



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.000626/2004-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1302-004.939 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de outubro de 2020
Recorrente LUIS HENRIQUE DE SOUSA TELECOMUNICACOES - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO CONTIDO EM ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES. NULIDADE.

A exposição insuficiente, mal feita, confusa das razões para a prática do ato administrativo resulta na redução da capacidade do destinatário do ato de se defender de forma eficaz, caracterizando a violação à garantia da ampla defesa e culminando com a sua anulação, na forma do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2002

SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. PROVA. ÔNUS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ADE. CANCELAMENTO.

A exclusão de contribuinte do regime tributário tratado pela Lei 9.317/96, ante a constatação de exercício de atividade vedada, somente poder ser promovida mediante a produção de prova robusta acerca da situação vedadora, a ser produzida pela Autoridade Fiscal de sorte que, sem tais provas, o ato de ser cancelado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuidam o autos de procedimento administrativo de exclusão da empresa ora recorrente do Sistema Simplificado de Recolhimento de Tributos Federais – Simples Federal – previsto pela Lei 9.317/96.

De acordo com o ADE – Ato Declaratório Executivo – de n.º 27, de 02 de dezembro de 2013, a insurgente teria sido excluído do regime supra, com efeitos retroativos à 01 de janeiro de 2002, ante a constatação da prática de atividade vedada, indicando-se, como fundamentos legais para tanto, os preceitos do art.9º, XII, da Lei 9.317/96 e, ainda, os arts. 14, I; e 15, II da Medida Provisória n.º 2.158-34, de 27/07/2001. Invocou-se, ainda, as disposições contidas nos arts. art. 20, V; art. 21; art. 23, I; art. 24, II, c/c parágrafo único e 73, todos da IN/SRF 355, de 29/08/2003.

Mais que isso, este ato estaria embasado em Parecer/DRF/FCA/SORAT de n.º 18/2004 (e-fls. 18/19). Vale destacar, neste ponto, que este parecer afirma, em primeiro momento, que a atividade de “*instalação de equipamentos de telecomunicações*” seria vedada pelo predito art. 9º, **inciso XII**, da Lei 9.317/96. Mais adiante, entretanto, sustenta estar tipificada, a partir da análise de notas fiscais trazidas aos autos, a cessão de mão-de-obra.

Apenas a guisa de curiosidade (e, em certa medida, para uma completa contextualização dos fatos da demanda), impende esclarecer que o feito se iniciou com a emissão de outro ADE, datado de 13/05/2004, contra o qual a empresa contribuinte opôs uma primeira impugnação, considerada intempestiva. Contra a decisão que atestou a preclusão temporal retro, foi impetrado um mandado de segurança que, ao fim e ao cabo, anulou todo o procedimento, incluindo-se, aí, o próprio ADE, ante uma pretendida violação à ampla defesa. O ADE de e-fl. 123 foi emitido, pois, como consequência da decisão emanada do Poder Judiciário.

Pois bem. Em face deste último ADE foi oposta nova manifestação de inconformidade em que, em apertadíssima síntese, sustenta que a sua atividade não revolveria qualquer tipo de especialização que a pudesse identificar como atividade de profissão regulamentada, não se enquadrando na situação vedadora prevista pelo art. 9º, XIII, da Lei 9.317/96 (lembrando, entretanto, que o ADE justificou a exclusão nos preceitos do no inciso XII do preceptivo retro referido).

Passo seguinte ataca os efeitos retroativos impostos por meio do ADE, calcando seus argumentos nos artigos 103, I, e 106 do CTN e, ainda, em premissas de índole eminentemente econômica.

Volta então a discutir o não enquadramento da sua atividade na hipótese do inciso XIII, já mencionado acima, e combate as conclusões exaradas pelo INSS e pela SRF, descritas no Parecer de n.º 18/2004, já tratado alhures, afirmando, inclusive, inexistir quaisquer provas de

que, em qualquer momento, tenha prestado “*serviços de mão-de-obra*” (quis dizer, em verdade, serviços de “cessão de mão-de-obra”).

Apresenta, por fim, argumentos acerca de um caso paradigma em que empresa que desenvolve atividade idêntica à sua, teria obtido decisão favorável em julgamento realizado pela DRJ de Ribeirão Preto.

Anexa à sua defesa cópias de notas fiscais e de peças do processo em que o citado julgamento paradigma teria sido proferido.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de Belém houve por bem julgar, por maioria de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, valendo destacar que o voto vencido teria apontado para, primeiramente, um claro vício de motivação contido no ADE e, em seguida, para a ausência de provas de que a atividade desenvolvida pela insurgente se enquadraria nas hipóteses, seja do inciso XII, seja do inciso XIII, da Lei 9.317/96. O entendimento que prevaleceu no órgão julgador de primeira instância, todavia, foi de que os serviços “*de montagem e manutenção de equipamentos eletrônicos e de instalação*” caracterizariam “*prestação de serviço profissional de engenharia, assemelhados e de outras profissões que dependem de habilitação profissional legalmente exigida de sistemas de comunicação e telecomunicações*”. Outrossim, o redator designado para o acórdão em tela teria afirmado, ainda, que as notas fiscais trazidas ao processo comprovariam que houve efetivamente cessão de mão-de-obra.

A empresa foi intimada do resultado do julgamento acima em 27 de janeiro de 2015 (e-fl. 204), tendo interposto o seu recurso voluntário em 25 de fevereiro daquele mesmo ano (e-fl. 207), por meio do qual, em linhas gerais, reprisa os argumentos já despendidos em primeira instância.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães das Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche todos os pressupostos de cabimento. Assim tomo conhecimento do apelo.

I DA TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES E A VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA

Tenho, como é de conhecimento deste colegiado, posição firme acerca da regularidade formal dos atos administrativos, em especial quanto aqueles que culminem com a imposição de obrigações patrimoniais ou, a revés, que importem na supressão de direitos (patrimoniais ou, mesmo, de outra natureza). E, também como já tive a oportunidade de me manifestar em outros casos, semelhante rigidez formal se justifica, diga-se, não num apego desmedido à burocracia ou intransigência injustificada quanto a informalidade.

A necessidade de observância ao *minus* formalístico tem esteio na, igualmente necessária, satisfação da garantia da ampla defesa.

De fato, não raro, o ato de lançamento ou, especificamente, aqui, a decisão (administrativa) quanto a exclusão do contribuinte do Simples Federal, se calcam em exposições pouco fundamentadas ou, quiça, motivados de forma inconsistente, incoerente ou, mesmo, contraditória. E, neste passo, a exposição insuficiente, mal feita, confusa das razões para a prática do ato administrativo, no contexto ora exposto, invariavelmente resulta na redução da capacidade do destinatário do ato de se defender de forma eficaz.

A motivação, pois, além de decorrer de determinações constitucionais explícitas (v.g., o art. 37 da CF), é decorrência da garantia da ampla defesa e a sua falta, ou exposição falha, resulta, inegavelmente, em anulação do ato (no plano tributário federal, semelhante nulidade é explicitamente prevista, conforme se extrai do art. 59, II, do Decreto 70.235).

Tal consequência é descrita na teoria dos motivos determinantes tão bem explorada por Celso Antônio Bandeira de Mello em seu "Curso de Direito Administrativo", 12ª ed., São Paulo, 2000, Malheiros Editores, p. 346:

De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de "motivos de fato" falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.

E isto porque, ao expor motivos inexistentes ou incorretos, faz com que o administrado se oponha ao ato por meio de argumentos igualmente inconsistentes; se o motivo de direito ou o motivo de fato declinado o são de forma incorreta, o cidadão, igualmente, se insurgirá contra o ato de forma incorreta ou inconsistente. O contribuinte, especificamente no caso do direito tributário, trará documentos, fatos e argumentos de defesa que, ao fim e ao cabo, pouco ou nada acrescentarão ao discussão efetivamente correta e, por isso mesmo, verá prejudicado a seu direito à uma defesa lata e irrestrita de seus interesses.

Principalmente em situação como a dos autos, cujo o ônus da prova é da própria Administração Pública, o contribuinte somente conseguirá se contrapor aos elementos porventura levantados se lhe for franqueado entender, escorreita e concretamente, os fatos, provas e documentos que deve apresentar tendo em conta os motivos efetivamente descritos no ato contra o qual se opõe, pena, insista-se, de nulidade pelo amesquinamento de sua garantia a ampla defesa

Que o Parecer de nº 18/2004 é absolutamente confuso estando lastreado, por sua vez, numa representação ainda menos ininteligível, da lavra da Coordenação-Geral de Arrecadação da do Instituto Nacional do Seguro Social (e-fls. 5/7), é inegável. Aliás somente se torna remotamente possível compreender os motivos para a suas práticas, quando consideramos todo o contexto fático abordado por tais atos, que demonstraria que, efetivamente, o motivo da exclusão da recorrente se deu, tão só, ante a constatação (quase paranormal) de que a empresa recorrente teria prestado serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Realmente, o “conjunto da obra” demonstra que a representação alhures teria se iniciado por conta de pedido de restituição proposto pela empresa, atinente à parcelas da contribuição incidente sobre folha, adiantada e destacada nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte. E foi, precisamente, a partir destas notas fiscais, e nada mais, que o INSS opinou pela exclusão da recorrente do regime tributário em exame, ao argumento, não explicado, de que:

De acordo com relação de Decisões de Processos de Consulta às Regiões Fiscais elaborado e atualizado até 04/06/1998 pelo serviço de Tributação - DRF/POA, atualizado até 30/07/2002 pela divisão de Tributação SRF/10. RF com Decisões de permissão ou vedação ao enquadramento no SIMPLES e **no que se refere ao fato em questão, o enquadramento para atividades ligadas a instalação de equipamentos de telecomunicações, está vedado, como pode-se observar na Decisão n.º 14/02 - 5. RF e 13/01 cosit.**

Aliás, até aqui, tudo levaria a crer que o entendimento exarado pelo órgão previdenciário estaria calcado nas disposições do art. 9ª, inciso XIII, da Lei 9.317/96. Mas a aludida representação invoca os preceitos do inciso XII e, ainda, as decisões proferidas pela 5ª Região Fiscal (sabe-se lá de qual órgão) e da COSIT. Por dedução lógica, presume-se que tais decisões tenham indeferido o pleito proposto pela empresa, não autorizando pois a restituição das parcelas da CPP retidas em suas faturas. Como esta retenção somente pode ser realizada em casos de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, deduz-se, insista-se, que foi, precisamente, a consideração de que semelhante negócio ocorreu que deu azo à própria representação em exame.

E o Parecer de n.º 18 não contribuiu em quase nada para tornar mais claros os motivos invocados pelos dois órgãos, a não ser por uma pequena passagem em que a SORAT assim se pronuncia:

Nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços n.ºs 073, 074, 075, 078 e 080, emitidas entre janeiro/2003 a maio/2003, juntadas por amostragem pelo Auditor Fiscal da Previdência Social, observa-se que a representada prestou serviços à empresa "ENGESET ENGENHARIA E SERVIÇOS TELEMÁTICA S/A" **a título de mão-de-obra em telecomunicações.**

Ora vamos... toda e qualquer prestação de serviços revolve o emprego de mão-de-obra, já que o serviço não se materializa espontaneamente e, até o momento, a raça humana não desenvolveu, de forma cientificamente comprovada, capacidades telecinéticas necessárias à consecução de atividades à distância, envidadas apenas com a força do pensamento. Seja qual for a modalidade negocial por ventura pactuada, a sua concretização pressupõe o uso de empregados (mão-de-obra). Imagina-se, pois, que o trecho negrito da passagem acima tenha sido açodada e atecnicamente redigido, querendo, ainda que não esteja claro, se referir à **cessão** “*de mão-de-obra em telecomunicações*”

O que a legislação do Simples vedava era a disponibilização de empregados **em regime de cessão de mão-de-obra!** Assim, se a SORAT pretendia, de fato, justificar o entendimento exarado no aludido parecer na constatação desta última modalidade de serviços, falhou miseravelmente em seu mister.

Por isso mesmo, não seria exagerado se reconhecer a nulidade do ADE já que embasado em Parecer e em Representação Fiscal franciscamente pobres quanto a exposição de

seus motivos (note-se que não se está tratando, ainda, de provas acerca da materialização do fato, mas, tão só, da exposição dos motivos para a prática do ato).

Enfim, é sobejamente difícil se entender qual seria o motivo da exclusão, mesmo considerado o contexto mencionado acima; não por outra razão a recorrente se desdobrou para defender, em princípio, que a sua atividade não se enquadrava na hipótese tratada pelo art. 9º, XIII, da Lei 9.317/96 (não invocado pelo ADE), se opondo às conclusões das autoridades fiscais, quanto a ocorrência de cessão de mão-de-obra apenas ao fim da sua peça, tecendo vagas considerações no sentido de que possuía apenas dois funcionários para executar os serviços por ela prestados.

Calha, agora, frisar que a observância à ampla defesa não se exaure na disponibilização de uma oportunidade para o interessado se defender; não se verifica a entrega da predita garantia pela simples exibição ao administrado de relatórios da autoridade administrativa em que se consigna as suas conclusões sobre eventual procedimento investigativo. O respeito à garantia fundamental em testilha pressupõe a disponibilização de meios para se fazer uma defesa “eficaz” e não só de permitir a apresentação de determinadas razões de insurgência. Neste passo, cumpre invocar os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins:

A clareza do texto constitucional e a utilização de expressões esclarecedoras como: ‘litigantes’, acrescido de ‘acusados em geral’ e ‘contraditório’, acrescido de ‘ampla defesa’, sobre não distinguir o cabimento de tais meios nos ‘processos administrativos e judiciais’, dá a cristalina, meridiana, exuberante demonstração de que não qualquer ‘defesa protocolar’, **mas a defesa ‘ampla’, ‘lata’, ‘larga’, ‘sem obstáculos’ é assegurada pelo constituinte** (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo Administrativo Tributário*. 1.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, pp. 56).

Notem que até aqui este relator não conseguiu entender, de forma clara, qual foi o motivo da exclusão da empresa: se pela prática de atividade desenvolvida por profissão regulamentada ou se pela ocorrência da modalidade negocial que revolve a cessão de mão-de-obra. E isto, tão pouco, ficou claro para o próprio redator do voto vencedor proferido na DRJ, que termina por abordar as duas situações acima. E que se o diga o contribuinte que, para não incorrer na preclusão consumativa a que alude o art. 17 do Decreto 70.235/72, “atirou para todos os lados”.

E vejam bem, ainda que o insurgente tenha realmente apresentado a sua defesa (o que vem sendo invocado como justificativa para afastar eventuais nulidades observadas em atos cuja exposição de fato e de direito é falha, ante uma possível falta de prejuízo), é razoável assumir que, se os atos ora examinados tivessem se esmerado quanto à sua motivação, os esforços emendados pela empresa poderiam ter sido apresentados de forma mais específica ou focada, tornando, neste passo, mais precisas e eficazes as suas razões. Houve prejuízos; o fato do contribuinte ter se defendido se deu, apenas, pela capacidade técnica de seu patrono de se sobrelevar das razões expostas pelas autoridades fiscais e assim “interpretar” o que realmente pretendiam.

O ADE é, como já destacado, inadvertidamente nulo por vício de motivação, em escancarado desrespeito à ampla defesa, tipificando, nesta esteira, a hipótese preconizada pelo art.59, II, do Decreto 70.235/72.

II O MÉRITO.

Mesmo que a preliminar acima, invocada de ofício, diga-se, não seja acolhida pelo colegiado, a pobreza da Representação, do Parecer e, por conseguinte, do próprio ADE não se restringe à exposição dos motivos, mas também à própria instrução probatória. Seria possível, neste passo, superar a predita nulidade com espedeque nos preceitos do art. 57, § 3º, do Decreto 70.235/72 e resolver a querela em favor da recorrente.

Partindo-se do pressuposto de que a exclusão de deus, apenas, por força da ocorrência de uma “cessão de mão-de-obra”, vê-se que as provas desta situação foram descritas pela Representação do INSS e, apenas, referenciadas pelo Parecer de nº 18/04. Tais provas, diga-se, se limitam às notas fiscais trazidas inclusive pela própria empresa. Não houve, seja da parte dos Auditores Previdenciários, seja por parte da RFB, qualquer esforço investigativo; não se intimou o contribuinte sequer para trazer ao feito as cópias do contrato firmado com a empresa Engeset que poderia contribuir (mas não seria a prova definitiva) para o descortinamento da natureza dos serviços prestados. E é por isso, inclusive, que se afirmou no tópico anterior que as conclusões exaradas pelas Autoridades Fiscais somente poderiam advir de exercícios paranormais ou, quiçá, de adivinhação...

A DRJ, por meio do D. Redator designado para elaborar o voto vencedor, chegou a afirmar que as preditas notas fiscais, pela “*forma de medição de serviço prestado*” ali descrita, permitiram “*concluir que houve a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizam serviços contínuos*”. Rogata maxima venia, mas é impensável chegar-se a tal conclusão apenas a partir da descrição de serviços apostas em notas fiscais, e isso apenas *in abstracto*!

No caso concreto, a “medição” a que alude o D. Redator não é, nem de longe, própria aos serviços de cessão de mão-de-obra. Veja-se, ainda que a guisa de exemplo, a nota fiscal juntada à e-fl. 08 (e que segue o padrão de todos os demais documentos fiscais exibidos no feito). Na descrição dos serviços ali contida, observa-se a fixação de preços por atividades específicas e não por número de funcionários empregados ou por horas/dias de ocupação dos preditos empregados; mais que isso, houve emprego de equipamentos na prestação de serviços o que não é próprio desta modalidade negocial (ainda que possa, eventualmente ocorrer).

Notem que não estou nem mesmo tratando do problema afeito à situação tratada pelo inciso XIII do art. 9º porque, mais ainda, inexitem nem mesmo descrições fáticas que pudessem, de qualquer forma, demonstrar que atividade exercida pela recorrente pressuporia o emprego de mão-de-obra própria de profissões regulamentadas. E este, insista-se, não foi o motivo invocado pelo ADE.

Enfim, superada a nulidade anteriormente apontada, o caso ainda assim se resolve em favor da recorrente, já que o ADE não se encontra lastreado em qualquer documento ou elemento suficiente à comprovação de que houve, na espécie, cessão de mão-de-obra.

III CONCLUSÃO.

À luz do exposto, voto por, superada a nulidade do ADE reemitido e juntado à e-fl. 123, tal como descrita no tópico I, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães das Fonseca