



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.721725/2011-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1001-000.700 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria SIMPLES NACIONAL
Recorrente LAMINATEC COMÉCIO DE VIDROS LAMINADOS LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Data do fato gerador: 01/07/2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA POR INTERPOSTAS PESSOAS.

A evidência da interposição de pessoas no quadro societário da pessoa jurídica implica exclusão de ofício do Simples Nacional com efeitos retroativos ao mês da ocorrência, inclusive, inviabilizando a tributação dentro desta sistemática de tributação.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. DISPONIBILIZAÇÃO DE TRABALHADORES. SERVIÇOS CONTÍNUOS. SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

A cessão de mão-de-obra caracteriza-se pela disponibilização de trabalhadores nas dependências do contratante, ou de terceiros, para a realização de serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

A falta de escrituração de pequena movimentação bancária no Livro Caixa, sem intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos, é insuficiente para justificar a exclusão da pessoa jurídica do Simples Nacional com fundamento no art. 29, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/07/2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

Os contornos da lide administrativa são definidos pela impugnação ou manifestação de inconformidade, oportunidade em que todas as razões de fato e de direito em que se funda a defesa devem deduzidas, em observância

ao princípio da eventualidade, sob pena de se considerar não impugnada a matéria não expressamente contestada, configurando a preclusão consumativa, conforme previsto nos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo-fiscal.

ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº. 02

Aplicação da Súmula CARF nº. 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente), Edgar Bragança Bazhuni, Eduardo Morgado Rodrigues e Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis (SC), mediante o Acórdão nº 07-34.676, de 25/04/2014 (e-fls. 435/456), objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito: (grifos constam do original)

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 194, de 15/09/2011 (fls. 402), por meio do qual a empresa foi excluída do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de julho de 2007 e com impedimento à nova opção até dezembro de 2012, conforme art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, pelos seguintes motivos:

- a) por realizar cessão de mão-de-obra e não comunicar à RFB a exclusão obrigatória;
- b) por ter sido constituída por interpostas pessoas;

c) pela falta de escrituração do livro caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, caracterizando embaraço à fiscalização, consoante o disposto nos artigos 17, inciso XII, e 29, incisos I, II e IV, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

O referido Ato Declaratório foi expedido após representação fiscal em decorrência de constatações em auditoria desenvolvida na empresa, que teve como objeto a verificação do cumprimento das obrigações principais e acessórias contidas na legislação tributária, fiscal e previdenciária referentes à remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 07/2007 a 12/2009.

Consta do relatório fiscal que foram identificadas pelo menos três situações que ensejavam a representação com vistas à exclusão de ofício do contribuinte do Simples Nacional, verbis (fls. 2 a 25):

- **Verificou-se que a empresa, no período auditado, tinha como função precípua promover a cessão de mão de obra a terceiros, estes últimos empresas com sócios pertencentes à mesma unidade familiar que a Representada. A LAMINATEC, como única optante do SIMPLES Nacional dentre as empresas em questão, centralizava a mão de obra destinada a realizar os serviços de duas outras empresas:** Incovisa Comércio Importação e Exportação Ltda. (CPNJ 07.756.543/0001-82) – doravante denominada INCOVISA – e Comercial de Vidros São Pedro Ltda. (CNPJ 83.285.585/000160) – doravante denominada COMERCIAL SÃO PEDRO. Assim que a empresa LAMINATEC passou a não estar vinculada ao regime tributário do SIMPLES Nacional, a mão-de-obra foi transferida para as tomadoras de serviço do grupo, INCOVISA E COMERCIAL SÃO PEDRO (pois já não havia a vantagem em manter a mão-de-obra na LAMINATEC);

- **Foram inseridas interpostas pessoas como sócios da LAMINATEC**, no período onde foi constatada a mencionada cessão de mão-de-obra (período auditado, julho de 2007 a dezembro de 2009). São eles os filhos dos proprietários das demais empresas, INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO. Assim que a empresa LAMINATEC passou a não estar vinculada ao regime tributário do SIMPLES Nacional, o quadro societário se restabeleceu, voltando a serem sócios, também da LAMINATEC, os proprietários da INCOVISA e da COMERCIAL SÃO PEDRO (já que a vedação imposta pelo SIMPLES Nacional –Lei Complementar nº 123, Art. 3º, § 4º, IV2 não fazia mais sentido);

- **Restou configurado que a LAMINATEC não informou a totalidade de sua movimentação financeira.** Em 2007, os valores recolhidos a título de Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) trazem montantes não contabilizados.(grifos originais)

[...]

No citado relatório fiscal consta também a fundamentação legal e fática, acompanhada de documentos, gráficos e análises detalhadas que determinariam a exclusão obrigatória do contribuinte do Simples Nacional, a partir de julho de 2007, com impedimento à opção até dezembro de 2012, nos termos do artigo 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Inconformado, o interessado apresentou manifestação de inconformidade contra a sua exclusão do Simples Nacional, alegando, em síntese, que (fls. 414 a 421):As empresas Wilbert e Carmina são tributadas por regimes diferentes: A primeira obedece ao Simples Nacional, enquanto a Carmina é tributada pelo lucro presumido.

-
- A realidade fática era diversa da narrada no relatório fiscal, pois a empresa foi constituída em 1987 e exerceu suas atividades até 2004, quando os proprietários, Sr. Carlos Alberto Ribeiro de Souza e sua esposa, Sra. Aseli Nieheus de Souza, resolveram encerrar suas atividades de varejo e se dedicar exclusivamente à importação de vidros e vendas no atacado;
 - Por solicitação do filho dos proprietários, Sr. Carlos Alberto de Souza Junior, resolveram continuar as atividades e ele ingressou na sociedade no início de 2005 para ir aprendendo sua nova tarefa de administrar a empresa;
 - Posteriormente, em outubro de 2005, a filha do casal, Sra. Kelly Cristina de Souza, ingressou como sócia da Laminattec e o casal se retirou do quadro societário para que pudesse realizar, exclusivamente, a importação de chapas de vidro, máquinas e equipamentos para vidros, o que se daria com a criação da empresa Incovisa, no mês seguinte;
 - Em meados de 2007, a Incovisa e a empresa Comercial São Pedro (ambas de propriedade do Sr. Carlos Alberto Ribeiro de Souza e sua esposa, Sra. Aseli Nieheus de Souza), passaram a ter um maior volume de vendas fracionadas, e a Laminattec passou a prestar serviços a elas de forma terceirizada;
 - A abertura e o fracionamento das cargas importadas eram realizados pela Laminattec que manobrava as carretas com a utilização dos cavaleiros da empresa Incovisa;
 - Tal procedimento justificaria a necessidade de a Laminattec manter em seu quadro de funcionários vários motoristas para manobrar os caminhões e as carretas da Incovisa;
 - Não merece prosperar a informação do Auditor-Fiscal de que os funcionários da Laminattec eram influenciados pelo volume de negócios da Incovisa;
 - Com relação à localização das empresas, alega que, em função dos serviços realizados pela Laminattec, depende-se de grandes espaços físicos para manobra, posicionamento, carga e descarga de containers, motivo pelo qual a Incovisa, convenientemente, estabelecia-se próxima da Laminattec;
 - Não seria plausível imaginar que os sócios da Incovisa e da Comercial São Pedro, pais dos sócios da Laminattec, deixassem de prestigiar os filhos com a contratação de outra empresa para lhes prestar serviço;
 - Não é possível se admitir como prova de cessão de mão-de-obra somente a proximidade das empresas;
 - A alegação de interposta pessoa na sociedade não teria existido;
 - O Sr. Carlos Alberto de Souza Junior, desde o seu ingresso na sociedade da Laminattec, desenvolveu atividades relativas à execução dos serviços, deixando as atividades administrativas a cargo de sua sócia/irmã Kelly, que sempre contou com o auxílio da mãe no desenvolvimento de suas atividades, que era experiente naquela atividade;
 - A Sra. Aseli Nieheus de Souza, mãe dos então sócios da Laminattec, é pessoa de índole inquestionável e foi sim procuradora de seus filhos recém empresários, sempre que os mesmos precisaram dela os auxiliava, quer

disponibilizando recursos, quer emprestando seu nome, quer sendo procuradora de todas as necessidades de seus filhos;

- É injusta a afirmação do Auditor-Fiscal relativamente à ocultação da movimentação financeira de uma conta-corrente esquecida pela administração da Laminatex, pois ela havia solicitado o encerramento e lá depositou o valor solicitado pelo gerente na época;
- O Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional não estaria fundamentado, pois se limitou a transcrever conclusões equivocadas constantes do relatório fiscal, sem atacar especificamente o mérito, e que isso ofenderia o devido processo legal;
- Teria havido ofensa aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, pois o relatório fiscal e a decisão que a excluiu do Simples Nacional seriam incoerentes e desarrazoados.

Ao final, requer sua manutenção no Simples Nacional, com a revogação do ADE que a excluiu daquele regime especial de tributação.

É o relatório.

A DRJ considerou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a exclusão do Simples Nacional *"por realizar cessão de mão-de-obra e não comunicar à RFB a exclusão obrigatória e por ter sido constituída por interpostas pessoas"*.

Ciente da decisão de primeira instância em 14/05/2014, conforme Aviso de Recebimento à e-fl. 460, a recorrente apresentou recurso voluntário em 12/06/2014 (e-fls. 470/483), conforme carimbo à e-fl. 470.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Edgar Bragança Bazhuni, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo-fiscal (PAF). Dele conheço.

No recurso interposto, a recorrente reitera os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade (e-fls. 470/483), ou seja, em suma, alega *"que não há nenhuma prova cabal da interposição fraudulenta de pessoas"*; *"que a fraude ou simulação não podem ser presumidas"* e que a cessão de mão-de-obra *"não corresponde a realidade fática"*.

Ou seja, trata-se de uma repetição dos argumentos utilizados na manifestação de inconformidade, que foram fundamentadamente afastados em primeira instância.

Neste sentido, com base no disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999 c/c o §3º do art. 57 do RICARF, por concordar com todos os seus termos e conclusões, adoto as razões de decidir do colegiado *a quo*, cujos excertos do voto transcrevo a seguir, completando-o ao final: (grifos constam do original)

Conforme relatado, o contribuinte foi excluído do Simples Nacional, mediante Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 194, de 15/09/2011, partir de 1º de julho de 2007 e com impedimento à nova opção até dezembro de 2012, pelos seguintes motivos: por realizar cessão de mão-de-obra e não comunicar à RFB a exclusão obrigatória; por ter sido constituída por interpostas pessoas, e pela falta de escrituração do livro caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, caracterizando embarço à fiscalização, consoante o disposto nos artigos 17, inciso XII, e 29, incisos I, II e IV, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

O contribuinte, por sua vez, alega que a motivação para tal exclusão do Simples Nacional é improcedente.

Inicialmente serão transcritos a seguir os dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 2006, que embasaram a Representação Fiscal e o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 194, de 2011, que excluiu o contribuinte do Simples Nacional:

[...]

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

[...]

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

[...]

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; [...] § 6º Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte incorrer em alguma das situações previstas

nos incisos do § 4º, será excluída do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, bem como do regime de que trata o art. 12, com efeitos a partir do mês seguinte ao que incorrida a situação impeditiva.

[...]

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

[...]

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

[...]

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

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

[...]

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

II - na hipótese do inciso II do caput deste artigo, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrida a situação de vedação;

[...]

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

[...]

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

[...]

Consta do relatório fiscal que foram identificadas pelo menos três situações que ensejavam a representação com vistas à exclusão de ofício do contribuinte. Analisaremos a seguir, então, os fatos narrados pela Administração Tributária e os argumentos de defesa trazidos aos autos (fls. 2 a 25):

1) Da constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas:

Analisando-se os atos impugnados, verifica-se que a DRF/Florianópolis procedeu à exclusão do Simples Nacional, entre outros motivos, pela constatação de que a empresa Laminatex Comércio de Vidros e Laminados Ltda teria sido constituída por interpostas pessoas. Tal fato afronta ao disposto no artigo 29, inciso IV, da Lei Complementar nº 123, de 2006, retrotranscrito.

O conceito jurídico de simulação encontra-se bem delimitado por De Plácido e Silva, entendendo-se esta como:

[...] o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui [...] No sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros” (Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, 1990).

Luciano Amaro complementa que “a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam.” (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. Saraiva, 2007, p. 231)

Ou seja, simular, no âmbito jurídico, significa aparentar algo que não existe, devendo, ainda, estar presente o aspecto volitivo, qual seja o intuito de provocar prejuízos a terceiros.

A autoridade fiscal, ao verificar que o sujeito passivo utilizou-se de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo como os fatos efetivamente ocorrem, em detrimento daquela verdade jurídica aparente.

Ives Gandra e Paulo Lucena defendem esta posição, ressaltando que:

No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal (Martins, Ives Gandra da

Silva e Menezes, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal, em Revista Dialética de Direito Tributário nº 63, dezembro de 2000, p. 159)

Caracterizado que a forma jurídica adotada não reflete o fato concreto, o fisco encontra-se autorizado “a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes” (Amaro, Luciano, ob. cit., p. 233/234)

Esta determinação de efeitos tributários, no âmbito da legislação do Simples Nacional, impõe que, em sendo constatado que a constituição de pessoa jurídica ocorreu por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, tratando-se de ato ou negócio jurídico simulado, esta pessoa jurídica deve ser excluída do Simples.

Uma questão a ser dirimida é a de se saber se houve, no procedimento fiscal, comprovação material da infração e, para tanto, algumas considerações iniciais acerca de direito probatório, ou mais especificamente sobre como se chega à comprovação material de um dado fato, são necessárias.

Na busca pela verdade material, princípio este informador do processo administrativo fiscal, a comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização pré-estabelecida dos meios de prova, sendo perfeitamente regular o estabelecimento da convicção a partir do cotejamento de elementos de variada ordem, desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no direito.

A comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada; aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, coisa que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

O uso de indícios não pode ser confundido com a utilização de presunções legais. Diferem a presunção e o indício pela circunstância de que àquele o direito atribui, isoladamente, o vigor de um verdadeiro conformador de uma outra situação de fato que a lei presume, por uma aferição probabilística que ocorra no mais das vezes. Já o indício não tem esta estatura legal, uma vez que a ele, isoladamente, pouca eficácia probatória é dada, ganhando ele relevo apenas quando, olhado conjuntamente com outros indícios, transfere a convicção de que apenas um resultado fático seria verossímil.

Faz-se necessário lembrar que no direito administrativo tributário é permitido, em princípio, todo meio de prova, uma vez que não há limitação expressa, ressaltando que predominam a prova documental, a pericial e a indiciária. Pois é exatamente a associação da primeira com a última que se permite concluir a respeito da correção e validade do lançamento.

Desta forma, as provas indiretas – indícios e presunções simples – podem ser instrumentos coadjuvantes do convencimento da autoridade julgadora quando da apreciação do conjunto probatório do processo administrativo tributário. As presunções legais ou absolutas independem de prova, assim como a ficção jurídica. As presunções relativas admitem prova em contrário. As presunções simples devem

reunir requisitos de absoluta lógica, coerência e certeza para lastrear a conclusão da prova da ocorrência do fato gerador de tributo.

Alberto Xavier, em “Do lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2ª ed., 1998, pág. 133, ao tratar das presunções e da verdade material, assim se pronuncia:

A questão está em saber se os métodos probatórios indiciários, aí aonde são autorizados a intervir, são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material.

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração Fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou a prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substituta) prevista na lei: só que a verdade material se obtém de modo direto e nos quadros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções e juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

Esclarece-se que a situação em comento não tem relação com o previsto no artigo 148 do CTN, que se refere à definição da base de cálculo de um lançamento tributário por meio de técnicas de aferição indireta.

Aqui, o que se quer é definir, comprovar a existência de uma situação por meio de provas indiciárias que permitem alcançar a uma conclusão distinta daquela verdade aparente demonstrada nos atos negociais vistos sob seu aspecto meramente formal.

Feitas estas considerações, pode-se voltar ao caso concreto que aqui se tem, analisando-se os fatos trazidos pelas partes.

A Laminattec foi constituída em 1987, tendo como proprietários até 2005 o Sr. Carlos Alberto Ribeiro de Souza e sua esposa, Sra. Aseli Nieheus de Souza. Em 2005 eles teriam se retirado da sociedade, cujos novos sócios seriam os seus filhos Carlos Alberto de Souza Junior e Kelly Cristina de Souza.

Logo em seguida, ainda em 2005, o Sr. Carlos Alberto Ribeiro de Souza e sua esposa, Sra. Aseli Nieheus de Souza, criaram a empresa Incovisa Comércio Importação e Exportação Ltda. Eles já eram proprietários também da empresa Comercial de Vidros São Pedro Ltda.

Após a referida alteração no quadro societário, a Laminattec se enquadrava no Simples e ficou no regime especial de tributação até o início de 2010, quando se fez

o caminho inverso: o Sr. Carlos Alberto Ribeiro de Souza e a Sra. Aseli Niehues de Souza voltaram a ser sócios-administradores da Laminattec, e a Sra. Kelly Cristina foi retirada da sociedade.

Com efeito, o conjunto de provas indiciárias sustentam que o Sr. Carlos Alberto Ribeiro de Souza e a Sra. Aseli Niehues de Souza não se afastaram da administração da Laminattec no referido período de 2005 a 2010. Tais alterações contratuais seriam simuladas para que a Laminattec pudesse ingressar no Simples, pois a Incovisa não poderia ter as mesmas pessoas físicas que a Laminattec como sócias, sob pena desta última ser excluída do Simples.

Assim, a solução encontrada foi colocar interpostas pessoas no quadro societário da Laminattec, de forma a não incorrer na vedação expressa.

A Fiscalização verificou, em farta documentação, provas de que a Sra. Aseli Niehues de Souza era quem efetuava o controle financeiro da Laminattec, realizando pagamentos, assinando cheques da Laminattec, sendo responsável também pela contratação de pessoal daquela empresa, mesmo não tendo nenhum tipo de vínculo com aquela pessoa jurídica. Constatou-se, por exemplo, nas Fichas de Registro de Empregados, que era a Sra. Aseli Niehues de Souza a pessoa responsável pela contratação.

Constatou-se, também, que houve cessão de mão-de-obra da Laminattec às outras duas empresas da unidade familiar, a Incovisa Comércio Importação e Exportação Ltda e Comercial de Vidros São Pedro Ltda. Tal motivo de exclusão do Simples Nacional será analisado no item 2 “Da Exclusão de ofício por realizar cessão de mão-de-obra”.

Estes fatos compreendem indícios fortes de que o Sr. Carlos Alberto Ribeiro de Souza e a Sra. Aseli Niehues permaneceram na sociedade da Laminattec também no período de 2005 a 2010.

Tais fatos são corroborados, inclusive, pela própria interessada em sua Manifestação de Inconformidade, ao afirmar:

[...]Ora, o que se tem aqui nem de longe se configura em interposta pessoa e sim, atos praticados por uma mãe que sempre trabalhou em prol do sustento de sua família no ramo de vidro, e estar sempre disponível para auxiliar nas atividades que sempre desempenhou com esmero, auxiliando os filhos que tanto a estavam orgulhando por seguirem seus passos.

*Pessoa de índole inquestionável e sim **procuradora de seus filhos** recém empresários, sempre que os mesmos precisaram a mesma os auxiliava, **quer disponibilizando recursos, quer emprestando seu nome, quer sendo procuradora de todas as necessidades de seus filhos.** (grifei)*

Não pode uma mãe ser penalizada por (i) prestar seu tempo e auxílio a seus filhos, (ii) por não vislumbrar a barreira de serem empresários ser barrada pelas circunstância do mercado, (iii) pela exclusão do simples que lhe lança uma pesada carga tributária da qual nunca deixou de pagar.

[...]

É lisonjeável que os pais auxiliem seus filhos em todas as suas necessidades. Entretanto, tais atos não podem resultar infração à legislação tributária com atos simulados para se pagar menos tributos.

Observe-se que o Sr. Carlos Alberto Ribeiro de Souza e a Sra. Aseli Niehues de Souza poderiam ter permanecido na administração e no quadro societário da Laminattec em 2005, juntamente com os filhos, e assim não precisariam emprestar o nome ou atuado como procuradores na administração da Laminattec no período fiscalizado. Tal fato, entretanto, implicaria na vedação da opção da Laminattec pelo Simples Nacional, nos termos da legislação retrocitada, por possuir sócios que tinham participação na Incovisa que possuía receita bruta superior aos limites legais para se optar por aquele regime especial de tributação.

Sabe-se que o contrato de mandato está previsto no Código Civil, entretanto, na situação ora demonstrada, verifica-se não se tratar de “mera” outorga de procuração, mas sim, da constituição de empresa com interpostas pessoas, utilizando-se de forma simulada do contrato de mandato, para atribuir aos proprietários de fato a gestão de sua própria empresa, constituída em nome de terceiros unicamente com o fim de obter favores fiscais de inclusão no Simples Nacional.

Posto isso, entendo ser procedente a exclusão do Simples Nacional em relação ao sujeito passivo ter sido constituído por interpostas pessoas.

2) Da Exclusão de ofício do Simples Nacional por realizar cessão de mão-de-obra:

Consta do relatório fiscal que a empresa, no período auditado, tinha como função precípua promover a cessão de mão-de-obra a terceiros, estes últimos empresas com sócios pertencentes à mesma unidade familiar que a Representada. A Laminattec, como única optante do Simples Nacional dentre as empresas em questão, centralizava a mão-de-obra destinada a realizar os serviços de duas outras empresas: Incovisa Comércio Importação e Exportação Ltda e Comercial de Vidros São Pedro Ltda. Tal procedimento estaria vedado para permanecer no Simples Nacional, conforme art. 17, XII, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Foi constatado durante o procedimento fiscal que a maioria dos trabalhadores utilizados nas empresas Incovisa e Comercial São Pedro (ambas de propriedade dos ex-sócios da Laminattec e pais dos dois então sócios da Laminattec) possuía documentalmente seu vínculo estabelecido com a Laminattec. Constatou-se que não era para atender às demandas de serviço da Laminattec que aqueles trabalhadores existiam, mas sim para prover a Incovisa e Comercial São Pedro.

Tal conclusão resultou da análise da variação do número de empregados das três empresas; empregados contratados pela Laminattec para exercerem funções incompatíveis com as atividades daquela empresa; análise das notas fiscais emitidas pela Laminattec; local de prestação de serviços; relação entre massa salarial e receita bruta e das atividades das empresas, conforme relatado pela Auditoria-Fiscal:

[...]

a) Variação do número de segurados: o gráfico abaixo procura reproduzir a variação do número de segurados das empresas INCOVISA e LAMINATEC, as quais, tradicionalmente, ocuparam domicílios tributários avizinados, conforme se demonstrará mais adiante:

(omissis)

Perceba-se que até final de 2008 a INCOVISA simplesmente não possuía empregados. **Muito embora sua receita fosse da ordem de dezenas de milhões de reais**, a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) trazia apenas os dois sócios e administradores (CARLOS ALBERTO RIBEIRO DE SOUZA e ASELI NIEHUES DE SOUZA – esta última esposa do primeiro) como força de trabalho responsável por tamanha rentabilidade. Por outro lado, a LAMINATEC, optante pelo SIMPLES Nacional desde a primeira competência analisada (julho de 2007), sempre possuiu, durante o período auditado, mais de uma centena de segurados a seu serviço, tendo chegado inclusive perto de 200 (duzentos) segurados no final de 2008.

O gráfico traz ainda uma grande variação no número de segurados entre o final de 2009 e início de 2010. O curioso é que a variação coincide justamente com o fato da LAMINATEC, a partir de janeiro de 2010, não ser mais optante do SIMPLES Nacional.

Em janeiro de 2009 a LAMINATEC possuía 170 (cento e setenta) segurados; em fevereiro de 2010 esse número reduziu para 10% (dez por cento): restavam só 17 (dezessete). Em dezembro daquele ano, somente o sócio administrador (CARLOS ALBERTO RIBEIRO DE SOUZA JÚNIOR – filho de CARLOS ALBERTO RIBEIRO DE SOUZA e de ASELI NIEHUES DE SOUZA) permanecia declarado em GFIP.

Já a variação da INCOVISA foi em sentido diametralmente inverso. Até outubro de 2008 só havia os sócios administradores em GFIP (CARLOS ALBERTO RIBEIRO DE SOUZA e ASELI NIEHUES DE SOUZA). Em janeiro de 2009 havia 16 (dezesseis) segurados ao todo. Em dezembro de 2009 eram 35 (trinta e cinco). Apenas dois meses após, em fevereiro de 2010, a GFIP indica vínculo com 143 (cento e quarenta e três) segurados. Em dezembro daquele ano, 166 (cento e sessenta e seis) segurados já compunham o quadro laboral da INCOVISA.

Durante todo o período auditado, a empresa LAMINATEC teve vínculo com 438 (quatrocentos e trinta e oito) segurados empregados declarados em GFIP. Desses, impressionantes 113 (cento e treze) também tiveram vínculo com a INCOVISA. Ou seja, mais de 25% (vinte e cinco) de todas as pessoas que laboraram na LAMINATEC passaram a trabalhar, em algum momento, para a INCOVISA.

Pois bem: dos 113 (cento e treze) segurados empregados que foram transferidos da LAMINATEC para a INCOVISA, 104 (cento e quatro) foram nas competências entre julho de 2009 e outubro de 2010, justamente o período de readaptação da massa laboral em razão da desnecessária manutenção da mão-de-obra na LAMINATEC, já que a opção pelo SIMPLES Nacional não se mostrava mais presente.

O gráfico acima apresenta, ainda, a variação de segurados total, ou seja, a soma da variação da INCOVISA e da LAMINATEC (curva amarela do gráfico). Perceba-se que é uma variação corriqueira, fruto das oscilações naturais de aporte de mão-de-obra. Tal situação não é equivalente a que observamos quando analisamos as empresas de forma individualizada. Há oscilações bruscas, atípicas, não encontradas em empresas “normais”.

b) Empregados contratados na LAMINATEC para funções impossíveis de serem exercidas: durante todo o período auditado, a empresa LAMINATEC possuiu empregados contratados, para diversas funções. Em algumas situações, isso se mostrou francamente incompatível com outros aspectos identificados na pessoa jurídica em questão. Há duas situações que são passíveis de destaque:

b.1) Motoristas “sem veículos”: durante todo o período auditado, a empresa LAMINATEC não contabilizou a existência de um veículo sequer em seu nome; não houve em seu Ativo qualquer bem dessa natureza. Tampouco existiu alguma contabilização significativa de gastos com aluguel de veículos. Para comprovar tal fato, anexamos Balancetes de Verificação de todo o período auditado, devidamente assinados pelo contador e pelo sócio administrador da empresa (Doc. 04). Lá pode ser observado que o único ativo imobilizado que a empresa teve naquele período são instalações industriais, em razão de uma nova sede que começou a ser construída em junho de 2008.

Destarte, analisando os livros e fichas de registro de empregados da LAMINATEC, identificamos nada menos que 49 (QUARENTA E NOVE) vínculos diferentes da empresa, no período em questão, com segurados contratados para exercer a função de... MOTORISTA! O gráfico a seguir traz a variação do número de motoristas no período auditado:

(omissis)

Perceba-se que há competências em que o número de motoristas laborando simultaneamente ultrapassou duas dezenas, sem um veículo sequer para eles dirigirem...

Na verdade os ditos motoristas eram cedidos para as empresas INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO, de modo a prestarem serviços para as quais efetivamente detinham veículos.

[...]

Foram juntados aos autos cópia das Fichas e de Livros de Registro de Empregados de diversos segurados contratados como motoristas, sendo que a empresa não tinha caminhões, não constava do seu objeto social ser destinada ao transporte rodoviário de cargas e não possuía receitas contabilizadas referentes a fretes, o que reforçou a conclusão de que toda essa mão-de-obra contratada era cedida para terceiros. Enquanto isso, a Incovisa possuía vários caminhões sem ter segurados que os dirigissem.

Tais fatos levaram à seguinte conclusão pela AuditoriaFiscal:

• *durante o período em que houve auditoria (julho de 2007 a dezembro de 2009), a INCOVISA possuiu veículos de transporte (sendo que em grande parte do período não possuía motoristas para os mesmos);*

• *em todas as competências do período auditado, a LAMINATEC possuía diversos motoristas empregados. Não sendo objeto social da LAMINATEC o transporte rodoviário, e tampouco possuindo ou locando veículos, para quem esses segurados prestavam serviço? Obviamente para terceiros (em especial as empresas de propriedade da família de Carlos Alberto Ribeiro de Souza), mediante necessária cessão de mão-de-obra.*

[...]

*b.2) Segurados empregados da filial 0004: no que se refere à comprovação da LAMINATEC realizar cessão de mão-de-obra, chama também bastante atenção a situação da filial CNPJ 80.439.714/0004-82. Esta foi aberta em 03 de setembro de 2008, através da 10ª Alteração Contratual (anexo, Doc. 06). Seu endereço declarado, desde então é: Rua Hans Ditter Schimitz, 420 – **Fundos** – Distrito Industrial – Palhoça/SC (CEP 88104770).*

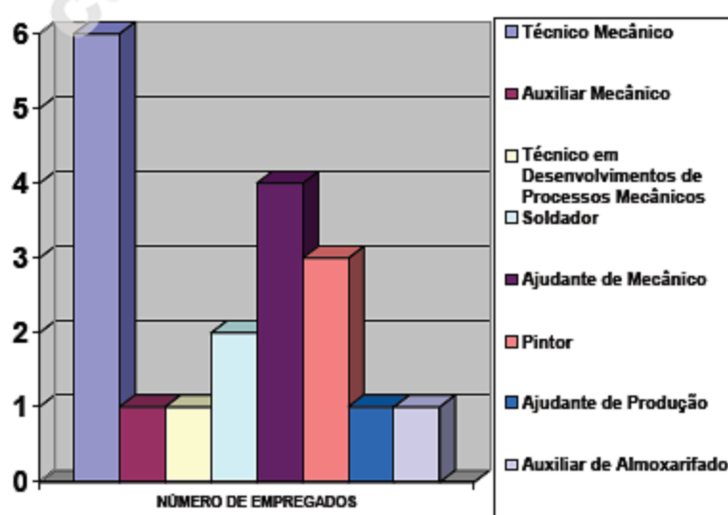
*Quase que no mesmo endereço, mas na Rua Hans Ditter Schimitz, 420 – **Frente** – situou-se a matriz da COMERCIAL SÃO PEDRO durante todo o período auditado. Esta empresa, também de propriedade de Carlos Alberto Ribeiro de Souza e sua família, é voltada à fabricação de maquinário. Seu nome fantasia inclusive é “Incovisa Máquinas”.*

Por meio do próprio sítio eletrônico da empresa (www.incovisa.com.br endereço eletrônico compartilhado pela COMERCIAL SÃO PEDRO e pela INCOVISA), percebe-se que a COMERCIAL SÃO PEDRO, a despeito de possuir a palavra “Comercial” em sua razão social, é uma indústria de equipamentos voltados à fabricação e corte do vidro.

Anexamos cópia de algumas páginas do sítio eletrônico da COMERCIAL SÃO PEDRO (Doc. 07). Ela produz basicamente três equipamentos: um forno de têmpera que, como o próprio nome diz, destina-se à produção de vidro temperado; uma mesa de corte de vidro; e uma lavadora horizontal, também de vidros.

Já a LAMINATEC, conforme demonstram suas alterações contratuais e consolidações (anexas, Doc. 06), durante todo o período auditado teve como objeto social o comércio de vidro (atacadista ou varejista) e a colocação dos mesmos. Houve algumas alterações nesse aspecto (incluindo depósito, em uma oportunidade, e também lapidação, bisotagem e vitrificação e até a própria têmpera de vidros), mas o objeto sempre girou em torno do comércio de vidros e atividades afins para a realização da mercancia em questão.

Levando-se em consideração esses aspectos (endereço da filial da LAMINATEC próximo à COMERCIAL SÃO PEDRO, bem como respectivos objetos sociais), chama a atenção a análise do Livro de Registro de Empregados da LAMINATEC filial CNPJ 0004. Lembremo-nos que ela é uma empresa voltada ao comércio de vidros (ou pelo menos deveria ser). O Livro em questão tem cópia integral anexa (Doc. 08). Relacionamos abaixo a função que consta para cada um dos segurados que efetivamente foram contratados para aquela filial, segundo o documento fiscal aqui analisado:



Tendo em vista tratar-se de empresa de comércio e instalação de vidros, concluiu-se não ser razoável ter em seu quadro de empregados, por exemplo, vários soldadores, pintores, técnicos mecânico, dentre outros, que eram incompatíveis com as atividades da Laminattec mas condizentes com a atividade desempenhada pela Comercial São Pedro, que se avizinhava da Laminattec.

Com base no conjunto de provas, a Fiscalização concluiu que aqueles segurados contratados para a Laminattec eram, de fato, destinados à prestação de serviço, mediante cessão de mão-de-obra, para a empresa vizinha, a Comercial São Pedro, do mesmo núcleo familiar que a Laminattec.

c) Notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Laminattec

A Fiscalização constatou que a Laminattec emitia rotineiramente duas notas fiscais de valor bem mais elevado que as demais: uma relativa à prestação de serviço para a Incovisa e a outra para a Comercial São Pedro, enquanto que as demais eram de valores irrisórios quando comparados a essas duas. Da análise das notas fiscais, foram destacados alguns aspectos considerados importantes:

- *As notas fiscais emitidas para a INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO têm, em regra, como histórico tão somente “mão de obra referente ao mês xxxxxx”. Já as demais, possuem histórico discriminado (Exemplo: mão de obra em vidro 10 mm incolor);*
- *As notas fiscais de prestação de serviços emitidas para outros clientes têm, em geral, discriminação de se referirem a uma outra nota fiscal, só que mercantil (Exemplo extraído da NF*

158: “Ref. NF 139 de 11/11/08”). Isso porque o cliente em questão comprava a mercadoria (vidro, basicamente) e a instalação. A LAMINATEC, então, emitia duas Notas Fiscais: uma de serviços e outra de venda da mercadoria. Já as Notas Fiscais para a INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO não possuem esse tipo de observação. Não havia, pois, venda conjunta de material. Isso porque o “material” realmente não existia, aqueles segurados estavam laborando em cessão de mão-de-obra para as demais empresas da família de CARLOS ALBERTO RIBEIRO DE SOUZA (INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO);

- O valor das notas fiscais emitidas para a INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO é infinitamente superior ao valor médio faturado para outras empresas. Não é incomum encontrarmos notas da ordem de R\$ 20,00 (vinte reais) ou R\$ 30,00 (trinta reais) para os clientes em geral. Para a INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO, essas nunca são inferiores a dezenas de milhares de reais, quando não centenas.

Perceba-se que as notas fiscais emitidas para a INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO diferem sobremaneira das demais em inúmeros aspectos. Além do procedimento totalmente diferenciado, esse documento fiscal demonstra cabalmente **que a LAMINATEC estava ocupando 99% (noventa e nove por cento) de sua força de trabalho na prestação de serviços para as empresas INCOVISA e COMERCIAL SÃO PEDRO.**

d) Relação entre massa salarial e receita bruta

A Fiscalização analisou também a relação entre a Receita Bruta e a Massa Salarial no período auditado, tanto da Incovisa como da Laminattec. Enquanto a primeira se destacava por uma grande rentabilidade, a segunda mal conseguia pagar sua folha de empregados.

Destacou-se que até outubro de 2008 a Incovisa funcionou (e faturou) sem empregados, apenas declarando como massa salarial própria os dois administradores, enquanto que a Laminattec apresentou percentuais bem mais elevados no período. Tal fato reforçou a conclusão de que a Laminattec estava ali como cedente de mão-de-obra para a Incovisa e Comercial São Pedro.

Perceba que no ano de 2007 somente o pagamento das remunerações (sem considerar todos os encargos sociais e tributos inerentes à atividade econômica) já ultrapassou a receita bruta declarada em larga monta. A relação mais favorável é no ano de 2008, com massa salarial próxima a 70% da receita. Mesmo assim, é um índice extremamente elevado. Justificável, no entanto, pois aquela força humana tinha que ser capaz de atender a tomadores de faturamento e complexidade bem mais elevados que as necessidades da própria LAMINATEC na consecução tão somente do seu objeto constante em seu contrato social.

[...]

e) Local de prestação dos serviços: em todo o período auditado, os administradores da LAMINATEC, da INCOVISA e da COMERCIAL SÃO PEDRO procuraram manter proximidade entre os domicílios tributários das empresas, com vistas a facilitar a prestação de serviços. Nada mais natural: afinal de contas, a INCOVISA e a COMERCIAL SÃO PEDRO eram, digamos assim, as maiores “clientes” da LAMINATEC. Ficava muito mais fácil esta prestar serviço para aquelas havendo proximidade entre os domicílios.

[...]

Com base no conjunto de provas e dos fatos narrados com detalhes nos autos do presente processo, entendo não restar dúvidas de que a maioria dos trabalhadores utilizados nas empresas Incovisa e Comercial São Pedro (ambas de propriedade dos ex-sócios da Laminattec e pais dos dois então sócios da Laminattec), no período auditado, possuía documentalmente seu vínculo estabelecido com a Laminattec.

Assim, a Laminattec, como única optante do Simples Nacional dentre as empresas em questão, centralizava a mão-de-obra destinada a realizar os serviços de duas outras empresas: Incovisa Comércio Importação e Exportação Ltda e Comercial de Vidros São Pedro Ltda. Tal procedimento era vedado para se permanecer no Simples Nacional, conforme art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Os atos emitidos pela Administração Tributária para exclusão do contribuinte do Simples Nacional estão devidamente fundamentados, não havendo qualquer ofensa ao devido processo legal e aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

Portanto, entendo ser procedente a exclusão do Simples Nacional também por realizar cessão de mão-de-obra.

3) Exclusão de Ofício por movimentação financeira não declarada pela Laminattec

A Fiscalização verificou também que a Laminattec não informou a totalidade de sua movimentação financeira em 2007, pois os valores recolhidos a título de Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) indicavam a existência de montantes não contabilizados.

Informa que a empresa só passou a contabilizar movimentação bancária, no período auditado, a partir de agosto de 2008. Destarte, o Banco do Brasil S/A declarou haver movimentação financeira pequena, mas existente, em nome da Laminattec, durante o ano de 2007.

Com base no relatório da CPMF, consta movimentação financeira no Banco do Brasil, no ano de 2007, de R\$ 665,71, sendo R\$ 257,56 no período de julho a dezembro, período fiscalizado de 2007 (média de cerca de R\$ 43,00 mensais).

(omissis)

O contribuinte se defende alegando que é injusta a acusação relativa à ocultação da movimentação financeira, pois se trata de uma conta esquecida pela administração da Laminattec, pois ela havia solicitado o encerramento e lá depositou o valor solicitado pelo gerente na época.

Não foram localizadas nos autos intimações da Auditoria-Fiscal para esclarecimento da origem dos recursos movimentados no período fiscalizado no ano-calendário de 2007 no Banco do Brasil, nem comprovação da alegada solicitação de encerramento da conta pelo contribuinte.

O enquadramento legal utilizado pela Administração Tributária para excluir o contribuinte do Simples Nacional pela falta de contabilização de tal movimentação financeira foi o art. 29, inciso II e § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, que assim dispõe:

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

[...]

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

[...]

§ 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.

[...]

No próprio relatório fiscal consta que o contribuinte tomou ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal e, no prazo estipulado, apresentou os respectivos documentos. Consta que no curso da ação fiscal foram emitidos também os Termos de Intimações Fiscais de números 01 a 07 e que, em duas oportunidades, o interessado apresentou pedido de prorrogação de prazo para apresentação de documentos, o que foi autorizado pelo Auditor-Fiscal.

Não constam dos autos pedidos de esclarecimentos da origem dos recursos da referida movimentação financeira não contabilizada no período de julho a dezembro de 2007 (de R\$ 257,56), nem relatos de que tenha havido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens e movimentação financeira, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública.

Em consequência, frente à motivação estruturada nos termos antes transcritos, o ato de exclusão do contribuinte do Simples Nacional indicou como fundamento legal a ocorrência de “embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública”.

Ocorre que ao estipular esta hipótese de exclusão do Simples Federal, o legislador incorporou o que, paralelamente, está previsto no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, como causa de regime especial de fiscalização:

Art.33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I – embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

[...]

§1º O regime especial de fiscalização será aplicado em virtude de ato do Secretário da Receita Federal.

§2º O regime especial pode consistir, inclusive, em:

I - manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo;

II - redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos;

III - utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos;

IV - exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias;

V - controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

[...]

É neste contexto, portanto, que devem ser interpretadas as disposições do art. 29, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 2006. Ou seja, a exclusão do Simples Nacional pode ser promovida com efeitos imediatos quando o sujeito passivo pratica atos enquadrados na hipótese descrita no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, a qual, em outras condições, ensejaria uma ou mais das consequências expressas no §2º, do art. 33, da Lei nº 9.430, de 1996, com amparo no art. 200 do Código Tributário Nacional:

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Tendo em conta a gravidade das consequências estipuladas no §2º do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, as hipóteses de sua aplicação devem ser interpretadas literalmente, o mesmo se verificando com o art. 29, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 2006. Significa dizer que a exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional com esta motivação deve estar lastreada na efetiva negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, e/ou no não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado.

Assim, entendo ter razão o recorrente quando contesta o fundamento legal (art. 29, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 2006) adotado para sua exclusão do Simples Nacional pela não contabilização da referida movimentação financeira entre julho e dezembro de 2007, com impedimento à nova opção até dezembro de 2010. Não há provas suficientes nos autos para caracterizar a ocorrência prevista em lei, de modo que a exclusão com base em tal dispositivo legal não pode subsistir.

Diante do exposto, voto no sentido de manter a exclusão do Simples Nacional mediante Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 194, de 15/09/2011, com efeitos a partir de 01/07/2007 e com impedimento à nova opção até 31/12/2012, conforme art. 29, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, por realizar cessão de mão-de-obra e não comunicar à RFB a exclusão obrigatória e por ter sido constituída por interpostas pessoas.

Quando rebate a alegação do agente fiscal, quanto à cessão de mão-de-obra, de que não compete ao mesmo desconsiderar vínculo laboral, mas sim aos Auditores-Fiscais do Trabalho e quando aduz a ilegalidade da imposição de efeitos retroativos da exclusão do Simples Nacional e para tal cita os art. 5º, inc. XXXV, e art. 150, III, "a", ambos da CF, ocorre que a recorrente inova na argumentação de defesa, em relação à manifestação de inconformidade, o que não é admissível no processo contencioso administrativo, implicando a ocorrência da preclusão consumativa.

Nos termos dos arts. 16, III e 17, ambos do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo-fiscal, todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa deverão ser mencionados na impugnação, considerando-se não impugnadas as matérias não expressamente contestadas.

Na lição de Fredie Didier Júnior (Curso de Direito Processual Civil. Vol. I. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. Ed. JusPodium, Salvador: 2009. Pág. 283.), a preclusão consumativa consiste na perda da faculdade processual, por já haver sido exercida, pouco importando se bem ou mal. Uma vez praticado o ato processual, não mais é possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo, eis que já consumado.

No caso dos autos, a discussão administrativa foi delineada pela manifestação de inconformidade, restando rechaçadas quaisquer outras teses defensivas eventualmente não expostas, por aplicação do princípio eventualidade, ressalva feita ao direito ou fato supervenientes, o que não é a hipótese.

Quanto às jurisprudências citadas, não cabe ao agente do Fisco nem a este Carf deixar de aplicar a legislação tributária com base em decisões judiciais ou de seus próprios colegiados em que o sujeito passivo não foi parte do processo ou decisões sem efeito *erga omnes*. Esta última assertiva está reforçada no próprio Regimento Interno deste tribunal, em especial em seus artigos 62, 72 e 74.

Já em relação às supostas inconstitucionalidades alegadas, é vedado ao julgador administrativo negar aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade. O tema é pacificado no âmbito deste Conselho Administrativo, nos termos da Súmula CARF nº. 02:

Súmula CARF nº. 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de Lei Tributária”.

A autoridade administrativa é vinculada à legalidade estrita, seja nos termos da Lei 8.112 de 1990, em seu artigo 116, III, seja pelo artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 e o mesmo se verifica quanto às doutrinas citadas.

Assim, a partir do momento em que a norma é inserida em nosso sistema legislativo, é obrigação da autoridade administrativa a sua aplicação, não cabendo ao julgador administrativo expressar seu juízo de valor por eventuais injustiças que esta norma tenha causado, papel este incumbido aos tribunais competentes.

A hipótese colocada, sem dúvida alguma, configura aquela a situação prevista na Súmula acima mencionada, desta forma, entendo que a decisão recorrida não merece ser reformada quanto ao ponto alegado pela recorrente.

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário mantendo-se a exclusão a empresa do Simples Nacional.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni