



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

Processo nº 13971.002264/2003-13
Recurso nº 173.448 Voluntário
Acórdão nº **1801-00.357 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 08 de novembro de 2010
Matéria Exclusão Simples - Atividade Vedada
Recorrente ETIKA PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO.

Comprovado nos autos que o Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples fez remissão aos dispositivos legais vigentes e à situação fática que ensejaram a sua emissão, afasta-se a alegação de falta de motivação do ato administrativo.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há que se falar em exercício da ampla defesa e do contraditório na fase procedimental quando a fiscalização apura os fatos e ilícitos tributários, instaurando-se o litigioso, que obriga a observância dos referidos princípios constitucionais, somente após a apresentação da defesa do contribuinte em resposta ao ato administrativo praticado de ofício.

SIMPLES. OPÇÃO. IMPEDIMENTO LEGAL.

Vedada a opção pelo Simples pela pessoa jurídica que realize operações relativas a prestação de serviço de locação de mão-de-obra.

SIMPLES. VEDAÇÃO DA ATIVIDADE. EFEITOS DA EXCLUSÃO.

A exclusão do Simples por causa de atividade vedada pela norma jurídica produz efeito *ex tunc* em vista do contribuinte ter optado por regime de tributação diferenciado que sempre lhe foi vedado por imposição legal, semelhantemente ao contribuinte que opta indevidamente pelo lucro presumido, quando está obrigado ao lucro real. Trata-se de regimes de apuração de tributos e opções regidas pelas normas tributárias que devem ser observadas rigidamente. A opção indevida não gera direito adquirido, nem pode ser tratada como ato jurídico perfeito, mas, sim, gera sanções tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidades suscitadas pela recorrente, para, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

ANA DE BARROS FERNANDES – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 16/11/2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Rogério Garcia Peres e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata o presente de exclusão do Simples de empresa que optou pelo sistema de tributação, simplificado, diferenciado e favorecido indevidamente, por exercer atividade legalmente vedada, conforme Ato Declaratório Executivo nº 45/03 – fls. 21.

O procedimento fiscal de exclusão teve início com a representação fiscal feita à seção de fiscalização da Gerência Executiva do INSS, fls. 01 a 05, em vista da constatação fiscal na empresa de que esta:

a) presta serviços quase exclusivamente à firma individual KATHIA CILENE REICHEL KOFFKE, nas mesmas dependências e realizando as atividades fins da empresa contratante, ou seja, serviços de contabilidade e outros relacionados;

b) a empresa ora excluída foi criada com o intuito de locar mão de obra para a empresa KATHIA;

c) possuem o mesmo endereço como sede;

d) a ETIKA tem como objeto social prestação de serviços de digitação e processamento de dados, enquanto a KATHIA a exploração do ramo de contabilidade e auditoria;

e) a identificação do estabelecimento evidencia serem a mesma as duas empresas, na realidade, escritório de contabilidade: “ETIKA CONTABILIDADE”;

f) não há separação física nas dependências das empresas que funcionam conjuntamente;

g) as despesas administrativas são suportadas pela firma individual “KÁTHIA”;

h) a titular da firma individual detém 50% das cotas da empresa “ETIKA”, exercendo a gerência desta em conjunto com os outros sócios;

i) a receita da prestação de serviços de contabilidade é desenvolvida pela empresa ETIKA que fatura contra a firma individual “KATHIA” apenas o valor suficiente a cobrir as despesas com a folha de funcionários e tributos, enquanto a “KATHIA” fatura os serviços prestados aos diversos clientes do escritório contábil;

j) a firma individual “KATHIA” não possui empregados;

A sócia Káthia Cilene Reichel Koffke é técnica em contabilidade.

Conclui, na representação fiscal, que a empresa ETIKA executa serviços profissionais de contabilidade e faz locação destes serviços à firma individual “KATHIA”.

Em consequência aos fatos relatados, a autoridade *a quo* exarou o Ato Declaratório Executivo DRF/Blumenau/SC nº 45/03, excluindo a empresa do Simples, desde a data de sua opção efetuada de forma indevida – fls. 21.

A empresa apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 26 a 30, argumentando que apenas presta serviços de processamento de dados e digitação, atividades estas não vedadas pela Lei nº 9.317/96 e não loca mão de obra à outra empresa, a quem, todavia, se subordina hierarquicamente e por causa da redução dos custos situa-se no mesmo endereço. Entre outras alegações, discorre sobre a natureza de incentivo fiscal do Simples e o fato de que não subsistirá, gerando desemprego, se for excluída do sistema favorecido de tributação.

Argumenta ainda que não pode ser excluída sumariamente antes de encerrado o processo administrativo fiscal, o que acarreta cerceamento de defesa, que a exclusão pelo mero fato de duas empresas ocuparem o mesmo espaço físico fere os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, e mais o princípio da legalidade, visto que a empresa só presta serviços de digitação e processamento de dados.

A Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF exarou o Acórdão nº 03-22.523/07 indeferindo a defesa da contribuinte, fls. 38 a 40.

Irresignada, a empresa apresenta, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 43 a 65, argumentando, em suma:

1) a empresa à época dos fatos tinha como objetivo social o serviço de digitação e processamento de dados; a partir de 01/07/2007 alterou o contrato social para a prestação somente de serviços de digitação;

2) em 26/07/07 protocolizou pedido de inclusão no Simples Nacional e foi-lhe negado – a recorrente atribui à negativa deste pedido o Acórdão que ora combate;

3) a seguir esclarece que em 01/04/2008 recebeu notícia do deferimento de sua inclusão no Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/07;

4) contesta, então, o Ato Declaratório que excluiu-a do Simples Federal;

5) protesta pela nulidade da decisão administrativa de exclusão (proferida na Solicitação de Revisão da Vedação/Exclusão do Simples) por ausência de fundamentação legal, porque não veiculou a motivação do indeferimento, com fulcro no artigo 50 da Lei nº 9.784/99;

6) ataca o Ato Declaratório Executivo de exclusão pela mesma razão; cita acórdão do Conselho de Contribuintes a respeito desta matéria;

7) a exclusão sumária do Simples é causa de nulidade do ato de exclusão, pois impediu a recorrente de apresentar defesa prévia;

8) o ato danoso e lesivo praticado pelo fisco ofende os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa; cita doutrina sobre estes princípios constitucionais; cita acórdão do extinto Tribunal Federal de Recursos sobre o duplo grau de jurisdição; do Superior Tribunal de Justiça sobre cancelamento de benefício previdenciário sem prévio procedimento administrativo e acórdão do Tribunal Federal de Recursos sobre matéria aduaneira;

9) alega que no presente caso não se instaurou um processo regular;

10) reitera sobre a falta de motivação explícita no Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples, invocando os artigos 50 e 53 da Lei do processo federal, nº 9.784/99;

11) cita ementa de acórdãos na qual: a) empresa que vendia suprimentos de informática e prestava serviços de digitação foi mantida no Simples; b) outra que prestava serviços de revisão gramatical, redação, digitação, tradução, diagramação etc quando estas atividades não exijam formação profissional específica;

12) diz que a fiscalização não demonstrou de forma cabal que a recorrente infringiu a legislação ou que não preenche os requisitos; cita ementa de acórdão;

13) impossibilidade dos efeitos retroativos do ato administrativo de exclusão, pois por omissão a Secretaria da receita Federal admitiu a inclusão da empresa no Simples; ofensa ao princípio da irretroatividade da norma jurídica tributária – arts. 06 do CTN e 150, III, da CF, c/c o art. 5º, XXXVI, igualmente da CF; cita doutrina e o Pacto de San Jose da Costa Rica.

Instrui o presente recurso com cópias de peças do processo administrativo nº 13971.003724/2007-54 que versam sobre o pedido de inclusão da empresa no Simples Nacional e atos consequentes.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, relatora

Conheço do recurso voluntário, por tempestivo.

Matéria Prejudicial – Simples Nacional – não conhecimento

De plano, cumpre esclarecer que a matéria do presente processo é a exclusão da empresa recorrente do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/96, formalizada pelo ADE nº 45/07, não se podendo confundir com o pedido de inclusão da empresa no Simples Nacional, regime instituído pela Lei Complementar nº 123/06 (processo administrativo nº 13971.003724/2007-54).

Destarte, as argumentações da recorrente que transcorreram por esta matéria – Simples Nacional – não serão conhecidas neste voto por não serem objeto do litígio formalizado neste processo administrativo fiscal.

Das Preliminares – a) nulidade do Ato de Exclusão

Em princípio cumpre esclarecer à recorrente que a norma processual que rege os processos administrativos fiscais é o Decreto nº 70.235/72 (PAF), enquanto a Lei nº 9.784/99, que versa sobre os processos administrativos em geral, é apenas subsidiária nos casos de omissões naquele diploma legal.

Apesar da matéria invocada em sede preliminar – nulidade do Ato Declaratório Executivo – não ter sido apresentada na manifestação de inconformidade, considero matéria de ordem pública, pois a motivação do ato administrativo, entre outros atributos, é de natureza constitucional, princípio que infere-se do *caput* do artigo 37da Carta Magna:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#)

(grifos não pertencem ao original)

Conheço desta questão, por conseguinte, não aplicando o artigo 17 do PAF ao presente caso – preclusão, restrição que costumo interpretar de forma temperada em vista das nulidades absolutas e matérias de ordem pública.

Tratando do tema, a recorrente argumenta que o ato administrativo de exclusão não foi motivado e escorou-se em norma complementar administrativa.

O ADE de fls. 21 assim foi redigido, transcrevendo-o na íntegra, por relevante:

“O DELEGADO SUBSTITUTO DA RECEITA FEDERAL EM BLUMENAU/SC, usando de suas atribuições e de acordo com o que consta no artigo 14, Inciso I da Lei 9317, de 05 de dezembro de 1996 e no artigo 23, inciso I da IN SRF 355, de 29 de agosto de 2003, resolve:

Art. 1º - Excluir, do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, a pessoa jurídica Etika Prestadora de Serviços Ltda (CNPJ - 04.071.794/0001-35) por se enquadrar nos art. 20º inciso XI alínea "e" e art. 23º inciso IV da IN 355/2003, abaixo transcritos:

Art. 20. Não poderá optar pelo Simples, a pessoa jurídica:

(...)

XI - que realize operações relativas a:

(...)

e) prestação de serviço de vigilância, limpeza, conservação e **locação de mão-de obra;**

Art. 23. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

(...)

IV - constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

Art. 2º - A exclusão de que trata este Ato Declaratório produz efeitos retroativos a 28 de setembro de 2000, nos termos do inciso V, do art. 24 da IN SRF 355/2003, podendo ser apresentada manifestação de inconformidade no prazo de 30 dias a partir da ciência do contribuinte, conforme determina o art. 15 do Decreto 70.235/72, assim, assegurado o contraditório e a ampla defesa.”

Analisa-se, primeiro, se o ato feriu o princípio da legalidade, consoante debatido pela recorrente.

O ato expressamente cita o artigo 14, inciso I, da Lei nº 9.317/96, que instituiu e versa sobre o Simples Federal:

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

I - exclusão obrigatória, nas formas do inciso II e § 2º do artigo anterior, quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica;

Diz o inciso II do artigo 13 da referida Lei, e transcrevo apenas a alínea ‘a’, por suficiente:

Art. 13. A exclusão mediante comunicação da pessoa jurídica dar-se-á:

I – [...]

II - obrigatoriamente, quando:

a) incorrer em qualquer das situações excludentes constantes do art. 9º;

Por sua vez, o dispositivo citado tem a seguinte redação:

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

[...]

XII - que realize operações relativas a:

[...]

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

(grifos não pertencem ao original)

Concordo que a autoridade administrativa *a quo* foi infeliz em reportar-se ao que literalmente diz a Lei, através da transcrição dos dispositivos legais da Instrução Normativa que simplesmente esmiúça e reprisa a referida norma. Mas, destaco, a infração detectada e causa, fundamental, da exclusão da recorrente do Simples foi explicitamente enfrentada no Ato Declaratório em questão, o qual respaldou-se no artigo 14, inciso I, da Lei nº 9.317/96, dispositivo que se auto reporta aos demais.

Entendo, por isso, que embora a ênfase (transcrição da norma) dada pelo ato tenha sido sobre a norma complementar, o ADE não deixou de estar fundamentado na norma legal. Se não houvesse a transcrição (que é um *plus* do ato) da IN SRF nº 355/03, mas a mera citação do artigo 14, I, da Lei nº 9.317/96 e a explicação que a empresa não pode optar pelo Simples porque realiza operações relativas à locação de mão-de-obra (expressão inclusive negritada no ADE), a recorrente sequer teria alegado o vício de forma.

Afasto, portanto, a argumentação de que o ADE feriu o princípio da legalidade e não restou devidamente motivado.

Somado a este fato, volto à defesa inicial apresentada pela recorrente. Naquela está fartamente comprovado que a recorrente teve plena ciência da representação fiscal que comunicou os diversos fatos que imputaram a conclusão de que a empresa loca, efetivamente, mão de obra à firma individual “KHATIA”.

Cumprе salientar, por oportuno, que o ADE não precisa citar todos os fatos expostos pela fiscalização para excluir a empresa do Simples, bastando a constatação de uma das causas excludentes. No caso, a causa excludente e motivação do ato foi, inequivocamente, locação de mão de obra, atividade vedada pela legislação do Simples Federal e vigente à época dos fatos.

Da Preliminar – b) cerceamento de defesa durante o procedimento de apuração dos fatos

A recorrente contesta veemente o fato de somente poder exercer os direitos constitucionais inerentes à ampla defesa e contraditório após a emissão do Ato Declaratório ter sido emitido e cientificada da exclusão.

A exclusão do Simples, no que respeita aos aspectos processuais é regida pelo PAF (Decreto nº 70.235/72) – assim determina o § 3º do artigo 15 da Lei nº 9.317/96:

§ 3º A exclusão de ofício dar-se-á mediante ato declaratório da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo tributário administrativo. [\(Incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.1998\)](#)

No processo administrativo fiscal, somente a impugnação, ou manifestação de inconformidade, no caso, instaura o litígio administrativo.

Assim estabelece o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 14:

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

No decorrer da apuração dos fatos que culminam na constatação pela autoridade fiscal dos ilícitos tributários cometidos que ensejam autuação ou outras medidas administrativas coercitivas, não há contraditório nem o exercício da ampla defesa, pois são fases inquisitórias, cujos procedimentos são realizados *ex officio*, sem necessidade da colaboração do contribuinte.

Daí que somente após a constituição do novo *status* do contribuinte e da sua ciência é que o litígio se instaura e o contraditório e a ampla defesa podem ser exercidos, como a recorrente está fazendo por meio deste processo administrativo, inclusive sujeitando a lide ao duplo grau de jurisdição.

Afasto a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

Do Mérito – a) falta de comprovação pela fiscalização dos fatos alegados

A recorrente, limita-se, no que respeita ao mérito da lide a alegar e reiterar que o fato de duas empresas ocuparem o mesmo espaço físico não é razão para que seja considerado que uma loca mão de obra para a outra ou que sejam a mesma empresa.

Mas, a fiscalização na verdade não se limitou a este fato. Houve outros de igual relevância que somados nos levam à evidente conclusão de que é realmente uma empresa de contabilidade só. Simplesmente não foram confrontados por ausência de contra argumentação. Cito **os mais importantes**, acima relatados no início deste aresto, mas não todos:

- a) a identificação do escritório usando o nome fantasia ETIKA CONTABILIDADE;
- b) a firma individual KHATIA, que seria o escritório contábil, **não possuir qualquer empregado registrado;**
- c) todas as despesas administrativas serem suportadas pela KHATIA;
- d) a gerência de ambas as pessoas jurídicas ser exercida pela proprietária da firma individual e sócia com 50% da ETIKA;
- e) a referida sócia majoritária, sra. Kathia, é técnica em contabilidade.

Desta forma, a minha convicção se forma, em face do que dos autos consta, que a empresa ETIKA efetivamente possui um quadro de empregados a serviço da firma individual de sua sócia majoritária, estando vedada a optar pelo Simples Federal.

Do Mérito – b) dos efeitos retroativos do ADE

Quanto aos efeitos retroativos do ADE, no presente caso, a tese que defendo e adoto é que ao se tratar de atividade vedada para a opção do Simples, não há que se falar na

norma admitir ou não a retroatividade, ou irretroatividade tributária, pois o contribuinte vedado a escolher este regime de apuração de tributo nunca pode fazê-lo, pelo que os efeitos do ato só podem ser *ex tunc*. Nem pode ser diferente.

É exatamente a mesma situação de um contribuinte optar pelo lucro presumido indevidamente, quando a norma tributária veda esta opção e o obriga a apurar os tributos pelo lucro real.

Não se pode olvidar que o Simples é um regime de tributação favorecido e simplificado ao par dos demais regimes, não diferenciados, do lucro real, presumido ou arbitrado.

Assim, se o contribuinte está vedado a optar pelo Simples, os seus atos nunca poderão ser convalidados, semelhante àquele que está vedado ao lucro presumido, represso. Não é porque a fiscalização só iniciou-se e constatou que o contribuinte optava pelo regime que lhe era vedado anos após (dentro do prazo decadencial) que as situações anômalas devem ser convalidadas ou constituem ato jurídico perfeito. O raciocínio é absurdo, pelo que se assim fosse, não existiriam fiscalizações nem autuações.

Exatamente nisto é que consiste a atividade estatal de fiscalização dos atos dos contribuintes. Em auditar seus procedimentos para verificar se coadunam às normas tributárias vigentes e impor-lhes a sanção necessária no caso negativo.

A vedação da atividade não retira o contribuinte da possibilidade de optar pela constatação de um fato superveniente, como é o caso de extrapolar a receita bruta. Ela o impede de usufruir sempre do regime diferenciado.

Se a infração cometida é outra, por exemplo, extrapolar a receita bruta permitida, este fato será a razão da exclusão futura da empresa. Pode um dia, não pode mais. O efeito é nitidamente *ex nunc* (desde agora).

Decididamente, não é o caso das vedações legais em razão das atividades que a norma estabelece como proibitivas, cujo efeito do ADE é tipicamente *ex tunc* (desde então). Similar é o efeito das declarações de inconstitucionalidade da Corte Suprema. O que um dia nasce inconstitucional, nunca pode tornar-se constitucional.

Saliento que o Simples Nacional foi instituído por outra norma – Lei Complementar nº 123/07 - não se aplicando as mudanças de opção a este novo regime ao Simples Federal, extinto.

Demais tópicos

Com relação às ementas e julgados colacionados pela recorrente, em vista do acima discorrido, não se aplicam ao presente caso, nem foram adotados neste voto, lembrando que não constituem norma complementar, nem foram entendimentos sumulados por este órgão colegiado de instância superior.

E sobre as contestações de ilegalidade ou inconstitucionalidade das normas tributárias vigentes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não pode se pronunciar sobre a matéria, por ser privativa da Suprema Corte. Esta assunto já está sumulado, dado as reiteradas e pacíficas decisões administrativas:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Voto em afastar as nulidades suscitadas pela recorrente, para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

ANA DE BARROS FERNANDES