



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.003857/2007-05
ACÓRDÃO	2003-006.922 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSORCIO DE ALUMINIO DO MARANHAO CONSORCIO ALUMAR E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO. POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Por ser a decadência uma matéria de ordem pública, é possível a apreciação, neste momento processual, de temas que possam atrair a regra de contagem do art. 150, §4º.

Não há que se falar em preclusão do tema quando a decisão anterior não se manifesta expressamente sobre a matéria de ordem pública apresentada em recurso, sobretudo quando a análise se deu de maneira perfunctória, sem adentrar em situações ou eventos que poderiam atrair a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando ela pretender fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, ausente a comprovação de atendimento dos preceitos legais, não se conhece dos documentos acostados a destempo.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 99. NÃO APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento por homologação, ainda que ausentes apropriação indébita, dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando a contribuição correspondente ao fato gerador da respectiva competência deixar de ser recolhida espontaneamente. Contudo, dita antecipação de pagamento não é afetada pelo recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando a parcela recolhida não compuser rubrica exigida na autuação.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO PREVISTA NO ART. 31 DA LEI 8.212/1991. NATUREZA.

A retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 constitui sistemática de arrecadação, pela qual a contribuição previdenciárias devida pelo prestador do serviço é antecipada, por meio de desconto que deve ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo e cujo recolhimento deve ser efetuado pelo tomador em nome do prestador dos serviços. Não configura, assim, nova contribuição, mas sim técnica arrecadatória, seguindo a sua natureza a mesma das contribuições antecipadas, já tendo se manifestado o Superior Tribunal de Justiça pela sua legalidade.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM ATRASO. COBRANÇA DE JUROS COM BASE NA SELIC.

A cobrança de juros, quando ocorre atraso no recolhimento das contribuições previdenciárias, com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC está fundamentada no art. 34 da Lei nº 8.212/91 e, após o advento da Medida Provisória - MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, no art. 35 da mesma Lei nº 8.212/91, que faz referência ao art. 61 da Lei nº 9.430/96.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. PRECEDENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art.

100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. DOCTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: a) por maioria de votos, conhecer da preliminar de decadência, vencido o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz (Relator) que não conhecia de tal preliminar; e b) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte as impugnações apresentadas pelas Contribuintes solidárias com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da responsabilidade pela retenção e recolhimento de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura expedida em virtude de serviços contratados mediante cessão de mão de obra.

Autuação e Sujeição Passiva

As Recorrentes constituíam o Consórcio de Alumínio do Maranhão (Alumar), contratante dos serviços executados que deram origem à referida autuação, motivo por que foi lhes atribuída a responsabilidade solidária passiva pelos respectivos créditos constituídos. Confira-se nos excertos dos documentos que passo a transcrever:

Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento (processo digital, fls. 31 a 40):

[...]

2.3. O crédito Previdenciário fora lançado contra o CONSÓRCIO DE ALUMÍNIO DO MARANHÃO - ALUMAR, uma vez que, as notas fiscais de prestação de serviço são emitidas diretamente em nome do consórcio contratante, e não em qualquer das consorciadas constata-se a existência de fato gerador, pela via indireta, pois aquele deverá fazer a devida retenção da contribuição quando da emissão da nota fiscal. Além do que, dentre os vários objetivos delineados no contrato de constituição do presente consórcio, destaca-se que o mesmo pode contratar, em nome próprio, empregados que lhe prestam serviços e contratar prestadoras de serviço.

[...]

2.8. De todo o exposto, conclui-se que:

2.8.1. Embora ente sem personalidade jurídica, o consórcio de sociedades empresariais é sujeito passivo das obrigações previdenciárias, conforme art. 15, parágrafo único da Lei N° 8.212, de 24 de Julho de 1991, combinado com arts. 121, inciso I e 126, inciso III do CTN;

2.8.2. Os consorciados respondem, por solidariedade, pelas obrigações previdenciárias assumidas pelo consórcio, segundo art. 179, inciso VI e parágrafo 3° da Instrução Normativa SRP n° 3, de 2005, na redação dada pela Instrução Normativa SRP n° 20, de 2007, combinado com art. 124, inciso I do CTN.

[...]

4. DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OBJETO DESTA NFLD:

4.1. A ALUMAR deixou de efetuar ou efetuou a menor a retenção e correspondente recolhimento de onze por cento do valor bruto das notas fiscais de serviço / faturas incluídas nesta NFLD, correspondentes aos serviços prestados pela empresa BALLAST [...]

[...]

4.3. Uma vez caracterizada a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ou mediante empreitada nos casos previstos na legislação, e constatado o enquadramento destes serviços dentre as hipóteses estabelecidas no § 4º do art. 31 da Lei 8.212/91 e nos §§ 2º e 3º do art. 219 do

Decreto 3.048/99, foram lançados os valores que deixaram de ser retidos e recolhidos pela empresa tomadora dos serviços.

Termos de Sujeição Passiva Solidária - ALCOA, BHP, ALCAN e ABALCO (processo digital, fls. 64 a 79):

1.1. O Consórcio de Alumínio do Maranhão, doravante denominada "Alumar", constituído de acordo com os artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, formado pelas empresas consorciadas ALCOA [...], BHP [...], ALCAN [...] e ABALCO [...]

1.7. Ressalta-se ainda que não há qualquer impedimento de se chamar responsabilidade, por solidariedade, os consorciados, quando ocorrer uma possível inadimplência do consórcio do crédito ora lançado, isto porque a legislação previdenciária determina, com precisão, que as empresas que se associam para a realização de empreendimento e que não atendam ao disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, são responsáveis solidárias (art. 179, inciso VI e parágrafo 3º da Instrução Normativa SRP no 3, de 2005, na redação dada pela Instrução Normativa SRP nº 20, de 2007), corroborando, no mesmo sentido, a disposição do art. 124, inciso I do CTN.

Isto posto as empresas ALCOA ALUMÍNIO S.A., BHP BILLITON METAIS S.A., ALCAN ALUMINA LTDA. e ABALCO S.A., também respondem solidariamente a este crédito.

Impugnação e Julgamento de Primeira Instância

Inconformadas, as Impugnantes apresentaram contestação, julgada procedente conforme a decisão de primeira instância - Acórdão nº 08-15.413 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, cuja ementa e dispositivo ora transcrevemos (processo digital, fls. 1.397 a 1.417):

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. SUJEITO PASSIVO CONSÓRCIO.

o consórcio constituído conforme os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76 não tem personalidade jurídica e .não pode figurar no pólo passivo da relação tributária. Também quando irregular o consórcio, por descumprir as normas legais pertinentes, não pode responder pelas obrigações tributárias, que passam a ser da responsabilidade das. empresas envolvidas, aplicando-se a solidariedade entre elas (Instrução Normativa - IN SRP nº 03/05, art. 179, VI e §3º).

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INCLUSÃO INDEVIDA DO CONSÓRCIO. VÍCIO FORMAL. DECLARAÇÃO DE NULIDADE.

Desconfigurado o consórcio, às empresas que celebraram o correspondente contrato aplica-se a solidariedade prevista no art. 124 do CTN (Instrução Normativa - IN SRP nº 03/05, art. 179, VI e §3º). Mesmo tendo sido intimadas as empresas, se a NFLD foi lavrada no nome do consórcio, tendo sido o cadastramento no Sistema de Cobrança efetuado com o seu número no CNPJ, é inviável a sua exclusão, restando impossível o saneamento do processo. Esse vício não afeta a aplicação da norma que instituiu a contribuição a ser cobrada, porém impede que seja alcançada sua finalidade (vício formal), devendo ser declarada a nulidade.

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. DECADÊNCIA.

Com fulcro no art. 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417/06, o Supremo Tribunal Federal - STF editou e publicou a súmula vinculante nº 8, cujo teor é no sentido de considerar inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Assim, no que diz respeito A decadência das contribuições destinadas A Seguridade Social, devem ser aplicados os prazos previstos no Código Tributário Nacional - CTN.

Somente se aplica o art. 173, II, do CTN no caso de declaração de nulidade do lançamento anterior por vício formal. Se a decisão que anulou o lançamento anterior se baseou em vício de natureza material, devem ser aplicados ou o art. 173, I, ou o art. 150, §4º, do CTN.

Lançamento Nulo

(Destaques no original)

Dispositivo:

Acordam os membros da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente Acórdão, por unanimidade, em declarar a decadência das contribuições relativas as competências 02/1999 a 11/2001 e JULGAR NULO o lançamento (Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD nº 37.108.943-3).

O julgador Marcus Augustus Saboia Rattacaso votou pela conclusão, apresentando declaração de voto.

A propósito, o julgador de origem decidiu pela nulidade do lançamento em face da constatação de vício formal, como também reconheceu que os fatos geradores ocorridos até a competência novembro de 2001 não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Confira-se excertos do voto condutor da decisão prolatada naquela oportunidade (processo digital, fls. 1.411 e 1.412):

No caso, as empresas ALCOA [...] S.A., BHP [...] S.A., ALCAN [...] LTDA. e ABALCO S.A. foram devidamente identificadas, bem como ficou claro que elas são

solidárias com relação ao débito. O que houve foi a inclusão indevida do Consorcio de Alumínio do Maranhão no polo passivo da relação tributária em pauta.

O saneamento do vício apontado, com a exclusão do Consorcio de Alumínio do Maranhão da relação processual ora existente, mostra-se inviável em face das limitações operacionais dos sistemas de informática da Receita Federal do Brasil, uma vez que foi no seu CNPJ que foi lavrada a NFLD. É impossível, inclusive, a emissão da Certidão de Dívida Ativa sem que conste essa entidade como sujeito passivo das contribuições em tela. Assim, a despeito de esse vício não ter afetado a aplicação da norma tributária material, a sua ocorrência gerou a impossibilidade de se atingir a finalidade da lei, ou seja, a cobrança da contribuição dos sujeitos passivos corretos.

Portanto, considero que, no caso, a **inclusão indevida do Consórcio como sujeito passivo das contribuições contidas na NFLD constitui VÍCIO FORMAL suficiente a ensejar a declaração da nulidade do lançamento**, razão pela qual não me debruço sobre as demais questões, exceto sobre a preliminar de decadência (preliminar de mérito), conforme tópico a seguir. (destaquei)

Recurso de Ofício

O crédito tributário exonerado na referida decisão era superior ao limite de alçada vigente à época, obrigando aquele julgador recorrer de ofício do respectivo acórdão, **a cujo recurso foi dado provimento** pela decisão de segunda instância - Acórdão nº 2302-01.863 - prolatada pela 2ª Turma Ordinária da Terceira Câmara deste Conselho, da qual transcrevemos a ementa (processo digital, fls. 1.434 a 1.449):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/07/2001

NFLD. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INCLUSÃO INDEVIDA DO CONSÓRCIO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.

O desnaturamento do consórcio importa na atribuição de responsabilidade solidária às empresas constituintes pelas obrigações por ele assumidas. Repousando a legitimidade passiva tributária sobre as empresas consorciadas e não sobre o consórcio em si considerado, a notificação de lançamento efetuada unicamente em nome deste se configura vício formal consubstanciado em erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, situação que reclama a declaração de nulidade da NFLD.

RECURSO DE OFÍCIO. PROVIMENTO PARCIAL AFASTANDO A DECADÊNCIA. RETORNO DOS AUTOS À INSTÂNCIA A QUO PARA APRECIAÇÃO DO MÉRITO.

Processo Administrativo Fiscal é refratário ao proferimento de decisões que comportem qualquer forma de preterição do direito de defesa, as quais já nascem marcadas sob o estigma da nulidade.

Recurso de Ofício Provido

(Destaques no original)

Mais precisamente, referido provimento firmou-se no sentido de anular a decisão recorrida, sob o pressuposto de tratar-se da constatação de vício formal. Logo, os autos retornaram à primeira instância, a quem caberia por ocasião do novo julgamento:

(i) reconhecer que a prejudicial de decadência deveria ser balizada pelo art. 173, II, do CTN, e não mais pelo seu inciso I; restando atingido pela decadência tão somente o crédito correspondente à competência novembro de 1999 e àquelas que lhe são anteriores;

(ii) sanar o lançamento com a exclusão do Consórcio ALUMAR do polo passivo da relação jurídico-tributária;

(iii) apreciar as demais questões levantadas pelas Impugnantes, mas não enfrentadas no primeiro julgamento.

Novo julgamento de primeira instância

Reanalizando os autos em cumprimento à decisão de segunda instância, o julgador de origem manifestou-se pela parcial procedência das contestações das Impugnantes - Acórdão nº 08-25.261 -, consoante se vê na ementa que ora transcrevemos (processo digital, fls. 1.497 a 1.514):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. SUJEITO PASSIVO. CONSÓRCIO.

O consórcio constituído conforme os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76 não tem personalidade jurídica e não pode figurar no pólo passivo da relação tributária, sendo contribuintes as empresas consorciadas, na medida das obrigações pactuadas. Porém, quando irregular o consórcio, por descumprir as normas legais pertinentes, as obrigações tributárias correspondentes passam a ser da responsabilidade das empresas envolvidas, aplicando-se a solidariedade entre elas (CTN, art. 124).

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INCLUSÃO INDEVIDA DO CONSÓRCIO. VÍCIO FORMAL. SANEAMENTO.

Desconfigurado o consórcio por não obediência aos ditames legais, tendo sido regularmente intimadas as empresas solidárias, a identificação do consórcio como sujeito passivo por ocasião do lançamento constitui vício formal, passível de saneamento com a sua exclusão do pólo passivo da relação tributária.

NULIDADE DO LANÇAMENTO ANTERIOR. VÍCIO FORMAL. DECADÊNCIA.

Tendo sido a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito substituída anulada por vício formal, o prazo decadencial para novo lançamento é aquele previsto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional - CTN, o qual consiste no lapso de 5 anos,

contados da data em que se tornou definitiva a decisão. Devem ser observados, porém, os prazos decadenciais previstos nos arts. 150, §4º, e 173, I, tendo como base a data da lavratura da NFLD substituída.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO PREVISTA NO ART. 31 DA LEI 8.212/1991. NATUREZA.

A retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 constitui sistemática de arrecadação, pela qual a contribuição previdenciárias devida pelo prestador do serviço é antecipada, por meio de desconto que deve ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo e cujo recolhimento deve ser efetuado pelo tomador em nome do prestador dos serviços. Não configura, assim, nova contribuição, mas sim técnica arrecadatória, seguindo a sua natureza a mesma das contribuições antecipadas, já tendo se manifestado o Superior Tribunal de Justiça pela sua legalidade.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM ATRASO. COBRANÇA DE JUROS COM BASE NA SELIC.

A cobrança de juros, quando ocorre atraso no recolhimento das contribuições previdenciárias, com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC está fundamentada no art. 34 da Lei nº 8.212/91 e, após o advento da Medida Provisória - MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, no art. 35 da mesma Lei nº 8.212/91, que faz referência ao art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Procedente em Parte

(Destaques no original)

Em síntese, reportado julgador decidiu pela improcedência das alegações de mérito suscitadas nas impugnações, restando seu pronunciamento delimitado pelos contornos proferidos no acórdão do recurso de ofício. Por conseguinte, o Consórcio ALUMAR foi excluído do polo passivo da relação jurídico-tributária e foi atingido pela decadência tão somente o crédito correspondente à competência novembro de 1999 e àquelas que lhe são anteriores, conforme art. 173, II, do CTN,

Recursos Voluntários

Discordando da respeitável decisão, os Sujeitos Passivos interpuseram recursos voluntários, suscitando argumentos de comum interesse, os quais, em síntese, trazem de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 1.536 a 1.558; 1.606 a 1.626; 1.968 a 1.988 e 1.990 a 2.010):

1. Aduzem que o crédito correspondente à competência setembro de 2002 e àquelas que lhe são anteriores foi atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4, do CTN.
2. Asseveram inexistir responsabilidade solidária, razão por que não se sujeitavam à obrigatoriedade da retenção em análise (11% do valor da nota fiscal ou fatura dos serviços contratados mediante cessão de mão de obra).

3. Subsidiariamente, ressaltam que dita cobrança tanto resulta duplicidade de recolhimentos como, se for o caso, deverá se dar conforme os percentuais de participação das consorciadas no respectivo consórcio.

4. Pugnam pela juntada posterior de documentos.

5. Apontam precedentes jurisprudenciais e citações doutrinárias perfilhadas às suas pretensões.

Contrarrazões aos recursos voluntários

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator

Admissibilidade

Os recursos são tempestivos, pois as peças recursais foram interpostas dentro do prazo legal para suas interposições. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, deles conheço apenas parcialmente, ante a preclusão vista no presente voto (processo digital, fls. 1.522 a 1.525; 1.536; 1.593; 1.606 e 1.627).

Preliminares

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, os argumentos e as respectivas provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-los em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando eles pretenderem fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que objetive comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia,

refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu.

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim sendo, cabível trazer o mandamento visto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, §§ 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, e 5º, que estabelece o contexto onde documentação apresentada extemporaneamente será admitida, *verbis*:

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

A propósito, vale transcrever o art. 393, § único, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), que trouxe a definição legal do “motivo de força maior”, assim como a manifestação doutrinária acerca do assunto:

Código Civil:

Art. 393. O devedor não responde [...]

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir – Lei nº 10.406, de 2002, art. 393, § único.

É o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem [...] - Plácido e Silva, 12ª edição, Ed. Forense.

É o acontecimento inevitável, previsível ou não, produzido por força humana ou da natureza, a que não se pode resistir – Disponível em: <http://www.direitovirtual.com.br/dicionario//pagina/6&letra=F>.

Embora a lei não faça distinção entre estas figuras, o caso fortuito representa fato ou ato estranho à vontade das partes (greve, guerra etc.); enquanto força maior é a expressão destinada aos fenômenos naturais (raio, tempestade etc.) - Código Civil comentado, coordenador Cezar Peluso, 4ª edição, Ed. Manole.

Do que está posto, infere-se que o art. 16, § 4º, alínea “a”, do CTN excepciona a “força maior”, assim compreendido, somente o suposto obstáculo criado por terceiro, cujos efeitos são inevitáveis por parte do contribuinte.

Nesse pressuposto, não se vê nos autos qualquer prova de que suposta documentação será apresentada fora do prazo legalmente previsto, em face de impedimento causado por força maior ou porque pretenderá contrapor ou fundamentar fato superveniente, razão pela qual rejeito a solicitação genérica do Contribuinte no sentido de se permitir a apresentação de novos documentos a qualquer tempo, nestes termos:

70. Por fim, caso entendam VV. Sas. que são necessários novos elementos para que se demonstre o direito ora pleiteado, inclusive em respeito ao princípio da verdade real, a Recorrente protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos.

A propósito, acerca do assunto, passamos a transcrever pertinente manifestação do julgador de origem:

11. Dos Pedidos de Juntada de Documentos, Perícia e Diligência

O pedido de diligência ou perícia não pode vir totalmente desacompanhado de evidência ou justificativa de que o argumento do impugnante é plausível. Assim, sou pelo não conhecimento do pedido efetuado, por descumprimento dos requisitos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, mormente a exposição dos motivos que justificassem a realização de diligência ou perícia.

Quanto à intimação da empresa BALLAST, prestadora de serviços, para que se manifeste nos autos, sou pelo indeferimento de tal pedido, por entender ser prescindível diante da sistemática legal de arrecadação para a contribuição em questão e tendo em vista que as provas carreadas aos autos são suficientes para esclarecer a contenda.

Como todos os documentos colacionados aos autos até esta data estão sendo considerados no julgamento e o pedido de juntada posterior de documentos foi genérico, sem especificação alguma, não conheço também do mesmo.

(Destaque no original)

Matéria objeto de decisão em segunda instância

Prejudicial de decadência

No julgamento do recurso de ofício, este Conselho já se manifestou quanto ao reconhecimento da nulidade por vício formal e a consequente apreciação da prejudicial de mérito nos termos do art. 173, inciso II, do CTN, **ali fixando que a decadência atingiu tão somente os créditos referentes à competência novembro de 1999 e aquelas que lhe são anteriores** - ementa já transcrita em tópico precedente -, nestes termos (processo digital, fls. 1.434 a 1.450):

Diante de tal panorama, nas condições em que se houve por lavrada a NFLD nº 35.420.3274, há que se reconhecer que a nulidade declarada mediante a Decisão Notificação nº 09.401.4/0047/2006, decorreu do reconhecimento da existência de vício formal, caracterizado pela inobservância de formalidade legal exigida para a constituição do crédito tributário, e não de vício material, como assim considerou a decisão de 1ª Instância, **circunstância que atrai ao feito a incidência do preceito inscrito no inciso II do art. 173 do CTN**, norma jurídica que assegura ao fisco federal o prazo de 5 anos, contados da data em que se tornou definitiva a Decisão-Notificação acima mencionada, para o exercício do seu direito à constituição do crédito tributário correspondente.

Dessarte, havendo sido a Decisão-Notificação nº 09.401.4/0047/2006 homologada aos 29 dias do mês de maio de 2006, tem a fiscalização o prazo de 5 anos a contar de então para a substituição do lançamento declarado nulo.

Assim, havendo sido a vertente NFLD lavrada em 18/09/2007, não demanda áurea mestria concluir que as obrigações tributárias objeto do lançamento em análise, exclusivamente **referentes aos fatos geradores ocorridos nas competências a contar de dezembro/1999, inclusive, não se houveram ainda por fulminadas pela algozaria do instituto da decadência tributária.**

Diante do exposto, há que ser reformado parcialmente o Acórdão nº 08 15.413 proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, a fls. 1042/1062, devendo ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário em relação às obrigações tributárias ocorridas, tão somente, nas competências anteriores a dezembro/1999, exclusive. Nas demais competências a contar de dezembro/1999, inclusive, mantém-se vivo o direito da Fazenda Pública de efetuar o correspondente lançamento.

(destaques nossos)

Assim entendido, não há de se conhecer da reportada alegação recursal, eis que já atingida pela preclusão.

Não obstante o acima exposto, já que vencido no conhecimento da matéria, passo à análise das razões recursais tocantes à reportada prejudicial de mérito.

Conversão do julgamento em diligência

Manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 10 de julho de 2023, quando fui vencido quanto à pertinência do mencionado julgamento ser convertido em diligência para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-001.250, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 2.015 a 2.021):

Dispositivo:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adote as providências solicitadas nos termos do voto que segue na resolução. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator) e Diogo Cristian Denny, que entenderam dispensável a diligência aprovada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

Voto vencedor:

Há em sede recursal a alegação de extinção do direito creditório em discussão em razão da decadência com sede no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, contrapondo-se à adoção da regra geral prevista no art.173, I de referido código, fls. 1.972:

10. In casu, entretanto, não se aplica a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, mas sim a regra do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, visto que o artigo 173 se refere unicamente aos tributos que não estão sujeitos à sistemática de lançamento por homologação ou, em se tratando de tributos que estejam sujeitos a tal sistemática, como é o caso das contribuições previdenciárias, quando houver dolo, fraude ou não houver qualquer pagamento antecipado do imposto, o que evidentemente não ocorreu neste caso. Nesse mesmo sentido, é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") e do CARF. Vejamos: (...)

O Conselho adota para exame da regra aplicável o precedente abaixo:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. (Súmula CARF nº 99)

A meu juízo, **para a realização do julgamento é fundamental saber se houve, ainda que parcialmente, alguma antecipação daqueles tributos previdenciários em discussão, considerando o precedente acima**, donde proponho a conversão do presente em diligência para que a autoridade tributária consulte os sistemas com vistas a identificação ou não de eventuais pagamentos, produzindo relatório conclusivo e dando oportunidade para manifestação das recorrentes.

(destaques no original)

Informação fiscal da diligência

A Unidade demandada manifestou-se nos seguintes termos (processo digital, fls. 2.024 a 2.025):

Pela análise dos documentos que compõem o Lançamento Fiscal, é possível verificar os recolhimentos relacionados ao mesmo, estes estariam registrados no relatório DAD - DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO, fl 06 a 14, documento que compõem o RELATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - NFLD DEBCAD nº 37.108.943-3, onde verifica-se que **não houve registro de qualquer recolhimento tampouco da retenção relativas as Notas Fiscais de Serviços relacionadas pela Auditoria Fiscal.** (destaquei)

Oportuno esclarecer, que é inexequível mediante busca nos sistemas de arrecadação da RFB visando relacionar o recolhimento com a retenção dos 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura expedida em virtude de serviços contratados mediante cessão de mão de obra, uma vez que a GPS traz apenas o CNPJ do prestador de serviço, a referência ao tomador, se houver, será somente com o destaque anotado na própria GPS, considerando que o próprio Lançamento já traz discriminado no DAD a informação que não houve recolhimento, a princípio, suficiente para atestar o não recolhimento.

Tendo em vista que foi demandado pela Resolução nº 2402-001.250 a consulta aos sistemas, muito embora da impossibilidade registrada no parágrafo anterior, procedemos a busca no sistema Águia relatório – “CCOR- Consulta Conta-corrente de Estabelecimento”, não foi encontrado qualquer registro de recolhimento relacionado a retenção [...]

Intimadas do resultado da diligência, as Recorrentes apresentaram diversas Guias da Previdência Social - GPS, cujos recolhimentos referem-se aos códigos nºs 2100, 2119, 2135 e

2909. Todos, distintos daquele próprio da cessão de mão de obra, cujo recolhimento é efetuado sob o código de receita 2631 - cessão de mão de obra (processo digital, fls. 2.049 a 2.065).

Ilegitimidade passiva

As Recorrentes asseveram inexistir responsabilidade solidária, razão por que não se sujeitavam à obrigatoriedade da retenção em análise (11% do valor da nota fiscal ou fatura dos serviços contratados mediante cessão de mão de obra).

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, **bastando registrar dita pretensão**, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, tratando-se de matéria fática (prova processual) e o Sujeito Passivo basicamente tendo reiterado os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, de onde transcrevo os seguintes excertos

Nessa perspectiva, quanto à presente questão, as Recorrentes basicamente reiteraram os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Da Sujeição Passiva

A discussão sobre a inclusão do Consórcio ALUMAR no pólo passivo da relação tributária foi inicialmente travada na 1ª instância e foi novamente enfrentada no CARF. Ambos os colegiados entenderam que o consórcio constituído nos moldes do art. 279 da Lei nº 6.404/1976 não poderia compor a relação tributária, uma vez que a legislação tributária determina que o crédito tributário seja lançado em face das empresas consorciadas, na medida de suas obrigações e responsabilidades.

Entenderam também que, no caso, foi desrespeitada a norma contida no inciso IV do art. 279 da Lei nº 6.404/1976, pois não restam definidas no contrato de consórcio as obrigações e responsabilidades de cada sociedade consorciada em face das empresas prestadoras de serviços, o que descaracteriza a figura do consórcio e causa a aplicação da solidariedade prevista no CTN, art. 124, às empresas que se associaram para a realização do empreendimento, conforme interpretação acatada expressamente pelo Fisco a partir da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, art. 179, VI e § 3º. Portanto, ambos os órgãos julgadores decidiram pela impossibilidade de inclusão do consórcio no pólo passivo da relação tributária.

Ambos os colegiados entenderam, ainda, que o vício consistente na inclusão do consórcio no pólo passivo, cometido quando do lançamento substitutivo (NFLD em julgamento), tem natureza formal, pois as empresas consorciadas [...] foram devidamente identificadas e restou evidente terem sido elas consideradas solidárias com relação ao débito.

A diferença de entendimento está na consequência da existência do vício formal apontado. O colegiado de 1ª instância havia decidido que, em decorrência das limitações operacionais da Receita Federal do Brasil, as quais impossibilitavam o saneamento do vício, restava nula a NFLD. Contudo, o órgão de 2ª instância determinou o saneamento do vício, com a exclusão do Consórcio ALUMAR do pólo passivo da relação jurídica em questão.

Dessa forma, deve esta decisão acatar o que foi deliberado no CARF, que foi no sentido de sanear o lançamento com a exclusão do Consórcio ALUMAR do pólo passivo.

(destaques no original)

Prejudicial de mérito

Prazo decadencial

Inicialmente, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente às CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse pressuposto, registre-se que, na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito

tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), **variando** conforme as circunstâncias, apenas, a **data de início** da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos. deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação às Contribuições Sociais Previdenciárias, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, transcreve-se excertos dos arts. 22, 30 e 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dos quais se pode inferir que a apuração das CSP se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título [...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea *a* deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

[...]

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o

produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

[...]

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

(destaques no original)

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca da citada regra especial, objeto da presente controvérsia, quais sejam: a **antecipação** de pagamento da **contribuição apurada**.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, se houver **pagamento antecipado** da contribuição concernente à competência autuada, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Portanto, é pertinente se compreender a exata caracterização da referida antecipação de pagamento, eis que, como visto, traduz-se fator determinante tocante à aplicação da presente regra.

Assim entendido, dita compreensão fica facilitada quando revelada expressão é analisada sob dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: o **valorativo** e o **temporal**. O primeiro, versando acerca da conformidade entre a quantia devida e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte; o outro, tratando do “time” de suposta preclusão temporal decorrente do pagamento a destempo.

Restringindo-se ao cerne da questão posta, adentra-se exclusivamente na primeira vertente, já que o momento do recolhimento não compõe a lide sob apreciação.

Nesse sentido, consignamos que dita antecipação de pagamento não é afetada pela retenção ou recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando referida parcela antecipada não compuser rubrica exigida na autuação. Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 99 de sua súmula, que assim delineou o entendimento acerca da matéria:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo

que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Diante disso, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada jurisprudência, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do **pagamento antecipado** tratado no descrito Enunciado; o que, necessariamente, passa pela delimitação do **conteúdo semântico** nele presente. Nesses termos, é imperioso se compreender o sentido e a extensão de suas expressões **“considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador”** e **“rubrica especificamente exigida no auto de infração”**.

Mais especificamente, buscando facilitar a assimilação da primeira expressão, vale destacar o **“considerado como devido”** e **“fato gerador”**, eis que balizadores da inferência que se pretende demonstrar. Diante disso, conforme o já transcrito art. 150, § 4º, do CTN, tratando-se de lançamento por homologação, cabe ao contribuinte **calcular** o tributo que considera **devido** e promover o respectivo pagamento, cuja homologação se dará posteriormente.

Em reportada perspectiva, não se imagina minimamente razoável o contribuinte, a exemplo, **confundir** o fato gerador da contratação de serviço executado mediante cessão de mão-de-obra (retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal) com aquele decorrente da remuneração por ele paga aos segurados empregados (20% do total pago). Com efeito, ambos têm fundamentações legais distintas, já que o primeiro se ampara no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e o segundo no art. 22, inciso I, do mesmo ato legal.

Trata-se de entendimento também perfilhado com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetida ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante art. 99 do Regimento Interno do CARF, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo **declaração prévia do débito** [...]

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, **no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período** de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; [...]

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(destaquei)

Como se vê, o STJ foi taxativo quanto ao “**considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador**”, pois expressamente determinou a necessária declaração do débito (**inexistindo declaração prévia do débito**), assim como arrematou não se tratar de apuração qualquer, mas tão somente daquela atinente aos fatos geradores correspondentes aos débitos declarados na respectiva competência (**no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período**).

No manifestado desígnio, observa-se que o eixo conceitual presente no reportado enunciado, por si só, ao nosso entender, já afasta a suposta possibilidade do termo “rubrica” confundir-se com “hipótese de incidência” legalmente prevista, base impositiva do fato gerador. Afinal, tratando-se de **obrigação tributária principal**, que surge juntamente com o seu fato gerador, como é o caso em análise, a lei traz todas as situações exigidas para a respectiva constituição, aí se incluindo a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes, conforme prescrevem os arts. 113, § 1º, e 114 do CTN. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como **necessária** e suficiente à sua ocorrência. (destaquei)

Desse modo, infere-se que mencionado Enunciado nº 99 destina-se aos **salários indiretos** pagos aos segurados empregados e avulsos, cuja remuneração, por vezes, compõe-se de rubricas diversas. Trata-se de entendimento igualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho. Confira-se os acórdãos dos quais transcrevo os seguintes excertos:

Acórdão nº 9202-009.776, de 25 de agosto de 2021 (CSRF/2ª Turma - Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora):

Ementa:

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento **para o mesmo fato gerador**, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN. (Destaquei)

[...]

Voto:

[...]

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - **pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos** - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão. (Destaquei)

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por “mesmo fato gerador” as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente. (Destaque no original)

E neste caso em razão da autuação estar vinculada a exigência de Contribuições Previdenciárias cota patronal, e considerando que a contribuinte se considerava imune a este tributo, entendimento não compartilhado pelo Fisco em razão do descumprimento de requisito formal, o eventual pagamento relativo as contribuições da cota dos segurados empregados não se aproveita ao caso, **pois trata-se de fato gerador distinto daqueles lançados.** (Destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-005.177, de 26 de janeiro de 2017 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. RETENÇÃO DE 11%. RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE O MESMO FUNDAMENTO JURÍDICO.

A constatação de antecipação de pagamento parcial do tributo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial de acordo com o § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, **deve levar em consideração recolhimentos sobre o mesmo fato gerador ou fundamento legal** para cobrança de contribuições previdenciárias.

[...]

Voto:

[...]

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF nº 99. A referida súmula teve por objetivo **pacificar entendimento nos casos de salários indiretos**, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito latu de remuneração. **Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos**, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF nº99.

(Destaquei)

Acórdão nº 9202-008.286, de 23 de outubro de 2019 (CSRF/2ª Turma - Mário Pereira de Pinho Filho, Relator):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA.

Inexistindo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Voto:

[...]

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);

e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

[...]

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário que restem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, **contribuições que guardem identidade relativamente à regra matriz de incidência tributária**. [...]

[...]

No caso que ora se examina a autuação teve como fundamento o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 9.711/1998), c/c o § 5º do art. 33 da mesma lei. Confira-se o teor dos dispositivos:

[...]

Desse modo, para que restasse comprovado o pagamento antecipado seria necessário que o Sujeito Passivo carresse aos autos documentos comprobatório de recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação.

(Destaquei)

Acórdão nº 9202-004.569, de 23 de novembro de 2016 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES. RUBRICAS DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA SUMULA CARF N. 99

Em se tratando de lançamento de contribuições sobre rubricas de pagamentos que compõem o conceito *latu* de remuneração correta a aplicação da regra decadencial a luz do art. 150, §4º do CTN, desde que comprovada a existência de recolhimento antecipado.

[...]

Nos termos da súmula nº 99 CARF, tratando-se de **salário indireto** e existindo recolhimento de contribuições patronais sobre o mesmo fato gerador (fundamento legal), o dispositivo a ser aplicado é o *art. 150, § 4º*, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre a mesma rubrica. (Destaquei)

[...]

Voto:

Contudo, conforme descrito no relatório deste voto, trata-se de lavratura de NFLD com o objetivo de apurar e constituir as contribuições previdenciárias, incidentes sobre: **referentes a valores pagos aos segurados empregados a título de: ABONO SALARIAL (FAB) , competências 01/2004 a 03/2004 e 01/2005 a 03/2005; e, ADICIONAL SINDICAL 1/3 E 1/6 (FAD), competências 01/2004 a 10/2005, bem como valores pagos a contribuintes individuais, referentes a SERVIÇOS DE FRETE, TRANSPORTE (FRD) , no período de 02/2001 a 04/2003.** (Destaque no original)

[...]

Já quanto ao levantamento FDA e FAB, embora inicialmente concorde com a tese esboçada pela ilustre procuradora de que, em inexistindo recolhimento antecipado sobre a rubrica específica, inclusive tendo sido vencida quando do julgamento do acórdão recorrido, entendo que está questão encontra-se superada pela edição da súmula 99 do CARF. Referida súmula advém de **posição unânime** da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos **pagamentos indiretos** firma entendimento de que em se tratando de **salário indireto** o recolhimento de qualquer montante sobre o **mesmo fato gerador**, mesmo que a outro título ou sobre outra rubrica, é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação da regra esculpida no art. 150, § 4º do CTN. (Destaquei)

[...]

Dessa forma, para identificar a aplicação da súmula, resta-nos, por fim, identificar a existência de pagamentos **sobre os mesmos fatos geradores**, que aqui de forma ampla, refere-se a existência de contribuições previdenciárias patronais sobre a Folha de Pagamento. No caso, em sendo demonstrada a existência de recolhimentos sobre o conceito *latu* de "salário de contribuição apurado pela remuneração dos empregados", e considerando que os adicionais, nada mais são, que um tipo especial de salário (mais conhecido como **salário indireto** que compõe o conceito de remuneração, é possível, pela aplicação da súmula aplicar a regra do art. 150, §4º do CTN, face a existência de recolhimento parcial antecipado. Conforme Relatório RDA, fls. 43 GPS recolhidas, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido em relação a regra decadencial aplicada a este levantamento. (Destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-002.596, de 7 de março de 2013 (CSRF/2ª Turma - Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO E OUTROS RECOLHIMENTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de **salário indireto**, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), além da constatação de recolhimentos a partir das guias pertinentes, as quais foram deduzidas por ocasião da lavratura da notificação, consoante informado pela própria autoridade lançadora no Relatório Fiscal.

Voto:

[...]

In casu, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por trata-se em parte de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

(Destaque no original)

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

A propósito, não parece razoável dita matéria ser enfrentada sem prévia análise da relação jurídico-tributária estabelecida anteriormente à autuação objeto da presente lide, vez que há notória conexão entre aquela e esta. Afinal, o lançamento ora contestado (NFLD nº 37.180.943-3) substituiu, nos exatos contornos, aquele anteriormente anulado (NFLD nº 35.420.327-4).

Assim entendido, a contextualização dos fenômenos sucedidos inicia-se pelo lançamento NFLD nº 35.420.327-4, constituído unicamente em desfavor do Consórcio de Alumínio do Maranhão S/A. Com efeito, naquela oportunidade, as Recorrentes sequer constaram na relação jurídica estabelecida, eis que também não arroladas no polo passivo como responsáveis solidárias e muito menos notificadas da reportada autuação. Confira-se nos excertos que passo a transcrever:

Notificação Fiscal de Lançamento (processo digital, fls. 157 a 189):

NFLD - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO

Emissão: 28/06/2005 DEBCAD: 35.420.327-4

[...]

Nome: CONSORCIO DE ALUMINIO [...]

(destaques no original)

Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento (processo digital, fls. 201 a 208):

RELATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO -

NFLD nº 35.420.327-4

1- Este relatório é parte integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD Nº 35.420.327-4, referente A responsabilidade da empresa notificada pela retenção e recolhimento de . onze por Cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, conforme determina o art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela lei 9.711/98.

(destaques no original)

Decisão-Notificação nº 09.401.4/2006 (processo digital, fls. 1.056 a 1.065):

Ementa:

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. SUJEITO PASSIVO. LEGITIMIDADE PASSIVA. CONSÓRCIO DE EMPRESA. AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE JURÍDICA. FALHA INICIAL. NULIDADE.

O consórcio de empresa, embora com ato constitutivo registrado em Junta Comercial, não possui personalidade jurídica, não podendo portanto ser considerado sujeito passivo de obrigações tributárias.

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Voto:

09. Da análise dos autos, entretanto, no exame do aspecto formal da presente NFLD detecta-se irregularidades na formalização da mesma, visto que o crédito foi lavrado em nome do Consórcio [...], contrariando disposições legais e normativas relativas ao tema.

[...]

09.15 Por todo o exposto, em síntese, impõem-se as seguintes conclusões:

1) Compõem o rol do art. 279 da lei nº.6.404/196 requisitos não-essenciais, não exaustivos - identificados na norma pela expressão "se houver - e requisitos essenciais, sem os quais a constituição do consorcio não logrará os efeitos que a lei lhe atribui, por inobservância de formalidade essencial.

2) Por faltar-lhe personalidade jurídica e capacidade tributária passiva, não se permite ao consórcio o exercício de direitos e assunção de obrigações, como contratar empregados, emitir notas fiscais e faturas, vedada também, pelos mesmos motivos, a sua equiparação a empresa para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

3) Portanto, por inobservar requisitos essenciais, não se aplica às empresas consorciadas o disposto no § 1º do art. 278 da Lei no 6.404/76 (inexistência de solidariedade), mas sim o disposto no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional e no caput do art. 178 da IN 03/05, existindo solidariedade entre elas, com relação a todos os atos e negócios jurídicos, inclusive referentes à obra de construção civil, que constituem obrigações principais ou acessórias perante a Previdência Social.

CONCLUSÃO

10. Isto posto,

Considerando [...]

JULGO NULO o presente lançamento fiscal e

DECIDO:

[...]

a) Recorrer ex-officio desta decisão ao Sr. Delegado da Delegacia [...];

b) Cientificar a Delegacia de Receita Previdenciária juntamente com a Seção de Fiscalização Para comunicações formais e Providências no sentido da imediata substituição do lançamento tornado nulo, devendo ser lavrada outra NFLD, e demais providências obrigatórias [...]

(destaques no original)

Na forma vista, embora ausente atribuição de sujeição passiva às Consorciadas, no resultado proclamado pela reportada Decisão-Notificação, restou assentada dita solidariedade tocante aos créditos tributários constituídos em face do consórcio por elas formado. Isto, no entendimento daquele julgador, porque inaplicável o comando do art. 278, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, eis que violado o requisito previsto no art. 179, IV, da mencionada Lei Comercial, que é de cumprimento obrigatório para a regularidade do ajuste.

Tendo em vista referido entendimento, o crédito em litígio foi constituído (NFLD nº 37.108.943-3), agora, em face do Consórcio, **mas sendo as Recorrentes arroladas no polo passivo da relação jurídico-tributária como responsáveis solidárias**, consoante Termos de Sujeição Passiva Solidária (processo digital, fls. 64 a 79).

Nesse pressuposto, conforme se viu no Relatório do presente voto, referida autuação já foi objeto de apreciação em três oportunidades, cujos resultados passamos a replicar, para facilitar a compreensão dos fatos:

1. A primeira decisão de origem entendeu procedentes as impugnações apresentadas, anulando o lançamento em face da constatação de vício constatado, bem como reconhecendo que o crédito correspondente à competência novembro de 2001 e àquelas que lhe são anteriores foi atingido pela decadência, prevista no art. 173, I, do CTN.

2. O julgador de segunda instância deu provimento ao recurso de ofício, anulando supracitada decisão de origem, sob o pressuposto de tratar-se da constatação de vício formal, e não material, ali reconhecendo **que a decadência atingiu tão somente os créditos referentes à competência novembro de 1999 e aquelas que lhe são anteriores**, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN.

3. O novo julgamento de origem trilhou pela parcial procedência das contestações das Impugnantes, excluindo o Consórcio ALUMAR do polo passivo da relação jurídico-tributária e, replicando o decidido no julgamento do recurso de ofício, reconheceu que foi atingido pela decadência tão somente o crédito correspondente à competência novembro de 1999 e àquelas que lhe são anteriores, conforme art. 173, II, do CTN.

Este é, portanto, o breve histórico dos fatos que antecederam a autuação sob análise, assim como a sucederam até a matéria devolvida para manifestação desta Turma.

Consoante já se viu precedentemente, a natureza do vício que maculou lançamento anteriormente anulado reflete diretamente no cômputo do prazo decadencial tocante à nova autuação que pretendeu substituir aquela tida por imprestável. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário, contados:

- (i) da data de ocorrência do respectivo fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN);
- (ii) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN);
- (iii) da data da decisão administrativa irreformável que anulou, **por vício formal**, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, inciso II, do CTN).

Infere-se, portanto, que o prolongamento de prazo concedido ao autuante para sanar erro por ele mesmo cometido, há de se restringir aos vícios de menor gravidade, ligados à exteriorização do ato em si, por isso denominados de vícios formais. De outro modo, as falhas que afetam os elementos nucleares da autuação, muito bem delineados pelo art. 142 do CTN, são tidas por vícios materiais, porque traduzem nulidade absoluta, não passível de saneamento se ditos fatos geradores já tiverem sido atingidos pela decadência com fundamento nos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN.

Nesse pressuposto, mencionado art. 142 do CTN traz os elementos constitutivos da obrigação tributária decorrente do lançamento, sem o cumprimento dos quais, não se pode, sequer, admitir sua existência. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Disto, é razoável se entender que agressão ao conteúdo normativo ali presente retrata vício material, ao qual inaplicável a contagem de prazo vista no art. 173, inciso II, do CTN, eis que de aplicação exclusiva aos vícios formais. Logo, tratando-se de lançamento que substituiu o anteriormente anulado em face de erro na identificação do sujeito passivo, como é o caso em análise, há de apreciar reportada prejudicial sob a ótica dos arts. 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN, e não como restaram proclamados nos julgamentos na Decisão-Notificação e do Recurso de Ofício, que pugnam pela existência de vício formal.

Trata-se de entendimento igualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho, nestes termos:

Acórdão nº 9101-004.389, de 11 de setembro de 2019 (CSRF/1ª Turma - Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora):

Ementa:

[...]

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponível); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

[...]

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Acórdão nº 9202-010.426, de 28 de setembro de 2022 (CSRF/2ª Turma - João Victor Ribeiro Aldinucci, Relator):

Ementa:

[...]

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ERRO DE DIREITO. VÍCIO MATERIAL.

Se a decisão recorrida identifica o erro na sujeição passiva solidária, por vício na própria validade e incidência da norma jurídica aplicável, o vício é material.

[...]

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, que lhe deu provimento.

Acórdão nº 9303-004.690, de 21 de março de 2017 (CSRF/3ª Turma - Rodrigo da Costa Pôssas, Relator):

Ementa:

[...]

IP. AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência, decorrente da identificação do estabelecimento matriz em lugar do estabelecimento filial como sujeito passivo da obrigação tributária, que deu causa à anulação do lançamento objeto da lide, constitui vício material.

[...]

Dispositivo:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Demes Brito.

Contudo, entendo que a manifestado vício já teve sua natureza decidida em segunda instância como sendo formal por ocasião do julgamento do recurso de ofício, razão por que aplicável o decidido na origem com fundamento no CTN, art. 173, II.

Avançando na presente análise, as Recorrentes alegam que, embora não retida nem recolhida a contribuição objeto da lide (11% da nota fiscal ou fatura), as demais contribuições devidas pelo consórcio foram recolhidas, impondo-se o reconhecimento do lustro decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Confira-se excerto do Recurso apresentado pela Alcoa Alumínio S/A, base argumentativa comum aos demais solidários (processo digital, fl. 1.611):

11. Ao contrário do que dispõe o Acórdão nº 08-15.413, o Consórcio efetuou regularmente o pagamento de suas contribuições previdenciárias e às destinadas a terceiras entidades nas competências em discussão na presente NFLD. Esses recolhimentos foram devidamente declarados em GFIP e pagos por meio das Guias da Previdência Social – “GPS”. O que houve, na verdade, foi a não retenção e recolhimento da contribuição de 11% pelo responsável tributário, mas não pelo contribuinte, razão pela qual não fica afastado o princípio de pagamento, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

Por oportuno, ainda que houvesse recolhimento na rubrica correspondente ao fato gerador sob apreciação - código de receita 2631 (cessão de mão de obra) -, entendemos não haver possibilidade de se apreciar o lustro decadencial sob os contornos da citada regra especial, eis que mencionado Consórcio foi afastado do polo passivo da obrigação tributária.

Visto dessa forma, já que, além do contratante não mais compor o polo da relação jurídica, bem como não houve antecipação de recolhimento tocante aos específicos fatos geradores, há de se mater o decidido na origem, que reconheceu a decadência dos fatos geradores da competência novembro de 1999 e daquelas que lhe são anteriores, nestes termos (processo digital, fl. 1.509):

Contudo, conforme confirmado pelo órgão de 2ª instância, deve ser observado o prazo decadencial previsto nos arts. 150, §4º, e 173, I, do CTN tendose como base a data da intimação da NFLD original. Assim, foi decidido ter a decadência abrangido somente as competências anteriores a 12/1999, exclusive. Para esse período, foram lançadas contribuições para as competências 02/1999 a 11/1999, as quais devem ser excluídas do crédito tributário.

Demais questões suscitadas nos recursos voluntários

Tocante às demais matérias devolvidas, o recurso voluntário apresentou argumentos idênticos aos já formulados na impugnação, de forma que não trouxe aos autos qualquer elemento novo no sentido de contrapor os fundamentos da decisão recorrida – trata-se, no máximo, de reformulações dos mesmos apontamentos já aduzidos anteriormente no processo. Logo, aproprio-me, novamente, do permissivo apontados nos art. 114, § 12, inciso I, do RICARF, adotando as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

10. Da Alegação de Imprecisão do Lançamento

O lançamento substituiu a NFLD nº 35.420.327-4, declarada nula, tendo o impugnante alegado que o Auditor Fiscal não fez menção expressa a esse fato, não indicou fundamentos de fato ou de direito que permitissem o novo lançamento e não demonstrou alteração na situação fática ou jurídica que possibilitasse a reedição do lançamento anulado.

Ao contrário do alegado, consta expressamente no Relatório Fiscal:

11. Informamos que esta Ação Fiscal iniciou-se em 08/08/07, com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09415413, diante da necessidade de efetuar novo lançamento para restabelecer o anulado por decisão administrativa, NFLD nº 354203274, em decorrência de vícios formais insanáveis, no entanto, quanto ao mérito, constatamos procedência do mesmo.

Portanto, o fundamento para a lavratura de nova NFLD foi a anulação da anterior em decorrência de vício formal, não sendo necessário nenhum fato novo para a efetivação do novo lançamento. Ao contrário, tendo o Auditor Fiscal entendido que a decisão foi pela existência de vício formal, procedeu de forma correta ao lançar exatamente as mesmas contribuições, não inovando na abrangência dos fatos geradores.

Assim, não procedem as alegações do impugnante.

[...]

12. Do Mérito

12.1 DA RETENÇÃO DE 11%

A retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal, fatura ou serviços está prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5o do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 1o O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...)

Portanto, trata-se de sistemática de arrecadação, pela qual a empresa tomadora dos serviços é obrigada a efetuar a retenção e recolhê-la, prestando-se esse recolhimento como antecipação da contribuição devido pelo prestador, tanto assim que é em nome deste último que a tomadora efetua o recolhimento. Assim, a natureza da retenção acompanha a natureza da contribuição da qual constitui antecipação. Veja-se o que diz FÁBIO ZAMBITTE IBRAHIM:

Ao contrário do que possa parecer, a retenção não é nova contribuição social, mas mera antecipação compensável, visando somente garantir a arrecadação

*previdenciária, obrigando o tomador dos serviços a reter o percentual de 11% sobre o documento fiscal e recolhê-lo em nome da prestadora de serviço.*¹

Nesse mesmo sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.036.375, na sistemática do art. 543-C do CPC, sedimentou entendimento de que "a retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária. A Lei 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento".

2. Não se conhece de Recurso Especial quanto a matéria não especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF.

3. A análise da natureza das atividades da empresa e a ocorrência ou não de cessão de mão-de-obra nos contratos firmados são questões eminentemente fáticas, que não podem ser analisadas em Recurso Especial. Aplicação das Súmulas 5 e 7 do STJ.

4. Agravo Regimental não provido.

(STJ, Segunda Turma, AgRg 1329842/BA, Relator Ministro Herman, Benjamin, J. em 04/11/2010, DJe de 02/02/2011) GRIFEI

Vale ressaltar, ainda, que na ementa proferida no julgamento do Recurso Especial 803217/SP, julgado pela Primeira Turma do STJ em 08/08/2006 (DJ de 31/08/2006), consta expressamente que “A retenção de onze por cento (11%) a título de contribuição previdenciária, na forma do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação introduzida pela Lei 9.711/98, não configura nova modalidade de tributo, mas tão-somente alteração na sua forma de recolhimento, **não havendo qualquer ilegalidade nessa sistemática de arrecadação**” (grifei).

Diante do exposto, não procedem os argumentos do impugnante de ilegalidade da exação.

Por outro lado, o art. 33, §5º, da Lei nº 8.212/1991, determina:

Art. 33. (...)

¹ Fábio Zambitte Ibrahim, *Curso de Direito Previdenciário*, Rio de Janeiro: Impetus. 2003, p. 298.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

(...)

Assim, não era necessária a averiguação por parte da fiscalização dos recolhimentos efetuados pela empresa prestadora de serviços para que cobrasse o valor que deveria ter sido retido pelo tomador. Há presunção legal de que essa retenção foi feita oportuna e regularmente pelo tomador, não cabendo as alegações de recolhimento e parcelamentos efetuados pela empresa prestadora. Cabe a esta última, após o pagamento do crédito tributário proceder nos moldes do art. 31 e parágrafos, se for o caso.

Ademais, resta claro pela leitura dos dispositivos mencionados que não se trata de responsabilidade subsidiária da empresa tomadora dos serviços. O art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN, mencionado pelo impugnante, não obriga a lei a atribuir responsabilidade ao tomador somente em caso de inadimplemento do prestador, como ele fez crer em sua argumentação. Na verdade, deixa claro que a lei pode excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la a este de em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Uma vez restando clara a obrigatoriedade da retenção em pauta, passa-se à análise do procedimento fiscal quanto à delimitação do fato gerador.

Cabe, então, ressaltar que o fato de uma empresa prestadora de serviços ser construtora registrada no CREA não é suficiente para caracterizar todos os serviços prestados por ela como sendo de empreitada total. É a natureza do contrato celebrado entre tomadora e prestadora que identifica o tipo de prestação de serviços. Segundo a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 209/1999, mencionada na defesa:

3 - EMPREITADA é a execução de tarefa, obra ou serviço, contratualmente estabelecida, relacionada ou não com a atividade fim da empresa contratante, nas suas dependências, nas da contratada ou nas de terceiros, tendo como objeto um fim específico ou resultado pretendido.

3.1 - A empreitada será de labor, quando houver somente fornecimento de mão-de-obra, e mista, quando houver fornecimento de mão-de-obra e material, podendo ocorrer, em ambos os casos, a utilização de equipamentos ou meios mecânicos para sua execução.

4 - CONTRATO POR EMPREITADA NA CONSTRUÇÃO CIVIL, para fins deste ato, é aquele celebrado por empresas proprietárias, donas de obra ou incorporadoras, com empresa contratada para execução de obra ou serviço na construção civil, no todo ou em parte.

4.1 - CONTRATO POR EMPREITADA TOTAL é aquele celebrado exclusivamente com empresa construtora, registrada no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura - CREA, que assume a responsabilidade direta pela execução total da obra, com ou sem fornecimento de material;

4.1.1 - Compreende-se como execução total da obra a responsabilidade pela execução de todos os projetos a ela pertinentes.

(...)

Esses conceitos não tiveram alteração substancial quando da publicação da Instrução Normativa INSS/DC Nº 18/2000.

Vê-se, pois, que são características da empreitada ter como objeto um fim específico ou resultado pretendido e ser contratualmente estabelecida. Ademais, o contrato por empreitada total tem que se referir a uma obra cuja responsabilidade pela execução de todos os projetos a ela pertinentes seja assumida pela empresa construtora.

De outro lado, verifica-se que o serviço de dragagem executado pela prestadora de serviços não compõe uma empreitada total, mas sim destina-se à manutenção em trechos do canal de acesso, bacia de evolução e berço de atracação do Porto especificado no contrato, localizado em São Luís/MA. A contratada obrigou-se e executar a dragagem de modo a assegurar, em caráter permanente, durante a vigência do contrato, a navegabilidade, a operação e a atracação de navios com as características especificadas no contrato.

12.2 DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Quanto à aplicação dos juros, o impugnante restringe-se a alegar que a jurisprudência vem reconhecendo a inaplicabilidade da Taxa SELIC aos créditos tributários.

A cobrança de juros com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC está fundamentada no art. 34 da Lei nº 8.212/91 e, após o advento da Medida Provisória - MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, no art. 35 da mesma Lei nº 8.212/91, que faz referência ao art. 61 da Lei nº 9.430/96. Portanto, tanto no período anterior à publicação da MP nº 449/08, quanto atualmente há previsão legal para aplicação desse índice.

Por outro lado, conforme já dito, a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada (CTN, art. 3º e art. 142, parágrafo único), não podendo a autoridade administrativa abster-se de aplicar a lei mediante alegação de haver discussão sobre a mesma no Poder Judiciário.

Entretanto, é interessante observar que a alegação do impugnante quanto às decisões judiciais não procede. Em julgamento realizado em 18/05/2011, o Supremo Tribunal Federal – STF julgou o RE 582461/SP em regime de Repercussão Geral, tendo sido decidido pela legitimidade da aplicação da Taxa SELIC para atualização de débitos tributários.

Ante o exposto, não há de se falar em suposta desobrigatoriedade da contratante dos serviços prestados por meio da cessão de mão de obra reter e recolher a referida contribuição no valor correspondente a 11% da nota fiscal ou fatura. Portanto, igualmente improcedente a alegação de ter sucedido recolhimento em duplicidade.

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos dos precedentes jurisprudenciais que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Confirma-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]
- [...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto,

conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas nos recurso interpostos e, no mérito, nego-lhes provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, redator designado

Em que pese os lógicos argumentos expostos pelo Ilustre Relator em seu voto, com a devida vênia, ousou dele discordar tão-somente com relação ao tópico em preliminar intitulado **“Matéria objeto de decisão em segunda instância: Prejudicial de decadência”**.

A despeito do argumento apresentado pelo Eminentíssimo Relator em seu voto, no sentido de que este CARF, quando do julgamento do recurso de ofício, já teria fixado entendimento no sentido de que *“a decadência atingiu tão somente os créditos referentes à competência novembro de 1999 e aquelas que lhe são anteriores”*, conforme acórdão de fls. 1.434/1.450, entendo que tal manifestação foi proferida em um cenário mais restrito, focado apenas em verificar se se a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, II, do CTN se aplicaria ao caso concreto como reflexo da declaração de nulidade do lançamento.

Antes, porém, para melhor compreensão desta decisão, entendo por esclarecer as datas e períodos envolvidos no presente caso, por se tratar de lançamento substituto de um outro lançamento primitivo que fora anulado.

- Lançamento primitivo (substituído): NFLD nº 35.420.327-4
- Data do lançamento primitivo: 28/06/2005
- Competências do lançamento primitivo: 02/1999 a 12/2003
- Data de anulação: 03/05/2006
- Novo Lançamento (substituto): NFLD nº 37.180.943-3
- Data do novo lançamento: 24/09/2007
- Competências do novo lançamento: 02/1999 a 12/2003 (mesmo objeto e abrangência da notificação de lançamento substituída)

Como exposto, o caso envolve lançamento substituto em razão da declaração de nulidade de lançamento anterior. Na primeira análise, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por não aplicar a regra de contagem do art. 173, II, do CTN em relação ao lançamento substituto por entender que o lançamento substituído foi anulado por vício material (fl. 1414).

Na ocasião, a DRJ de origem segregou a análise da decadência, ou seja, constatou primeiro as competências já decaídas quando do lançamento primitivo (NFLD substituída) e, de forma apartada, analisou a decadência das competências em face do novo lançamento (NFLD substituta), justamente por não aplicar ao caso a regra do art. 173, II, do CTN (fl. 1413).

Referida decisão da DRJ ensejou o recurso de ofício ao CARF, tendo sido proferido o acórdão de fls. 1434/1450. A Turma julgadora, naquela ocasião, analisou se o caso demandaria, ou não, a aplicação da regra do art. 173, II, do CTN, tendo concluído pela incidência da mencionada regra de contagem por compreender que o lançamento primitivo foi anulado por vício formal. Não obstante, entendeu irretocável o acórdão da DRJ no ponto que se refere às competências decaídas já quando do lançamento substituído, tendo concluído que o lançamento primitivo (efetuado em 28/06/2005) apenas poderia alcançar os *“fatos geradores ocorridos nas competências a contar de dezembro/1999, inclusive”*:

Fl. 1438

Ao analisar a decadência, já sob a luz dos fundamentos ensejadores da Súmula Vinculante nº 8 do STF, considerou o Órgão Julgador de 1ª Instância estarem decaídas, na data da lavratura da **NFLD substituída** (NFLD 35.420.3274), as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências 02/1999 a 11/1999, sendo aplicável ao caso a regra tributária inscrita no inciso I do art. 173 do CTN.

Até este ponto, não merece reparos a decisão recorrida.

(...)

Fls. 1446/1447

Diante de tal panorama, nas condições em que se houve por lavrada a NFLD nº 35.420.3274, há que se reconhecer que a nulidade declarada mediante a Decisão/Notificação nº 09.401.4/0047/2006, decorreu do reconhecimento da existência de vício formal, (...) circunstância que atrai ao feito a incidência do preceito inscrito no inciso II do art. 173 do CTN, (...)

Assim, havendo sido a vertente NFLD lavrada em 18/09/2007, não demanda áurea mestria concluir que as obrigações tributárias objeto do lançamento em análise, exclusivamente referentes aos fatos geradores ocorridos nas competências a contar de dezembro/1999, inclusive, não se houveram ainda por fulminadas pela alçozaria do instituto da decadência tributária.

Diante do exposto, há que ser reformado parcialmente o Acórdão nº 0815.413 proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

em Fortaleza/CE, a fls. 1042/1062, devendo ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário em relação às obrigações tributárias ocorridas, tão somente, nas competências anteriores a dezembro/1999, exclusive. Nas demais competências a contar de dezembro/1999, inclusive, mantém-se vivo o direito da Fazenda Pública de efetuar o correspondente lançamento.

Tal decisão não demandou análise probatória ou discussão acerca de eventual recolhimento antecipação, tema que passou ao largo da discussão travada naquela ocasião. Ou seja, a conclusão pela decadência da competência de novembro de 1999 e as anteriores decorreu simplesmente da constatação de que o lançamento primitivo englobou período atingido pela decadência à luz da regra estampada no art. 173, I, do CTN, cuja aplicação não demanda “*áurea mestria*”, como bem expôs o acórdão proferido naquela ocasião.

A análise anterior pelo CARF, no acórdão de fls. 1.434/1.450, se restringiu a verificar qual contagem do prazo decadencial que se aplicaria ao caso como reflexo da declaração de nulidade do lançamento. Ou seja, cingiu-se a analisar se o lançamento primitivo tinha sido anulado: (i) por vício formal, hipótese em que se aplica o art. 173, II, do CTN para efetuar o novo lançamento; ou (ii) por vício material, hipótese em que não se aplica o art. 173, II, do CTN, sendo aplicável a contagem regular do prazo decadencial para efetuar o novo lançamento (art. 173, I, ou art. 150, §4º, ambos do CTN, conforme o caso).

Naquela ocasião, a Turma julgadora entendeu que a nulidade seria formal, de forma a atrair a contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN com relação ao novo lançamento. Com isso, afastou a decisão da primeira instância (que entendeu por aplicar o art. 173, I, ao novo lançamento) e determinou o retorno dos autos para análise do mérito.

Ou seja, o Colegiado que prolatou o acórdão de recurso de ofício sequer se debruçou acerca de fatos que pudessem atrair a regra de contagem do art. 150, §4º, do CTN, por exemplo, pois a análise ficou restrita à natureza do vício que anulou o lançamento primitivo e a consequente possibilidade de aplicar ao caso concreto o art. 173, II, do CTN, ao contrário do que entendeu a DRJ de origem.

Ainda assim, o acórdão de fls. 1.434/1.450 efetuou uma análise superficial das competências decaídas com relação ao primeiro lançamento, proferindo entendimento alinhado àquele emanado pelo acórdão da DRJ, nos seguintes termos:

devendo ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário em relação às obrigações tributárias ocorridas, tão somente, nas competências anteriores a dezembro/1999, exclusive. Nas demais competências a contar de dezembro/1999, inclusive, mantém-se vivo o direito da Fazenda Pública de efetuar o correspondente lançamento

A despeito da autoridade julgadora ter se manifestado a respeito de competências decaídas com relação ao lançamento primitivo, aplicando-se o art. 173, I, com base na data em que o primeiro lançamento (posteriormente anulado) foi efetuado (dia 28/06/2005), percebe-se

que a análise da questão foi perfunctória, sem adentrar em situações ou eventos que poderiam atrair a regra do art. 150, §4º, do CTN. Em outras palavras, a Turma Julgadora não se debruçou sobre a possibilidade de aplicar ao caso concreto a contagem prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Neste sentido, por ser a decadência uma matéria de ordem pública, a contribuinte trouxe para apreciação, neste momento processual, questões que poderiam atrair a regra de contagem do art. 150, §4º. Veja-se que o acórdão de recurso de ofício não se manifestou a respeito da questão quanto a possibilidade de aplicar o art. 150, §4º, ao caso concreto; apenas aplicou o art. 173, I, ao lançamento primitivo por ser uma questão flagrante e não demandar qualquer análise de prova. Ou seja, não há nenhum conteúdo decisório a fim de afastar a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Sendo assim, por ser um tema sobre o qual não houve manifestação expressa, e por envolver matéria de ordem pública, entendo possível o conhecimento da matéria ventilada pela RECORRENTE, no sentido de que as retenções de contribuições sobre NFs seriam aptas a atrair a regra de contagem decadencial do art. 150, §4º, do CTN, por se tratar de espécie de pagamento antecipado, nos termos da jurisprudência deste CARF e dos Tribunais Superiores.

Portanto, com a devida vênia ao Eminentíssimo Relator, voto por conhecer da matéria, sendo possível sua análise neste momento processual por não estar preclusa.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto CONHECER da preliminar de decadência apresentada no recurso voluntário, o que demanda a consequente análise das razões de defesa do contribuinte.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim