



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

Processo nº 13830.000298/2006-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.430 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria Simples
Recorrente CÍCERO PAGLIARI ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário, cancelando-se o ato administrativo baseado em infração insuficientemente caracterizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento ao recurso.

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, Gervasio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero (Vice-presidente) e Aloysio José Percínio da Silva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Cícero Pagliari – ME, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 14-18.810/2008 (fls. 88), da 1ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto-SP.

O histórico do litígio recebeu a seguinte descrição no relatório da decisão contraditada:

“O contribuinte acima identificado foi excluído do SIMPLES, por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/PPE nº 11/2007, por exercer atividade que veda a opção pelo sistema simplificado, consistente na locação de mão-de-obra.

2. Irresignado, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 77-80, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

2.1. Não há, na legislação relativa ao SIMPLES, uma definição específica que traduza o alcance da expressão “locação de mão-de-obra”, que possui similaridade com o conceito de prestação de serviços com fornecimento de mão-de-obra. No âmbito do IRRF, a IN SRF nº 34/89 determina que há locação de mão-de-obra quando os empregados da locadora são colocados a serviço da locatária, pessoa jurídica, em local por esta determinado. Este conceito, porém, não basta para distinguir a locação de mão-de-obra da atividade de fornecimento de pessoal para prestar determinado serviço. Com base nas recentes decisões da Receita Federal sobre a matéria, conclui-se que para a caracterização da prestação de serviços com fornecimento de pessoal devem concorrer os seguintes elementos: 1- os serviços prestados não devem ser próprios de profissão regulamentada por lei e não devem coincidir com aqueles próprios das profissões relacionadas no inciso XIII do art. 12 da IN SRF nº 09/99; 2- os serviços não devem decorrer de terceirização; 3- a estrutura operacional deve ser própria e de responsabilidade da prestadora de serviços; 4- o comando das tarefas, bem como a fiscalização da execução e do andamento dos serviços deve caber à empresa fornecedora dos serviços. Há decisões da Receita Federal admitindo a opção pelo SIMPLES das empresas que prestam serviços de transporte de passageiros. Também é admitida a opção para as empresas que têm por atividade a locação de veículo com fornecimento de mão-de-obra de motorista. Outros fornecedores que prestam serviços às diversas usinas da região estão enquadrados no SIMPLES.

2.2. No Ato Declaratório Executivo DRF/PPE nº 11/2007, o CNPJ e o endereço do interessado estão incorretos. Foram indicados equivocadamente o CNPJ 04.828.792/0001-49 e o endereço Rua São Bento, nº 250. O ato de exclusão faz menção também a um contrato datado de 18/04/2001. Ocorre que a abertura da empresa se deu apenas em 19/12/2001.

2.3. Por fim, pede o contribuinte que seja acolhida sua manifestação de inconformidade, revogando-se a exclusão do SIMPLES.”

A manifestação de inconformidade foi indeferida pelo órgão de primeiro grau, nos termos da decisão unânime assim resumida:

“Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Data do fato gerador: 01/05/2002

EXCLUSÃO DO SIMPLES - ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA - EMPREITADA EXCLUSIVAMENTE DE MÃO-DE-OBRA - AUTONOMIA DA VONTADE - INTERPRETAÇÃO FINALÍSTICA.

A interpretação finalística da norma que veda a opção pelo SIMPLES de empresas que exercem atividade de locação de mão-de-obra autoriza a conclusão de que não podem optar pelo sistema simplificado empresas que exercem atividades cujas características se aproximam sobremaneira da atividade de locação de mão-de-obra.”

Cientificada do acórdão em 28/04/2008 (fls. 98), a contribuinte apresentou o recurso no dia 6 do mês seguinte (fls. 99), renovando as razões de contestação expostas na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

O recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme relatado, a recorrente apontou erros na sua identificação constante do ato administrativo contestado, além de menção incorreta a um determinado contrato.

O tema já foi bem enfrentado pela turma recorrida, destacando o perfeito entendimento da contribuinte quanto aos motivos da exclusão do regime do Simples e a ausência de qualquer prejuízo ao exercício do seu direito de defesa, conforme fundamentação do voto condutor do acórdão adiante transcrita:

“Efetivamente, houve equívoco na grafia do CNPJ indicado no Ato Declaratório Executivo DRF/PPE nº 11/2007, já que o dígito final é 8 e não 9, como indicado. Além disso, a empresa está estabelecida na Rua São Benedito, e não na São Bento, como consta do Ato. Finalmente, o contrato datado de 18/04/2001, mencionado no Parecer SACAT/DRF/PPE/164/2007 (fls. 65-68), é aquele anexado por cópia às fls. 08-12, celebrado entre UNIALCO AGRÍCOLA LTDA e EMPRESA TRANSPORTADORA NEIRI S/C LTDA. A menção foi equivocada, já que o contrato que deu base à edição do Ato Declaratório Executivo foi aquele celebrado entre UNIALCO AGRÍCOLA LTDA e CÍCERO PAGLIARI, anexado por cópia às fls. 13-17.

Todos estes equívocos, porém, não trazem qualquer prejuízo à validade do Ato Declaratório Executivo DRF/PPE nº 11/2007, já que não houve cerceamento ao direito de defesa. Com efeito, trata-se de lapsos materiais que não prejudicaram a compreensão das imputações constatadas. Isto se revela, sobretudo, pela manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, na qual este demonstra perfeita compreensão das irregularidades apuradas.”

No mérito, constata-se a inexistência de controvérsia acerca da impossibilidade de opção pelo Simples no caso de pessoas jurídicas locadoras de mão-de-obra.

A discussão está centrada na classificação da atividade desenvolvida pela empresa.

No entendimento do Fisco, expressado no Parecer Sacat/DRF/PPE nº 164/2007 (fls. 65), tomado por base para a expedição do ato de exclusão do Simples (fls. 70), trata-se de locação de mão-de-obra, enquanto a recorrente assegura ser de serviço de transporte de pessoas.

Com efeito, não podem optar pelo Simples as empresas dedicadas à locação de mão-de-obra, conforme o art. 9º, XII, “f”, da Lei 9.317/96, com o seguinte teor:

“Art. 9º. Não poderá optar pelo Simples, a pessoa jurídica:

(...)

XII – que realize operações relativas a:

(...)

f) prestação de serviço de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra.”

Para a Turma recorrida, as cláusulas contratuais revelariam reduzida possibilidade de atuação da recorrente no “campo da organização e gestão do negócio”, contrastando com a influência “demasiadamente grande” da contratante (Unialco), desfavorecendo a conclusão de que a recorrente teria apenas o dever de prestar o serviço contratado. Na prática, o contrato conteria “uma relação muito próxima daquela típica de contratos de locação de mão-de-obra”.

A recorrente, no entanto, assegura que presta serviço à usina (Unialco – contratante) estritamente no transporte de trabalhadores rurais.

As notas fiscais de serviços de transporte emitidas pela recorrente, série B-1, contêm descrição de serviço de transporte de pessoal empregado no corte de cana para Unialco Agrícola Ltda. (fls. 19, 21, 23, 26, 27, 29, 30), supostamente prestado com base no “Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviço Rurícolas” (fls. 13).

O referido contrato tem por objeto a prestação de “serviços rurais” pela recorrente compreendendo “o transporte de trabalhadores, fiscalização da quantidade e qualidade da produção de mão de obra, com emissão de relatório diário dos serviços segundo as diretrizes de natureza técnica previamente estabelecidas pela tomadora dos serviços”.

Os itens 1.4 e 2.2 do contrato sugerem uma prestação de serviço com utilização da estrutura operacional fornecida pela contratada (recorrente), a exemplo de veículos, barracas sanitárias e abastecimento de água potável.

A meu ver, a locação de mão de obra estaria caracterizada na hipótese de utilização tão-somente de pessoas na realização do serviço de transporte, como motorista, supervisor, etc. O fornecimento da estrutura material pela recorrente, referida no parágrafo anterior, deixa impressão de tratar-se de prestação de serviço.

Contudo, os elementos constantes dos autos são insuficientes para a identificação inequívoca dos fatos relativos ao contrato sob exame e, conseqüentemente, também o são para fins da caracterização da infração indicada pela autoridade fiscal.

Como regra geral, incumbe ao Fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário. Atente-se para o que determina o art. 9º do Decreto-Lei 1.598/77¹, em especial o § 2º:

“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.”

Semelhante comando é encontrado no art. 79 do Decreto-lei 5.844/43². Prescreve o dispositivo:

“Art. 79. Far-se-á o lançamento *ex officio*:

(...)

§1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.

(...)”

Bem se vê que compete à fiscalização descrever corretamente a infração e reunir todos os seus elementos comprobatórios.

Nessa linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha³:

“Como bem salientou o saudoso e ilustre professor⁴, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma “*relevatio ab onere agendi*” e não uma “*relevatio ab onere probandi*”, isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.”

¹ Correspondente aos art. 174 do RIR/80; art. 223 do RIR/94 e art. 276, 923, 924 e 925 do RIR/99.

² Correspondente aos art. 678, §2º, do RIR/80; art. 894, §1º, do RIR/94 e art. 845, §1º, do RIR/99.

³ “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, São Paulo, Dialética, 2ª edição, 1997, pág.75.

⁴ O “saudoso e ilustre professor” a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli.

Não é diferente a jurisprudência pacífica do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, exemplificada pelos seguintes acórdãos:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.” (Acórdão 108-07.124/2002).

“ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação.” (Acórdão 103-20.594).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário.” (Acórdão 103-21.466).

Como a infração não foi suficientemente caracterizada, o ato administrativo de exclusão do Simples deve ser cancelado.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso.

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA