CNAE) e também de seu contrato social atividades diferentes daquela que diz exercer e ainda usava de sua condição de optante pelo Simples Nacional para reduzir a carga tributária, em especial, da contribuição previdenciária de empregados nela registrados que, na verdade, trabalhavam cedidos aos postos de gasolina.

Para provar que seus empregados não realizavam serviços para outras empresas na modalidade de cessão de mão de obra, mas sim terceirização, como consta de sua defesa, a empresa teria que apresentar os contratos de prestação de serviços para análise das condições nele estabelecidas.

Observe-se que a própria defendente argumenta sobre a necessidade de contrato, conforme trecho a seguir:

Portanto, se os trabalhadores simplesmente fizerem o que está previsto apenas em contrato firmado entre as empresas, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, ou melhor dizendo, se a empresa contratante de serviços não puder deles dispor, não puder coordenar a prestação do serviço, não ocorre "o ficar à disposição" e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Nesse tipo de prestação de serviço é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados a ela; nesse tipo de prestação de serviço, se houver necessidade, é a empresa contratada que receberá orientações da empresa contratante e as repassará aos seus empregados.

Com base na assertiva feita pela contribuinte, em resposta à intimação do Fisco, de que realizava cessão de mão de obra; nas provas trazidas pela Fiscalização, como por exemplo, que não há registro de frentistas nos postos de gasolina, denotando que os empregados cedidos atuavam sob orientação de empregado registrado no posto de gasolina, e ainda de que a atividade era realizada sem respaldo em contrato social e contrato particular para prestação de serviços, resta caracterizada a realização de fato de cessão de mão de obra.

Importa registrar que a contribuinte afirma que os serviços prestados eram permitidos ao Simples Nacional, entretanto ela não declarou receita dessas supostas atividades, durante todo o ano-calendário de 2017.

Como a contribuinte não trouxe provas (contratos com terceiros, escrituração e comprovantes emitidos por terceiros que deixassem clara a inexistência de cessão de mão de obra) de que sua afirmação ao Fisco de praticar de fato cessão de mão de obra não é verdadeira, já que de direito não poderia exercer tal prática, deve persistir incólume o trabalho fiscal.

III. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO §1º E §2º DO ART. 29 DA LC 123/2006

IV. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 84, INC. I, III, IV, ALÍNEA "H" E §2º DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 140 DE 22/05/2018

Conforme explanado até aqui, a contribuinte incorreu nas hipóteses de exclusão a seguir:

- escriturar despesas pagas em valor superior a 20% dos ingressos de recursos (art. 29, incisos I e IX da Lei Complementar 123/2006);
- realizar cessão ou locação de mão-de-obra (art. 17, XII da LC 123/2006).

(...)

O entendimento proferido pela contribuinte, em sua manifestação, que, para a prolongação do prazo de exclusão para 3 anos, deve-se caracterizar cabalmente todos os condicionantes autorizadores da medida, mostra-se equivocado.

O § 1º acima transcrito é claro: basta ocorrer uma das hipóteses definidas nos incisos II a XII do artigo 29 da LC 123/2006 para que a exclusão, com efeitos a partir do próprio mês em que incorrida, impeça a opção pelo SN pelos próximos três anos-calendário.

Na situação em apreço, a contribuinte incorreu no inciso IX do artigo 29 da LC 123/2006, portanto enquadrou-se perfeitamente na hipótese legal. Já o prolongamento para dez 10 anos, deu-se:

- em razão do exercício de atividade impeditiva ao SN (cessão de mão de obra) sem que a contribuinte tenha registrada tal atividade no CNPJ (CNAE) ou em seu contrato social, vigente para o ano calendário 2017;
- da prática de registrar na empresa, optante pelo SN, empregados que exercem atividades em outras empresas, de um mesmo grupo econômico, tributadas pelo lucro real ou presumido, visando reduzir a carga tributária, em especial da contribuição previdenciária.

Essas premissas, confirmadas nos tópicos anteriores, caracterizam 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.

Comprovada a ocorrência das hipóteses de exclusão do SN, analisadas anteriormente, correta a retroação de seus efeitos à 01/01/2017.

V. DA APLICAÇÃO DO ART. 151, III, CTN — SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O artigo 151, III, do CTN trata especificamente da suspensão do crédito tributário pela apresentação de defesa pela contribuinte.

Portanto, não se aplica ao caso em apreço, por se tratar de exclusão do Simples Nacional sem a exigência de crédito tributário.

A defesa apresentada contra o Termo de Exclusão do Simples Nacional não implica em suspensão de possível crédito tributário apurado em procedimento específico, por falta de disposição legal.

Ocorrendo lançamento de crédito tributário em processo específico, a impugnação contra o auto de infração que o constituiu suspenderá a exigência nele formalizada.

Por tudo que foi exposto, considero improcedente a manifestação de inconformidade.

Em razão da declaração de perempção, o contribuinte interpôs Mandado de Segurança anexado aos autos às e-fls (733-766), requerendo em suma:

- a) receber o presente Mandado de Segurança e conceder a medida liminar, inaudita altera pars para que seja devolvido ao contribuinte o prazo para interposição de recurso voluntário no processo administrativo fiscal;
- b) notificar a autoridade coatora para prestar, dentro do prazo legal, as informações pertinentes;
- c) processado o presente processo, espera a Impetrante a concessão em definitivo da segurança, para que lhe seja reconhecido o direito líquido e certo sendo declarada:
 - a. a inexistência de intimação, no processo administrativo fiscal, do contribuinte acerca do Acórdão que julgou o mérito, sendo declarada a impossibilidade de intimação por meio de Edital Eletrônico em casos que o contribuinte não é optante do domicílio tributário eletrônico;
 - b. a inexistência de perempção quanto ao direito de apresentar recurso voluntário no processo administrativo fiscal;
 - c. a devolução do prazo recursal para o contribuinte.

Sobreveio decisão liminar proveniente da 2ª Vara Federal de Curitiba no bojo MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5005084-59.2021.4.04.7000/PR (e-fls 767-768), cujo dispositivo segue transcrito:

Ante o exposto, DEFIRO A LIMINAR para, anulando o ato de perempção, determinar a reabertura de prazo para a interposição do competente recurso, cujo termo a quo será a intimação da impetrante da presente decisão, por seu procurador.

Assim, ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário pugnando pelo provimento do recurso, alegando que:

(...)

3. PRELIMINARMENTE: QUESTÕES DE ORDEM PÚBLICA.

3.1. NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE TDPF-FISCALIZAÇÃO. AUTORIDADE INCOMPETENTE.

(...)No caso em análise, foi inaugurado procedimento administrativo mediante a expedição de um TDPF – Diligência (extraído através do código de acesso disponibilizado às fls. 02), que tinha por objeto a realização de diligências para coleta de dados e documentos a fim de subsidiar fiscalização junto a terceira empresa, a CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA, conforme se observa: (...)

De antemão se identifica o vício insanável que macula o processo administrativo, visto que o TDPF sequer guarda relação direta com os sujeitos passivos, mas com terceira empresa.

Além disso, o referido TDPF de forma alguma servia para autorizar a realização de procedimento de fiscalização, mas apenas mera diligência. A Portaria n.º 6478/17 da RFB instituiu três tipos de TDPF para situações distintas, sendo que para instauração de processo administrativo para verificação do cumprimento das obrigações tributárias deveria a Fazenda Nacional ter instaurado um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF -F) e não o de Diligência.

A Portaria RFB nº 6478/2017 em seus artigos 2º e 3º informa o que seria estes termos e a diferença de cada um, vejamos: (...)

Absurdamente, de um termo de DILIGÊNCIA, aberto apenas para coletar provas contra terceira pessoa jurídica, foi instaurado processo administrativo fiscal de FISCALIZAÇÃO que teve por fim lançar contra a empresa créditos fiscais decorrentes da sua exclusão do Simples Nacional.

O auditor fiscal, mesmo ciente dessa falta de autorização específica, não somente efetivou a fiscalização como escondeu este vício insanável do processo administrativo indicando no relatório fiscal que havia um termo de FISCALIZAÇÃO, quando na verdade, o termo de procedimento fiscal existente é apenas o de DILIGÊNCIA. (...)

Por sua vez, certo é que os procedimentos de fiscalização devem ser instaurados mediante prévia expedição de TDPF, documento este onde há expressa autorização de delegação do Delegado a um auditor-fiscal, delimitando o objeto da fiscalização e possuindo prazo para o seu término.

O artigo 196 do CTN e o artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72 demonstram de maneira clara o Princípio Documental do processo administrativo, devendo cada ato realizado pelo Fisco ser documentado e previamente autorizado legal e regimentalmente, não podendo ser realizado ao bel-prazer do auditor.

Sendo assim, caso o auditor fiscal se depare com alguma situação a qual não fora autorizado a proceder, deve requisitar prévia autorização da autoridade competente.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se manifestou em acórdão proferido no processo n.º 15586.720503/2015-23 a respeito do tema, afirmando que na ausência de TDPF os atos e termos que porventura fossem instaurados considerar-se-iam efetuados por pessoa incompetente, o que é causa de nulidade do lançamento, conforme disposição do Regulamento do Processo Administrativo Federal. Vejamos o trecho do elucidativo voto do relator:

"Assim, a ausência do termo de início em nada macula, ab initio, o auto de infração: diferente seria, por outro lado, a falta do próprio MPF, atual TDPF, pois, neste caso, os atos e termos teriam sido lavrados por pessoa incompetente, deslocando a fundamentação da agora explícita nulidade ao inciso I do art. 59 do Regulamento do Processo Administrativo Federal."(Processo nº 15586.720503/2015 23 Recurso nº Voluntário Acórdão nº 3401005.392 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 23 de outubro de 2018. (...)

Desta forma, de acordo com o exposto alhures, podemos afirmar que o processo administrativo está maculado pela hipótese de nulidade prevista no art. 59, inciso I do Decreto 70.235/72.

3.2. NULIDADE DO PROCEDIMENTO INSTAURADO EM RAZÃO DO COMPARTILHAMENTO DE PROVAS SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DECISÃO JUDICIAL QUE RECONHECE A NULIDADE DE COMPARTILHAMENTO.

A ação fiscal somente foi iniciada em razão do recebimento pela Receita Federal do Brasil de ofício encaminhado pelo Ministério Público Estadual (Doc. 01).

Referido fato foi, inclusive, reconhecido pela própria fiscalização quando inaugurada a primeira ação fiscal contra o denominado “Grupo Stang”, naquele caso, contra a empresa Centro Automotivo Delta Ltda.

Fica evidente, portanto, após a leitura do referido ofício, que a ação fiscal foi iniciada somente em razão do recebimento de documentos ilegalmente compartilhados pelo Ministério Público, que não se enrubescceu ao praticamente determinar a inauguração de procedimentos fiscais pela Receita Federal contra as empresas relacionadas a Antônio e Augustinho Stang.

Naquela oportunidade, no bojo do processo administrativo de n.º 10935.723557/2019-43, o fiscal assim se manifestou às fls. 3.060:

“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. 02 e 03).” . (grifos nossos).

A ligação entre o presente processo e aquele em que a CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA é o sujeito passivo é notória.

Ou seja, fica evidente que a partir do procedimento investigatório contra a Centro Automotivo Delta (procedimento este que foi iniciado tão somente em razão do compartilhamento ilegal das provas colhidas em processo judicial sigiloso, conforme será melhor demonstrado mais adiante), a fiscalização deflagrou diversos outros procedimentos contra dezenas de empresas apontadas como parte do “Grupo Stang”.

Conforme se observa da figura colacionada no tópico a cima, retirada do TDPF-DILIGÊNCIA n.º 09.1.03.00-2018-00273-9, verificamos que a sua finalidade seria a “ coleta de informações a respeito do procedimento de fiscalização junto ao contribuinte CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA .”.

Isto posto, como já demonstrado, a única conclusão possível é de que no decorrer do processo de fiscalização da Centro Automotivo Delta – fiscalização que somente iniciou em decorrência do compartilhamento ilegal de provas colhidas em processo judicial sigiloso –, o auditor fiscal resolveu também atingir a Contribuinte, inaugurando também contra esta procedimento fiscal.

Como forma de confirmação dos fatos apresentados e corroborando a alegada irregularidade do compartilhamento da documentação, nos autos do processo criminal em que foi autorizada a busca e apreensão dos referidos documentos foi declarada a NULIDADE DE TAL COMPARTILHAMENTO. Da referida decisão (Doc. 02), se extrai:

4. Com relação a prova compartilhada com a Receita Federal, conquanto nem sequer o Ministério Público sabia o que havia na caixa de documentos apreendidos, entendendo que merece acolhimento o pedido da Defesa de nulidade. Conforme já dito, os documentos apreendidos não pertenciam ao Ministério Público. Se após a análise das provas apreendidas, visualizasse o Órgão indícios de outros delitos que não de sua competência, poderia ter requerido a este Juízo o compartilhamento de provas, justificando, o que seria analisado. Mas ao contrário disso, decidiu o Ministério Público, após o cumprimento do mandado de busca e apreensão, encaminhar toda a caixa à Receita Federal para análise, sem sequer cientificar este Juízo, que somente tomou conhecimento do fato com a alegação a Defesa. Do ofício acostado aos autos em mov. 36.2, tem-se que o encaminhamento dos documentos ocorreu em fevereiro de 2018 e a devolução ocorreu somente agosto de 2019. Diante do exposto, considerando que até a presente data este Juízo não tem conhecimento de que tipo de documento foi apreendido pelo Ministério Público – considerando que não foi catalogado – bem como que não consta nos autos o motivo pelo qual o Ministério Público encaminhou tais documentos à Receita Federal, bem como que não houve requerimento de compartilhamento de prova, declaro a nulidade da prova compartilhada com a Receita Federal de Cascavel/PR. (grifo nosso)

Ressalta-se que referido pronunciamento judicial se trata de documento novo, pois somente foi produzido após apresentação de impugnação, ficando ainda mais evidente e, agora reconhecido judicialmente que o Ministério Público compartilhou indevidamente com a Receita Federal documentos pertencentes a processo judicial, sem sequer comunicar ao juízo a respeito.

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.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF já se pronunciou sobre o tema em outras oportunidades, entendendo que em casos em que o procedimento fiscal foi inaugurado em decorrência de obtenção de provas ilícitas este deve ser anulado, in verbis:

TEORIAS DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA E DA DESCOBERTA INEVITÁVEL.

As planilhas apreendidas foram fundamentais para a fiscalização evidenciar tanto a cobrança de custos financeiros como a concessão de descontos comerciais”, v isto que sem as provas contaminadas pela ilegalidade, essa descoberta não seria " inevitável" , ou seja, não é plausível que seriam descobertas sem os elementos maculados pela ilegalidade , razão pela qual neste caso a teoria dos frutos da árvore envenenada.

(CARF processo 10480.721430/2011 -28, acórdão 3302 -006.093 da terceira câmara/segunda turma, sessão 25/10/2018 - operação dilúvio)

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. O caráter sigiloso dos documentos pode ser constatado quando da consulta autos do processo criminal (Doc. 03).

Convém destacar que a própria Receita Federal, em resposta a ofício encaminhado pelo juízo criminal, deixou claro que os documentos compartilhados pelo MP foram utilizados como elementos de prova nos processos administrativos de lançamento de tributos (Doc. 04), e que não tinha interesse nos originais.

Assim, 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. (...)

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. NULIDADE DO PROCEDIMENTO INSTAURADO. PROVAS ILÍCITAS. BUSCA E APREENSÃO COM FINALIDADE DIVERSA.

(...)Como fundamento para o deferimento da ordem de busca e apreensão, o Ministério Público do Estado do Paraná asseverou, em síntese, haver indícios de práticas criminosas por parte de AUGUSTINHO STANG, em conjunto com FÁBIO ANTONIO GAMBIM, consistente em falsificação de laudos de regularidade ambiental supostamente fornecidos pelo Laboratório LQG a fim de embasarem concessões ou renovações de licenças ambientais para postos da rede STANG.

O objeto inicial da investigação seria a suposta falsificação de documentos e laudos para licença de postos de combustíveis. Conforme expressamente delineado no auto de busca e apreensão.

No entanto, após a realização de busca e apreensão com FINALIDADE ESPECÍFICA PARA APREENSÃO DE SUPOSTOS DOCUMENTOS FALSOS, o Ministério Público apreendeu diversos documentos fora da linha investigativa, violando a legislação pátria e a decisão judicial.

Cabe destacar que em nenhum momento do inquérito policial sigiloso houve pedido do Ministério Público para a realização de busca e apreensão de documentos fiscais, contratos sociais ou quaisquer outros que não detinham relação para com as licenças de postos de combustíveis.

Portanto, o resultado da busca e apreensão foi obtido sem ordem judicial escrita e individualizada para o confisco de documentos que tratavam de situações estranhas às solicitadas em juízo.

Nesse diapasão, sobressai incontestável que tudo o quanto tenha desbordado dos limites subjetivo, objetivo, espacial e temporal da ordem de busca e apreensão se apresenta ilegal e ilegítimo. (...)

Essa transgressão pelo Poder Público – das restrições e das garantias constitucionalmente estabelecidas em favor dos cidadãos – gera gravíssimas consequências, consistente no reconhecimento da ilicitude da prova coletada e compartilhada, pois, in casu, levando-se em consideração que as provas custodiadas e apreendidas não foram utilizadas na instrução das ações penais, assim, duas ordens de ilegalidade exsurtem: a) é ilegal a apreensão de documentos que desbordem dos limites objetivos do mandado de busca e apreensão; e, b) igualmente ilegal, o compartilhamento de qualquer documento ou prova apreendida pelo juízo criminal sem que se tenha abrigo em decisão judicial específica, fundamentada, garantido o contraditório e ampla defesa.

Consequência dessa ilegalidade está na impossibilidade de se acolher tais elementos probatórios, evidenciando, por demais, a inquestionável hostilidade do nosso ordenamento constitucional às provas ilegítimas e às provas ilícitas, tal qual previsto no inspirador enunciado de direito fundamental insculpido no art. 5o, LVI.

Outrossim, não há dúvidas de que as provas derivadas das ilícitas são também inadmissíveis no processo, conforme já elucidado anteriormente, se encontrando também eivadas de nulidades.

3.4. 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. (...)

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

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. POSSIBILIDADE DE EMPRESA CEDER MÃO-DE-OBRA.

Um dos principais pontos 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 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. (...)

Ora, é mister esc larecer que ainda que se admita ter havido cessão de mão de obra no caso em exame, tal atividade não era vedada à Recorrente, mesmo considerando sua opção pelo Simples Nacional.

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 nº 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 § 1º desse mesmo artigo prevê que essas vedações não se aplicam às pessoas jurídicas que

exercçam as atividades descritas nos §§ 5º -B a 5º E do art. 18, encontrando-se relacionados, entre tais atividades, os serviços prestados pela Recorrente.

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

Contudo, podemos concluir que se a Recorrente alocasse funcionários para a realização de lavagem, lubrificação e polimento de veículos automotores nas sedes de outras empresas, atividades listadas pelo citado §5º -C do art. 18 da LC 123/2006. Confira-se:

(...)

Importa reconhecer, portanto, 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 - nº 465: (...)

Fica evidente, desta forma, 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 é necessária nenhuma prova além das juntadas aos autos para que isto fique evidente. Pelo contrário, se é a fiscalização que insiste que as atividades de fato desenvolvidas pela Recorrente seriam outras não inseridas na hipótese excepcional de cessão de mão de obra, é a ela que compete o ônus da prova do que sustenta.

Não obstante, soma-se aos motivos ensejadores de reforma do acórdão a descaracterização de cessão de mão de obra no caso em apreço. Frisa-se que 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 nº 465- Cosit, de 20 de setembro de 2017: (...)

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 em que o acórdão se firma, ou seja, mesmo que seja considerado que aos funcionários da Recorrente realizavam atividades fora da sede de sua empresa, foi mantida entre esta e aqueles uma relação de subordinação.

Em outras palavras, tecnicamente 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 recorrida.

De todo modo, ainda que considerássemos haver 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 nº 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 ex cluiu a Recorrente do Simples Nacional por suposto exercício de atividade vedada.

4.2. DA DESCONSIDERAÇÃO DOS EMPRÉSTIMOS. DO PERÍODO DE EXCLUSÃO.

Também 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.

Primeiramente, deve ser repisado que a diferença entre as despesas e receitas foi suprida mediante empréstimos. Realmente, ficou clara na movimentação contábil da empresa a existência de empréstimos de terceiros. Entretanto, sustenta o auditor fiscal, no que é corroborado pelo acórdão ora vergastado, que a efetiva transferência de tais empréstimos para a empresa Recorrente não foi comprovada.

Ocorre que, uma vez que as transações foram feitas em espécie, a demonstração da efetiva transferência de valores somente pode ser comprovada mediante os próprios registros contábeis. Ora, transações em dinheiro não são vedadas pelo ordenamento jurídico brasileiro! O nobre auditor fiscal, contudo, parece entender de forma diversa, exigindo o impossível.

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

Ora, não é raro em nosso país a existência de empresas que registrem prejuízo e que se socorrem de empréstimos de terceiros para sobreviver. Seguiu 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 do sócio que acredita no potencial da atividade.

Se por um lado o fisco não produziu prova suficiente à comprovação do que alega, por outro lado ficou claramente demonstrado que a empresa possui autonomia contábil, financeira e operacional.

O fato de no mesmo endereço onde a Recorrente está estabelecida existir outra empresa que também fora fiscalizada não pode ser utilizado como indicio de fraude, tampouco comprovação, até porque fora cabalmente demonstrado nos autos a existência de um conjunto comercial onde há a operacionalização de várias empresas.

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 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, o que ora se requer.

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 para que seja a Recorrente readmitida no Simples Nacional, 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.

Por derradeiro, requer a juntada dos documentos anexos, com base no princípio do formalismo moderado e da verdade material, que regem o processo administrativo tributário, bem como com base no art. 38 da Lei 9.784/99.

É o relatório

Voto

Conselheiro Felliipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

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 nº 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

ANÁLISE DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - AUSÊNCIA DE TDPF-FISCALIZAÇÃO. AUTORIDADE INCOMPETENTE

Destaca que o recorrente suscitou preliminar de nulidade do lançamento arguindo para tanto a impropriedade de se inaugurar procedimento administrativo mediante a expedição

de um TDPF – Diligência (extraído através do código de acesso disponibilizado às fls. 02), que tinha por objeto a realização de diligências para coleta de dados e documentos a fim de subsidiar fiscalização junto a terceira empresa, a CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA.

Ademais, continua a discorrer na preliminar que (...) O auditor fiscal, mesmo ciente dessa falta de autorização específica, não somente efetivou a fiscalização como escondeu este vício insanável do processo administrativo indicando no relatório fiscal que havia um termo de FISCALIZAÇÃO, quando na verdade, o termo de procedimento fiscal existente é apenas o de DILIGÊNCIA.”

Por essa razão, considerou a recorrente a ocorrência de vício insanável, posto que o TDPF não guardaria relação direta com os sujeitos passivos, mas com terceira empresa, bem como ele não serviria para autorizar a realização de procedimento de fiscalização, mas apenas mera diligência, pelo que citou a Portaria n.º 6478/17 da RFB, sustentando que deveria a Fazenda Nacional ter instaurado um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF -F) e não o de Diligência, razão pela qual requereu a nulidade prevista no art. 59, inciso I do Decreto 70.235/72.

A respeito da nulidade alegada pela recorrente de que o TDPF não guardaria relação direta com os sujeitos passivos, mas com terceira empresa a ponto de gerar vício insanável, não vislumbro qualquer nulidade decorrente de tal fato, isso porque a prerrogativa de fiscalização realizado pelo auditor fiscal no caso em apreço se deu em razão de análise de possível formação de grupo econômico em que a recorrente seria integrante direta do conjunto de empresas que eventualmente estaria agindo no sentido de reduzir ilegalmente a incidência de tributo em razão de omissão de receita. Portanto, na espécie o redirecionamento da fiscalização contra a recorrente decorre da consequência natural da fiscalização inicial de terceiros, sem que para tanto, se observe a nulidade.

Noutro pórtico, alega o recorrente que o procedimento do TDPF de Diligência não se confunde com o TDPF de fiscalização. Sendo assim, a autoridade fiscalizadora teria utilizado de forma equivocada do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de diligencia quando na verdade deveria ter procedido com Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de fiscalização, logo, o procedimento fiscal estaria alcançado pela nulidade.

No entanto, diferente do que pontuou o recorrente, constato que no relatório de e-fls. 655/667 há a informação clara de que o procedimento se iniciou com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de diligência nº 0910300.2018-00273-9 e foi posteriormente convertido no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de fiscalização (TDPF-F) nº 09.1.03.00-2019-00060-8, citando ainda que o Auditor que assina o documento que acesso ao seu conteúdo pode ser verificado no sítio da Receita Federal do Brasil por meio do código 68399032.

Ademais, para que eventuais vícios ou omissões no TDPF possam acarretar a nulidade da autuação, deve ainda existir o prejuízo, ou seja, a preterição ao direito de defesa do contribuinte, materializando assim o binômio defeito – prejuízo. É esta a posição majoritária do CARF, exemplificada no Acórdão nº 9202-01.608, de 10/5/2011, que adoto como parte do voto:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO - PREJUÍZO.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito - prejuízo.

[...]

Modernamente, o direito processual, inclusive o administrativo fiscal, tem como primado a efetividade da tutela dos direitos assegurados, adotando a vertente de instrumentalidade do processo à persecução do direito material deduzido. As formalidades desmotivadas foram substituídas pela instrumentalidade e busca da eficiência na prestação jurisdicional.

Ada Pellegrini Grinover sustenta que “a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação.”

2 Afirma, ainda, a referida autora que “o princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestre do sistema de nulidades e decorre da ideia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida”.

3 As formas do processo são meios para alcance da tutela jurisdicional. Caso a tutela jurisdicional pretendida seja alcançada, mesmo em detrimento das formas legalmente exigidas, não há nulidade.

De acordo com o princípio pas de nullité sans grief, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Ou seja, podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade.

Assim sendo, em atendimento ao princípio do pas de nullité sans grief, a invalidade processual há de ser entendida como uma sanção que somente será aplicada caso se constate a presença do binômio defeito e prejuízo, devendo o último ser entendido como obstáculo ao alcance da finalidade do ato processual. Isto é, não há de ser declarada a nulidade de ato processual se este não causa prejuízo a alguém, já que o processo, como meio de pacificação dos conflitos sociais, nada mais é do que o instrumento para efetivação do direito. (grifei)

Sendo assim, constato que não houve qualquer prejuízo no procedimento de fiscalização a ponto de gerar a nulidade pretendida. Desse modo, o lançamento deve ser mantido, pois formalizado por Autoridade competente, devidamente investida das atribuições legais inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, aspecto observado no TDPF.

Ora, se o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, na forma da Súmula CARF nº 46, quanto mais o Auto de Infração em exame, sobretudo quando comprovado, nos autos, que o Recorrente tomara conhecimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal, ou seja, não está configurado prejuízo à defesa na impossibilidade de provar a existência de fato extintivo do direito de realizar procedimento fiscalizatório.

Por todos estes argumentos, rejeito a questão preliminar.

ANÁLISE DO PEDIDO DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO INSTAURADO EM RAZÃO DO COMPARTILHAMENTO DE PROVAS SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DECISÃO JUDICIAL QUE RECONHECE A NULIDADE DE COMPARTILHAMENTO.

O recorrente também suscitou nulidade do procedimento instaurado em razão do compartilhamento de provas sem autorização judicial e, resumiu os fatos em seu Recurso Voluntário da seguinte forma:

(...)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 a diversas empresas com o fim de coletar provas e informações para subsidiar a fiscalização contra a CENTRO AUTOMOTIVO DELTA LTDA, autorização da qual indevidamente se valeu também para produzir provas contra a “BCC CONVENIÊNCIA E SERVIÇOS LTDA”.

4. A “BCC CONVENIÊNCIA E SERVIÇOS LTDA.” foi desenquadrada do Simples Nacional em PAF pendente de decisão definitiva.

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

6. 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.

No entanto, apesar do compartilhamento reconhecidamente nulo das provas daquele processo judicial, é fato incontroverso que as provas efetivamente produzidas no presente processo administrativo foram produzidas de maneira legal e respeitando todo o procedimento, tendo em vista que a autoridade para conduzir a fiscalização era legítima e fora respeitado o direito de defesa, portanto, não se afigura as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto Lei 70.235/1972.

Vale destacar ainda, que claramente a insurgência do recorrente reside na origem da fiscalização que se iniciou em razão de compartilhamento indevido dos elementos de prova do Ministério Público Federal para a Receita Federal do Brasil e, tal compartilhamento de prova foi considerado nulo pelo juízo.

Ocorre que, de fato se afiguraram nulas as provas compartilhadas, mas remanesceu o conhecimento dos fatos que ensejaram o início da fiscalização e, só a partir de então, os elementos de prova foram produzidos na contemporaneidade e no desenrolar legal e regular do processo administrativo, acrescentando-se que o procedimento fiscal pode se iniciar até mesmo de ofício no termos do artigo 7, inciso I do Decreto Lei 70.235/1972, in

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: [\(Vide Decreto nº 3.724, de 2001\)](#)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

Portanto, na visão desse julgador o conhecimento dos fatos e elementos relevantes da presente demanda realmente desencadearam o procedimento fiscalizatório e, as consequências deste, advieram, em primeiro momento do TDPF de diligências e, em seguida, do TDPF de fiscalização que instruíram e produziram elementos de prova suficientes para a conclusão do ADE de exclusão da empresa recorrente do simples nacional.

Vale observar que, a despeito da declaração de nulidade das provas compartilhamento de provas declaradas pelo juízo criminal no âmbito do procedimento judicial, é fato incontroverso que os elementos de prova adquiridos para o presente processo administrativos foram constituídos dentro de procedimentos hígidos por meio das intimações fiscais (número 001 e 002) através dos do TDPF de diligências e do TDPF de fiscalização que instruíram elementos suficientes para a produção do relatório final.

Vale destacar que o Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do simples descreve suficientemente os fatos, bem como a verificação, feita pelo Auditor Fiscal, da ocorrência do fato motivador da exclusão, permitindo o pleno exercício do direito de defesa. Outrossim, o contraditório e a ampla defesa são assegurados com a instauração da fase litigiosa do processo contencioso, que é inaugurada com a impugnação, como exemplo segue a transcrição do ADE:

D E C I D E

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 “h” e parágrafo 2º, todos do art. 84 da Resolução CGSN nº 140/2018.

Destaca-se que o ADE é claro e, por isso, que a defesa é substancial e demonstra suficiente conhecimento das imputações fiscais. O procedimento de verificação da obediência legal para manutenção do regime diferenciado do simples nacional até a declaração de exclusão é de natureza fiscalizatória decorrente do poder de polícia, sem que isso caracterize violação ao direito ao contraditório ou cerceamento do direito de defesa.

O contraditório e a ampla defesa são assegurados com a instauração do processo contencioso, o que ocorre com a impugnação tempestiva. É nesse sentido que se afirma que a impugnação inaugura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, in verbis:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Sendo assim, pelas razões acima expostas, rejeita-se a preliminar.

ANÁLISE DO PEDIDO DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO INSTAURADO.
PROVAS ILÍCITAS. BUSCA E APREENSÃO COM FINALIDADE DIVERSA.

O recorrente também suscitou nulidade do procedimento instaurado em razão de provas ilícita, tendo em vista que a busca e apreensão inicialmente teria finalidade diversa e, resumiu os fatos em seu Recurso Voluntário da seguinte forma:

(...)Como fundamento para o deferimento da ordem de busca e apreensão, o Ministério Público do Estado do Paraná asseverou, em síntese, haver indícios de práticas criminosas por parte de AUGUSTINHO STANG, em conjunto com FÁBIO ANTONIO GAMBIM, consistente em falsificação de laudos de regularidade ambiental supostamente fornecidos pelo Laboratório LQG a fim de embasarem concessões ou renovações de licenças ambientais para postos da rede STANG.

O objeto inicial da investigação seria a suposta falsificação de documentos e laudos para licença de postos de combustíveis. Conforme expressamente delineado no auto de busca e apreensão.

No entanto, após a realização de busca e apreensão com FINALIDADE ESPECÍFICA PARA APREENSÃO DE SUPOSTOS DOCUMENTOS FALSOS , o Ministério Público apreendeu diversos documentos fora da linha investigativa, violando a legislação pátria e a decisão judicial .

Cabe destacar que em nenhum momento do inquérito policial sigiloso houve pedido do Ministério Público para a realização de busca e apreensão de documentos fiscais, contratos sociais ou quaisquer outros que não detinham relação para com as licenças de postos de combustíveis.

Portanto, o resultado da busca e apreensão foi obtido sem ordem judicial escrita e individualizada para o confisco de documentos que tratavam de situações estranhas às solicitadas em juízo.

Nesse diapasão, sobressai incontestável que tudo o quanto tenha desbordado dos limites subjetivo, objetivo, espacial e temporal da ordem de busca e apreensão se apresenta ilegal e ilegítimo. (...)

Essa transgressão pelo Poder Público – das restrições e das garantias constitucionalmente estabelecidas em favor dos cidadãos – gera gravíssimas consequências, consistente no reconhecimento da ilicitude da prova coletada e compartilhada, pois, in casu, levando-se em consideração que as provas custodiadas e apreendidas não foram utilizadas na instrução das ações penais, assim, duas ordens de ilegalidade exsurtem: a) é ilegal a apreensão de documentos que desbordem dos limites objetivos do mandado de busca e apreensão; e, b) igualmente ilegal, o compartilhamento de qualquer documento ou prova apreendida pelo juízo criminal sem que se tenha abrigo em decisão judicial específica, fundamentada, garantido o contraditório e ampla defesa.

Consequência dessa ilegalidade está na impossibilidade de se acolher tais elementos probatórios, evidenciando, por demais, a inquestionável hostilidade do nosso ordenamento constitucional às provas ilegítimas e às provas ilícitas, tal qual previsto no inspirador enunciado de direito fundamental insculpido no art. 5º, LVI.

Outrossim, não há dúvidas de que as provas derivadas das ilícitas são também inadmissíveis no processo, conforme já elucidado anteriormente, se encontrando também eivadas de nulidades.

A respeito das alegações acima transcritas, segundo as quais encontram semelhança com o enfrentamento da matéria apreciada no tópico anterior, esse julgador findou, inclusive, por adentrar na nulidade apresentada no presente tópico.

O recorrente alega que a nulidade residiria no fato de que objeto inicial da investigação seria a suposta falsificação de documentos e laudos para licença de postos de combustíveis, entretanto, após a realização de busca e apreensão com FINALIDADE ESPECÍFICA PARA APREENSÃO DE SUPOSTOS DOCUMENTOS FALSOS , o Ministério Público apreendeu diversos documentos fora da linha investigativa, violando a legislação pátria e a decisão judicial.

Nesse sentido, tem-se que a nulidade apreciada reside mais uma vez na origem e compartilhamento de dados, inicialmente para apreciar a falsificação de documentos e, em seguida o fato dos documentos terem sido utilizados para finalidade diversa que culminou na exclusão da empresa recorrente do regime diferenciado.

Para tanto, o processo administrativo aqui em apreço se restringe ao Ato Declaratório Executivo de exclusão advindo de procedimento transcorrido nos termos legais sem a ocorrência das hipóteses de nulidades previstas no art. 59 do Decreto Lei 70.235/1972.

Desta feita, mais uma vez concluo que o conhecimento dos fatos e elementos relevantes da presente demanda, independente da finalidade inicial que era avaliar a falsificação de documentos, realmente desencadearam o procedimento fiscalizatório legítimo, legal e, as consequências deste, advieram, em primeiro momento do TDPF de diligências e, em seguida, do TDPF de fiscalização que instruíram e produziram elementos de prova suficientes para a conclusão do ADE de exclusão da empresa recorrente do simples nacional.

Sendo assim, partindo da premissa de que a investigação transcorreu respeitando os termos legais, porquanto a empresa gozou de todas as oportunidades para esclarecer todos os fatos inerentes a fiscalização, tendo, portanto, garantido o seu direito de defesa e a autoridade que conduziu a investigação era legítima, não havendo que se falar em qualquer prejuízo para a empresa, tem-se que não há que falar em nulidade.

Sendo assim, pelas razões acima expostas, rejeita-se a preliminar.

DA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

O recorrente sustenta que, (...) 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.

Nesse sentido, computando os autos, já há manifestação expressa da Receita Federal do Brasil às e-fls. 886/888 com o seguinte conteúdo:

(...)Trata o presente processo de Exclusão do contribuinte em epígrafe da sistemática do SIMPLES NACIONAL, conforme se verifica do respectivo Termo de Exclusão do Simples Nacional – TESN nº 13/2019, juntado à fl. 654.

Regularmente intimado (fl. 668), o contribuinte apresentou a tempestiva Impugnação de fls. 674/694, razão pela qual o processo foi enviado para apreciação pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, a qual considerou improcedente o recurso interposto, nos termos do Acórdão nº 09-73.658, proferido por sua 2ª Turma, às fls. 706/722.

Intimado sobre o contido em referida decisão, o contribuinte apresentou o tempestivo Recurso Voluntário de fls. 775/799, acompanhado da documentação de fls. 800/839, sendo o processo enviado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para julgamento, de acordo com o despacho de fl. 847.

Todavia, considerando a juntada de pedido de desistência do recurso interposto, nos autos de Processo Administrativo nº 10950.724169/2019-91, então apensados ao presente processo, o CARF devolveu o processo a esta Equipe para providências cabíveis. A esse respeito, cumpre-nos informar que por ocasião da exclusão do contribuinte do SIMPLES NACIONAL, foram lavrados Autos de Infração para a cobrança de exigência fiscal, nos seguintes processos:

a) PAF nº 10950.724169/2019-91:

(...) Intimado, o sujeito passivo solidário BCC Conveniência e Serviços Ltda deixou transcorrer o prazo legal sem apresentar qualquer manifestação a respeito, tampouco pagou ou parcelou a exigência fiscal mantida no processo, razão pela qual foi lavrado o respectivo Termo de Perempção.

Todavia, considerando que referidos autos são decorrentes deste processo e que o mencionado sujeito passivo teria apresentado, tempestivamente, Recurso Voluntário contra o contido no Acórdão nº 09- 73.658, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, pelo qual foi julgada improcedente a sua Manifestação de Inconformidade e mantida a sua exclusão do SIMPLES NACIONAL, ***referido processo teve a sua exigibilidade suspensa, até que fosse proferida decisão neste processo.***

Sendo assim, verifico que a exigibilidade do crédito tributário requerido pelo recorrente se encontra garantido no processo administrativo (PAF nº 10950.724169/2019-91) o direito do recorrente em ter suspensos os efeitos da exclusão do simples nacional até que seja proferida a decisão final do presente processo está sendo respeitado, razão pela qual não se encontra qualquer pretensão resistida aparente sobre esse ponto.

DO MÉRITO

No que diz respeito ao mérito propriamente dito, vale destacar que a recorrente pretende que seja dado provimento ao Recurso Voluntário para anular o ato administrativo de exclusão da empresa no regime do Simples Nacional.

Sendo assim, merece destaque o fato de que o Recurso Voluntário se limitou em repisar os argumentos da Manifestação de Inconformidade, não enfrentando de forma direta a decisão recorrida e, com base no artigo 57, §3º, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor do voto condutor:

I. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL COM A APLICAÇÃO DO ART. 29, INC. I E IX, §29 DA LC 123/2006

Alega a contribuinte ter se utilizado de empréstimos dos sócios como sinalizado pelos próprios auditores, visando o suprimento de caixa. Não há nos autos qualquer documento que caracterize a existência de empréstimo recebido pela empresa de seus sócios para cobrir suas despesas e isto está claro no Relatório que acompanha o Termo de Exclusão do SN, de onde se extrai que, após registrar que, em 2017, para uma massa salarial registrada em GFIP de R\$ 620.956,89, a receita bruta declarada em PGDAS foi de “zero”: (...)

Para corroborar os dados informados em GFIP e no PGDAS, acima reproduzidos, a Fiscalização examinou os livros Diário e Razão, fornecidos pela contribuinte e anexados ao processo, detectou que a contribuinte, para o não-calendário 2017, registrou saldo credor de caixa, no valor de R\$ 616.795,27, conforme confirma o excerto do livro Diário a seguir:

0445 0001 BCC CONVENIENCIA E SERVIÇOS LTDA ME
87.595-000 BRASILANDIA DO SUL / PR
26.648.263/0001-03 I.E.: N.I.R.E.: 41208496631 Data Reg.: 02/12/2016
Licenciado Para: ESCRITORIO CONTABIL IGUACU LTDA S/C.

Folha: 00090
Emissão: 31/12/2017
Hora: 11:37:32
Registro: 99200004

Em - Dezembro/2017

DFC - DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA			
Demonstração Comparativa			
	Dez./2017	Dez./2016	
ATIVIDADES OPERACIONAIS	0,00	0,00	
RECEBIMENTO DE CLIENTES	0,00	0,00	
RECEBIMENTO DE JUROS	0,00	0,00	
DUPLICATAS DESCONTADAS	0,00	0,00	
PAGAMENTO A FORNECEDORES DE MERCADORIAS	(112.883,79)	0,00	
PAGAMENTO DE IMPOSTOS	(84.622,92)	0,00	
PAGAMENTO DE SALÁRIOS	(434.286,57)	0,00	
PAGAMENTO DE JUROS	(1,99)	0,00	
PAGAMENTO DE DESPESAS ANTECIPADAMENTE	0,00	0,00	
CAIXA LÍQUIDO CONSUMIDO NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	(631.795,27)	0,00	
ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	0,00	0,00	
RECEBIMENTO PELA VENDA DE IMOBILIZADO	0,00	0,00	
PAGAMENTO PELA COMPRA DE IMOBILIZADO	0,00	0,00	
CAIXA LÍQUIDO CONSUMIDO NAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	0,00	0,00	
ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	0,00	0,00	
AUMENTO DE CAPITAL	0,00	15.000,00	
EMPRESTIMOS DE CURTO PRAZO	0,00	0,00	
PAGAMENTO DE DIVIDENDOS	0,00	0,00	
CAIXA LÍQUIDO GERADO NAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	0,00	15.000,00	
AUMENTO LÍQUIDO NO CAIXA E EQUIVALENTE - CAIXA	(631.795,27)	15.000,00	
SALDO DE CAIXA + EQUIVALENTE- CAIXA EXERCÍCIO ANTERIOR	15.000,00	0,00	
SALDO DE CAIXA + EQUIVALENTE - CAIXA EXERCÍCIO ATUAL	(616.795,27)	15.000,00	
....			

Cumpra registrar que não se trata de suprimentos de numerários fornecidos pelo sócio que, caso não comprovada a origem e efetiva entrega do numerário, também implica em presunção legal de omissão de receita.

Se existissem empréstimos realizados pelos seus sócios, não haveria na escrituração da contribuinte saldo credor de caixa, porque os empréstimos seriam entradas (recursos) que acobertariam as saídas realizadas (despesas).

A presunção legal apontada pelo Fisco é de saldo credor de caixa, que ocorre exatamente quando a contribuinte registra, para um determinado período de apuração, saídas de caixa (créditos) em valor superior às entradas (débitos), ou seja: não há recursos (caixa) escriturados que suportem as despesas realizadas.

Observe-se que, mesmo intimada, a contribuinte não apontou as origens dos recursos (contratos, comprovantes da efetiva transferência e quaisquer outros elementos que julgasse necessários) que suportariam o pagamento da folha de salários.

Também com sua defesa não trouxe elementos probantes da existência dos supostos empréstimos.

A existência de saldo credor de caixa foi demonstrada pela Fiscalização para ratificar que a empresa não tinha recursos registrados em sua escrituração capazes de absorver as despesas realizadas com a sua massa salarial.

Não é demais registrar, que omissão de receita com base na apuração de saldo credor de caixa é uma presunção legal que transfere o ônus da prova da improcedência da presunção para a contribuinte. A base legal está devidamente transcrita pelos agentes do Fisco no Relatório (art. 281, inciso I, do RIR/99, combinado com art. 34 da LC 123/2006).

Importa reforçar que, ao contrário da afirmação contida na defesa apresentada, a empresa em nenhum momento demonstrou o ingresso de recursos em suas contas para pagamento das despesas.

Conclui-se, até aqui, com base nos elementos de prova analisados, que efetivamente a contribuinte, escriturou despesas pagas em valor superior a 20% dos ingressos de recursos, incidindo na hipótese de exclusão de ofício prevista no art. 29, incisos I e IX da Lei Complementar 123/2006.

II. DA POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO E PERMANÊNCIA NO SIMPLES NACIONAL

A Fiscalização tomou por base informação fornecida pela própria contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, às fls. 178, da qual se extrai que:

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.

(...)

A contribuinte alega que não foi produzida prova pela Fiscalização, entretanto a afirmação de prestação de serviço pela cessão de mão de obra foi feita por ela própria, invertendo assim o ônus da prova. Assim, cabe à empresa provar através de seu contrato social e alterações e contratos realizados com terceiros que não realizou cessão de mão de obra no período abrangido pelo procedimento fiscal.

A Fiscalização buscou então robustecer, como consta detalhado no item 4. DO EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, FISCAL E DOCUMENTOS, do já referido Relatório Fiscal, a assertiva feita pela contribuinte de que praticava a cessão de mão de obra, conforme trechos a seguir: (...)

Resta comprovado que a cessão de mão de obra existiu. Os postos de combustíveis realizavam o abastecimento com utilização de empregados registrados na contribuinte.

Também depõe contra a contribuinte, o contrato social, vigente em 2017, apresentado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 001, às fls. 10/23.

Na segunda alteração contratual, registrada em 24/01/2017, consta:

CLÁUSULA TERCEIRA - OBJETO SOCIAL: A sociedade terá por objeto a exploração do ramo de: Comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência; serviços de lavagem, lubrificação e polimento de veículos automotores; serviços combinados de escritório e apoio administrativo.

PARAGRAFO ÚNICO: As atividades aqui descritas são ou podem ser exercidas por todos os estabelecimentos da empresa.

Portanto, não consta do objeto social da empresa a atividade de cessão de mão de obra ou terceirização.

Assim, a má fé da contribuinte resta caracterizada, uma vez que consta de sua inscrição no CNPJ (CNAE) e também de seu contrato social atividades diferentes daquela que diz exercer e ainda usava de sua condição de optante pelo Simples Nacional para reduzir a carga tributária, em especial, da contribuição previdenciária de empregados nela registrados que, na verdade, trabalhavam cedidos aos postos de gasolina.

Para provar que seus empregados não realizavam serviços para outras empresas na modalidade de cessão de mão de obra, mas sim terceirização, como consta de sua defesa, a empresa teria que apresentar os contratos de prestação de serviços para análise das condições nele estabelecidas.

Observe-se que a própria defendente argumenta sobre a necessidade de contrato, conforme trecho a seguir:

Portanto, se os trabalhadores simplesmente fizerem o que está previsto apenas em contrato firmado entre as empresas, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, ou melhor dizendo, se a empresa contratante de serviços não puder deles dispor, não puder coordenar a prestação do serviço, não ocorre "o ficar à disposição" e, por conseguinte, **não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91.**

Nesse tipo de prestação de serviço é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados a ela; nesse tipo de prestação de serviço, se houver necessidade, é a empresa contratada que receberá orientações da empresa contratante e as repassará aos seus empregados.

Com base na assertiva feita pela contribuinte, em resposta à intimação do Fisco, de que realizava cessão de mão de obra; nas provas trazidas pela Fiscalização, como por exemplo, que não há registro de frentistas nos postos de gasolina, denotando que os empregados cedidos atuavam sob orientação de empregado registrado no posto de gasolina, e ainda de que a atividade era realizada sem respaldo em contrato social e contrato particular para prestação de serviços, resta caracterizada a realização de fato de cessão de mão de obra.

Importa registrar que a contribuinte afirma que os serviços prestados eram permitidos ao Simples Nacional, entretanto ela não declarou receita dessas supostas atividades, durante todo o ano-calendário de 2017.

Como a contribuinte não trouxe provas (contratos com terceiros, escrituração e comprovantes emitidos por terceiros que deixassem clara a inexistência de cessão de mão de obra) de que sua afirmação ao Fisco de praticar de fato cessão de mão de obra não é verdadeira, já que de direito não poderia exercer tal prática, deve persistir incólume o trabalho fiscal.

III. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO §1º E §2º DO ART. 29 DA LC 123/2006

IV. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 84, INC. I, III, IV, ALÍNEA "H" E §2º DA RESOLUÇÃO CGSN Nº 140 DE 22/05/2018

Conforme explanado até aqui, a contribuinte incorreu nas hipóteses de exclusão a seguir:

- escriturar despesas pagas em valor superior a 20% dos ingressos de recursos (art. 29, incisos I e IX da Lei Complementar 123/2006);
- realizar cessão ou locação de mão-de-obra (art. 17, XII da LC 123/2006).

(...)

O entendimento proferido pela contribuinte, em sua manifestação, que, para a prolongação do prazo de exclusão para 3 anos, deve-se caracterizar cabalmente todos os condicionantes autorizadores da medida, mostra-se equivocado.

O § 1º acima transcrito é claro: basta ocorrer uma das hipóteses definidas nos incisos II a XII do artigo 29 da LC 123/2006 para que a exclusão, com efeitos a partir do próprio mês em que incorrida, impeça a opção pelo SN pelos próximos três anos-calendário.

Na situação em apreço, a contribuinte incorreu no inciso IX do artigo 29 da LC 123/2006, portanto enquadrou-se perfeitamente na hipótese legal. Já o prolongamento para dez 10 anos, deu-se:

- em razão do exercício de atividade impeditiva ao SN (cessão de mão de obra) sem que a contribuinte tenha registrada tal atividade no CNPJ (CNAE) ou em seu contrato social, vigente para o ano calendário 2017;
- da prática de registrar na empresa, optante pelo SN, empregados que exercem atividades em outras empresas, de um mesmo grupo econômico, tributadas pelo lucro real ou presumido, visando reduzir a carga tributária, em especial da contribuição previdenciária.

Essas premissas, confirmadas nos tópicos anteriores, caracterizam 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.

Comprovada a ocorrência das hipóteses de exclusão do SN, analisadas anteriormente, correta a retroação de seus efeitos à 01/01/2017.(...)

Portanto, utilizando-se, pois, das razões de decidir acima expostas, entendo por negar provimento ao recurso.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa