



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.005446/2007-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.789 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2022
Recorrente CONSTRUTORA SOARES MARINHO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. 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 parcial do valor efetivamente devido, como também quando a parcela recolhida não compuser rubrica exigida na autuação.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PROCEDIMENTO FISCAL. DOCUMENTAÇÃO. RECUSA OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE. APURAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A legislação autoriza a constituição do crédito tributário por meio de aferição indireta quando o contribuinte recusa ou apresenta documentação deficiente, assim entendida como aquela que não permite a correta identificação das respectivas bases de cálculo.

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.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas pelos segurados empregados, como também a parte patronal e aquelas destinadas ao SAT/RAT e a terceiros, entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações atribuídas aos segurados empregados e contribuintes individuais (pró-labore dos sócios gerentes).

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 08-14.756 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - DRJ/FOR - transcritos a seguir (processo digital, fls. 909 a 927):

Constituem fatos geradores as remunerações atribuídas a segurados empregados e a contribuintes individuais (pró-labore dos sócios gerentes) apuradas através do procedimento de aferição indireta, em virtude da desconsideração da contabilidade apresentada por não atender as formalidades intrínsecas e extrínsecas, aos princípios contábeis e ao previsto no inciso II do §13 do art. 225, do RPS, conforme enumerados a seguir.

- A empresa apresentou os Livros Diário de 2000, 2001 e 2002 sem a devida autenticação da Junta Comercial do Estado de Ceará-JUCEC;
- A numeração dos Livros Diário não obedece a ordem cronológica;
- A empresa não contabiliza as obras individualmente por centro de custo na forma estabelecida pelo art. 60, IV, e seu §4º, I, II, todos da IN SRP nº03, de 14.07.2005;

- Foram apresentadas guias sem as formalidades legais, tais como a identificação do tomador e o endereço da obra;
- A empresa deixou de apresentar ART-CREA, alvará para construção, habite-se, plantas e contratos de empreitada para quase todas as obras, o que inviabilizou a aferição pelo CUB de eventuais obras de edificações;
- Nos Livros Razão, anos 2000 (NFs:144, 147, 155 e 156) e 2002 (NFs: 175, 179, 210, 213, 221, 240, 241 e 246), há lançamentos na conta RENDA DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO com valores escriturados abaixo dos contidos nas respectivas notas;
- A Empresa apresentou fichas de registro de empregados de nº 1 a 32 com datas de admissão respectivamente em 02/01/2002 e 01/03/2005, restando atualmente apenas quatro funcionários em atividade, quantidade esta incompatível com o seu volume de atividade.

Dessa forma, infere-se pela desconsideração da contabilidade e pelo arbitramento do débito com base nas notas fiscais de serviços apresentadas, tendo como fundamento legal o art. 177 da Lei nº. 6.404/76, o qual determina que a escrita contábil deve observar os preceitos da legislação comercial e os princípios contábeis, o art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº. 8.212/91, e o art. 600,1, da IN SRP nº 03/2005.

[...]

Foram criados os seguintes levantamentos referentes à aferição da mão-de-obra utilizada em obras de construção civil através da aplicação de 40% sobre o valor total das notas fiscais. Alguns destes lançamentos foram realizados no CNPJ da matriz em virtude da impossibilidade de identificar a quais matrículas CEI se referiam as respectivas notas fiscais.

- AFI-AFERIÇÃO DA MÃO-DE-OBRA DE 01.1998 A 12.1998
- AFE-AFERIÇÃO DA MÃO-DE-OBRA DE 01.1999 A 03.2006

Foram também criados os levantamentos abaixo referentes à aferição do pró-labore dos sócios da empresa com base no maior salário pago pela mesma:

- APA-AFERIÇÃO DE PRÓ-LABORE DE 01.1998 A 12.1998
- APD-AFERIÇÃO DE PRÓ-LABORE DE 01.1999 A 03.2006

[...]

O período de lançamento do crédito tributário é de 01/1998 a 03/2006.

O contribuinte foi cientificado deste lançamento, inicialmente, **em 14/06/2006**, na pessoa de seu representante legal, o Sr. Jefferson Luis Alves Marinho (fl. 186). Entretanto, em virtude de inconsistência havida entre os sistemas da então SRP, SAFIS e GIRAFA, ocasionou-se alterações A MENOR nos valores do DAL- Diferença de Acréscimos Legais, anteriormente informados, razão pela qual, em consideração à ampla defesa, foi feita nova comunicação ao contribuinte, **em 04/09/2006**, desta vez, pela via epistolar, conforme Aviso de Recebimento (AR), acostado aos autos (fl. 184). Sendo que, consoante Informação Fiscal (fl. 179), reabriu-se o prazo de defesa, exclusivamente, no tocante ao modificado, ou seja, aos valores relativos ao DAL, haja vista que para tudo o mais não ocorreu qualquer alteração.

DA IMPUGNAÇÃO PRIMEIRA

[...]

A empresa fora fiscalizada pela auditora Lilian Freitas da Silva, no período de 02/1997 a 10/1998, conforme TIAF de 09/11/1998 e TEAF de 30/11/1998 (anexo I, fls. 377/379), por cuja ação a empresa parcelou dívida apurada (CDF nº 32.730.340-9, no valor de R\$ 13.636,12, cujo TCDF está assentado às fls. 445/449). Nesta fiscalização foram encerradas as seguintes matrículas CEI: 05.043.01683/76, 05.043.01701/71, 05.043.01704/78, e 05.043.01713/72.

Foram também apuradas e incluídas no parcelamento as obras não matriculadas relativas às notas fiscais: 28, 31, 32, 62, 37, 43, 45, 47, 61, 52 e 58. Também, foi fiscalizada a obra CEI: 05.043.01725/74, então em andamento, referente às notas fiscais 50, 51, 53, 54, 56, 57 e 59.

Em 16/08/2000 foi novamente fiscalizada desta vez pelo auditor Renato Ferreira Lobo, conforme TIAD de 16/08/2000 e TIAF de mesma data (anexo II, fls. 381/382), na qual foi solicitada toda a documentação de 07/1998 a 07/2000.

No entanto, referido fiscal manteve sob sua guarda toda a documentação da empresa, o que trouxe diversos transtornos e prejuízos, vez que não encerrava a fiscalização, fato este que impedia a obtenção das certidões do INSS, bem como de outros órgãos, devido a não disponibilidade da documentação pertinente, pois, como já dito, encontrava-se em poder do referido auditor.

Assim se sucedeu até que, em 13/09/2000, o auditor-fiscal João Ferreira Ferro relacionou todas as matrículas pendentes naquela época e cuja baixa já havia sido solicitada pela empresa, conforme Termos de Pedido de Baixa de Matrícula, protocolados juntos ao INSS (anexo III, fls. 384/434), e autorizou a renovação da CND.

Desse modo, fiscalizações sucessivas foram executadas pelo auditor Renato Ferreira Lobo sem o devido encerramento e devolução da documentação solicitada nos TIADs de 08/09/2004 (período de: 01/1998 a 08/2004), de 20/07/2005 (período de: 01/1998 a 03/2005) e de 25/10/2005 (período de: 01/1998 a 03/2005), conforme documentação contida no anexo IV (fls. 436/441).

Mais uma vez, outra fiscalização foi reaberta com a emissão do TIAD de 12/04/2006 (anexo IV), solicitando toda a documentação da empresa e que já lhe havia sido entregue nas datas anteriores e levadas, como de costume, para seu ambiente de trabalho. Enfim, neste procedimento foi emitido o TEAF, em 14/06/2006, encerrando a fiscalização.

No que se refere à aferição de mão-de-obra, no período de **01/1998 a 12/1998**, não procede a alegativa que a empresa contrariou os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/91, vez que foi apresentada toda a documentação solicitada no TIAD de 12/04/2006, aí incluídas as notas relativas a compra de material, segundo se comprova com o protocolo recebido pelo fiscal autuante (anexo V, fl. 443). Ademais, no período de 01/1998 a 07/1998, foram recolhidas contribuições através do parcelamento nº 55.800.722-8 (anexo VI, fls. 445/449) decorrente da ação fiscal perpetrada pela auditora Lilian Freitas da Silva e não consideradas na apuração deste crédito, o que enseja a retificação desta notificação, uma vez que a empresa passou a ser onerada com apuração de uma mão-de-obra de 60% (sessenta por cento) sobre o valor das notas fiscais, fato que contraria o art. 600, I, da IN 03/2005.

[...]

Também, foram apuradas indevidamente contribuições inerentes ao pró-labore, tomando-se por base o maior salário pago na empresa sob o pretexto de os sócios auferirem comprovadamente na citada rubrica valores incompatíveis com a função que ocupam. Ocorre que os sócios da empresa exercem diversas atividades pelas quais obtém outros rendimentos, além dos lucros auferidos, conforme noticiam as cópias de comprovação de rendimento anexas à defesa (anexo VIII fls. 455/510). Registre-se que o próprio TIAD não registra a exigência de apresentação de declaração de renda, pelo que se requer a anulação do débito em litigância.

Não subsiste razão para que a empresa tenha que destacar retenção nas notas fiscais, uma vez que tais notas foram emitidas pela contratação de construção civil e não para

cessão ou empreitada de mão-de-obra, nos termos do art. 219 do Decreto 3.048/99 (RPS) e do art. 220 § 1º do RPS.

Igualmente, não procede a informação de que a empresa apresentou guias sem a identificação do tomador e o endereço da obra, conforme cópias contidas no anexo IX (fls. 512/514).

Quanto ao relato de falta de apresentação dos documentos: ART-CREA, Alvará para construção, Habite-se, Plantas e Contratos, este não procede, posto que nos referidos documentos consta a rubrica do próprio auditor notificante, o que vem demonstrar a deliberada tendência de prejudicar a notificada. Como prova, faz-se juntada dos documentos acima citados (anexo X, às fls. 516/526).

Não expressa a verdade o auditor ao asseverar que a empresa, ao longo de sua existência, só fez o registro de apenas 31 empregados. Ocorre que o fiscal examinou somente as Fichas de Registros, deixando de conferir os 10 Livros de Registro de Empregado, embora estivessem a sua disposição, através dos quais se pode constatar o registro de 97 empregados (anexo XI, às fls. 528/543). Portanto, confirma-se mais uma tentativa de induzir qualquer julgador a erro *in judicando*, impingindo à empresa não só constrangimento como a exorbitância de valores arbitrados.

Ademais, não foram deduzidas do débito as contribuições retidas por alguns contratantes, conforme se demonstra com cópias de notas fiscais (anexo XII, às fls. 545/548).

[...]

DA DILIGENCIA

Em 26/09/2007, foi emitida solicitação de diligência (Despacho nº 08-1066-7" Turma da DRJ/FOR) à unidade circunscricionante, no sentido de:

- Verificar os valores contidos na Confissão/Parcelamento indicados pela Defendente para o período de 02/1997 a 10/1998 no que tratar de obras não matriculadas e, em sendo o caso, deduzir dos valores apurados;
- Manifestar-se quanto aos documentos anexados relacionados com outros rendimentos auferidos pelos sócios;
- Esclarecer, quanto ao valor retido na Nota Fiscal de nº 417 (fl. 547), se o mesmo foi apropriado para algum estabelecimento;
- Ao final, deverá ser emitido Relatório conclusivo, de cujo teor deve ser dada ciência ao sujeito passivo para que, no prazo legal, se assim desejar, possa aditar seus argumentos de defesa.

DO RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR

Em 09/11/2007, em cumprimento à diligência solicitada, o auditor notificante lavrou Relatório Fiscal Complementar nos seguintes termos:

- Com relação aos valores contidos no LDC nº 32.730.340-9, referem-se a débitos do CNPJ, e o débito em discussão pertence a matrículas CEI;
- Quanto aos débitos referentes à aferição de pró-labore dos sócios, excepcionando-se os valores relativos ao ano de 1999 do sócio-gerente Antônio Roberto Alves Marinho, assim como os do ano de 2006 relacionados ao sócio-gerente Jefferson Luiz Alves Marinho, para os quais não houve comprovação de rendimentos, os demais deverão ser excluídos desta notificação;
- No que se refere ao valor destacado na nota fiscal nº 417, o mesmo não foi apropriado em qualquer dos estabelecimentos. Apesar de não ilidir o direito à compensação, havendo o destaque, verificou-se que o mesmo não foi recolhido pelo tomador.

Assim sendo, reabre-se o prazo de defesa para a NFLD nº 35.425.738-2.

Em 16/11/2007, foi dada ciência ao contribuinte do referido relatório, pela via epistolar, conforme aviso de recebimento (fl. 588).

DA IMPUGNAÇÃO SEGUNDA

O sujeito passivo, apresentou nova Peça Impugnatória, em 03/12/2007, às fls. 591/604, e anexos, às fls. 605/869, assinada por seu representante legal, alegando em síntese, conforme a seguir.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE FORMAL

Os dados constantes do TEAF, de 12/06/2006, e do Relatório Fiscal são contraditórios. O primeiro documento diz que não viu os livros contábeis; o segundo, diz que os examinou apenas para efeito de sua invalidação. Neste caso, a emissão do TEAF foi realizada em desacordo com o parágrafo único do art. 594 da IN 03/2005 e emitido com desvio de finalidade, visto que não faz referência a todos os elementos examinados durante a ação fiscal. Seu conteúdo é inverídico, irregular, desregrado, posto que não faz expressa referência aos Livros Diário examinados. Portanto, deve ser anulado o procedimento administrativo fiscal em vista da inobservância do princípio da finalidade de que trata o art. 2º, caput, e incs. VIII e IX da Lei 9.784/99.

O auditor-fiscal utilizou-se de disposição de lei revogada (Código Comercial, Lei nº. 556, de 1850) para fundamentar sua decisão de desconsiderar a contabilidade. Ademais, não mencionou sequer quais artigos da referida lei estariam infringidos. Portanto, trata-se de um ato administrativo praticado sem fundamento legal.

No que tange ao relato das ocorrências justificadoras da desconsideração da contabilidade, apontamos os questionamentos a seguir:

1. O primeiro refere-se à falta de autenticação da Junta Comercial dos Livros Diário de 2000, 2001 e 2002. Porém, pode-se provar que essa formalidade foi tempestivamente sanada conforme cópias dos Termos de Abertura e de Encerramento anexos. No mais, a simples falta de autenticação não constitui motivo para a completa invalidação da contabilidade. O art. 1.181 do Código Civil apenas diz que os Livros devem ser autenticados, porém sem estabelecer qualquer prazo e nem nulidade pela não autenticação;
2. O segundo diz respeito à ordem cronológica dos números dos Livros Diário. Trata-se de uma formalidade de somenos importância que não constitui motivo de invalidação, pois, segundo o §1º do art. 1.179 do CC a numeração do Livro Diário é de livre escolha dos interessados. Demonstra-se, então, que a autoridade fiscal faltou com respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 2º da Lei nº. 9.784/99);
3. O terceiro refere-se ao uso do art. 60, IV, e § 4º, I e II da IN/SRP nº 03/2005 como fundamento, o que é ilegal. A exigência de contabilização das obras de construção civil em centros de custo contida no referido ato normativo fere frontalmente o disposto no art. 1.184 do Código Civil. O requisito exigido em lei é no sentido de que a empresa lance em sua contabilidade (Diário/Razão), com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, todas as operações relativas ao exercício da empresa. Da mesma forma, a Lei nº 8.212/91 não exige que o contribuinte contabilize as obras de construção civil de forma individualizada por centros de custo;
4. O quarto refere-se à apresentação de guias de recolhimento da previdência social sem as devidas formalidades, fato este que sequer constitui-se em obrigação acessória de natureza contábil. Trata-se, apenas, da formalização de um documento de arrecadação que não guarda relação alguma com a validade da escrituração contábil. Inclusive, sequer foi indicada sua fundamentação legal;

5. O quinto refere-se à falta de apresentação de ART (CREA), Alvará de Construção, Habite-se, Plantas e Contratos de Empreitada. Esses são documentos de natureza extra contábil, portanto, sua não apresentação não autorizam o arbitramento de débitos;
6. O sexto refere-se a que "as notas são emitidas sem o endereço da obra, identificação do tomador, matrícula CEI e destaque da retenção na quase totalidade". Trata-se de documento meramente fiscal, onde sua formalização não diz respeito à integridade ou não dos lançamentos contábeis;
7. O sétimo refere-se à escrituração do Livro Razão (anos de 2000 a 2002), embora a contabilidade tenha sido desconsiderada para todo o período fiscalizado (1998 a 2005). Ademais, não é informado no TEAF se tais livros foram examinados, portanto, não poderia referir-se aos mesmos no Relatório Fiscal se não constam no TEAF como elementos examinados;
8. O oitavo diz respeito à informação de que a empresa teria apresentado apenas um bloco de fichas de registro de empregados de n. 01 a 32, de 2002, o que constitui uma inverdade. De fato, a empresa, além desse bloco, apresentou os Livros de Registro de Empregados, conforme Termos em anexo. E, mesmo que fosse verdade, não poderia ser considerado motivo para a desconsideração da contabilidade, visto que os livros de registro são obrigações trabalhistas, não contábeis;
9. O nono aponta que o auditor fundamentou a desconsideração da contabilidade e o arbitramento, com fulcro no art. 177 da Lei n. 6.404/76 e no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91, o que não se aplica ao caso. A Lei 6.404/76 regula as sociedades por ações, e esta empresa não é uma sociedade por ações. Além do mais, a lei que regula, de modo geral, a contabilidade das empresas é o novo Código Civil. Já no que se refere à aplicação do art. 33 da Lei 8.212/91, podemos afirmar que não ocorreu qualquer das situações previstas que autorizam a aferição indireta ou o arbitramento. Essa motivação não se encontra presente no Relatório Fiscal. Aliás, nenhuma omissão relativamente a pagamento da remuneração dos segurados foi demonstrada no referido Relatório.

[...]

DO MÉRITO

Os valores relativos às competências de 01/1998 a 07/1998 devem ser excluídos do débito, por já se encontrarem contidos, em parte, no LDC nº. 32.730.340-9.

Os lançamentos referentes ao levantamento: AFI- Aferição de Mão de Obra até 1998, de 08/1998 a 12/1998, devem ser excluídos conforme restou demonstrado nas *preliminares de nulidade por vício formal, haja vista a inexistência de situação autorizadora da desconsideração da contabilidade*.

Os lançamentos referentes ao levantamento: AP A-Aferição Pró-labore antes GFIP, 01/1998 a 12/1998, deverão ser excluídos, pois todos os valores relativos a pró-labore estão contabilizados, conforme cópia do Razão, em anexo.

Igualmente, devem ser excluídos os lançamentos referentes ao levantamento: APD - Aferição Pró-Labore depois GFIP, de 01/1999 a 03/2006, não declarado em GFIP; e nem poderia ser, pois se trata de remuneração não paga e nem devida pela empresa, sendo esta uma faculdade do sócio, não havendo qualquer lei vigente no país que obrigue o sócio a fazer tais retiradas.

No levantamento: AFE-Aferição sobre mão-de-obra, de 01/1999 a 03/2006, foram feitas apurações com base em notas fiscais, tendo em vista a desconsideração da contabilidade, o que, como vimos, preliminarmente, não deverá ser aceita, pois há vício formal de fundamentação legal, além de não ter ocorrido a situação de fato que autoriza o procedimento por arbitramento do débito.

O Relatório Fiscal informa que foi tomado para base de cálculo o valor da nota fiscal, mediante a aplicação do percentual de 40%, no período de 01/1999 a 03/2006, com base no art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91 e no art. 600,1, da IN/SRP nº 03/2005. E mais, apesar de a empresa alegar que há materiais nas notas fiscais, não foram apresentadas as respectivas notas de compras destes materiais. Entretanto, trata-se de procedimento arbitrário, visto que a empresa possui escrituração contábil regular, não se lhe aplicando qualquer desses dispositivos, em conformidade com o art. 473 da referida instrução normativa.

Além do mais, caso fosse lícito e permitido o procedimento por aferição indireta com base nas notas fiscais de serviço, deveria constar do Relatório a verificação dos respectivos contratos com o intuito de se apurar a existência de materiais, conforme art. 601 da IN 03/2005. Assim é nulo o lançamento por omissão do exame dos contratos apresentados pela empresa.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, por unanimidade, julgou parcialmente procedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 909 a 927):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa:

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA

O § 3º do art. 33 da Lei 8.212/91 estabelece que ocorrendo a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Administração Tributária pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. Da mesma forma, o § 6º do citado dispositivo assevera que se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo também ao contribuinte o ônus da prova.

DA DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 8.

É inconstitucional o art. 45 da Lei nº. 8.212/91 que trata da decadência de crédito tributário. Logo, no que diz respeito às contribuições destinadas à Seguridade Social, devem ser aplicados os prazos previstos no Código Tributário Nacional - CTN, *ex vi* da súmula vinculante de nº 8, de 20/06/2008.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

Não há falar em ofensa ao contraditório e à ampla defesa quando a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD e seus anexos integrantes, contendo todas as fundamentações fáticas, legais e jurídicas motivadoras da constituição do crédito, forem regularmente cientificados ao sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

A propósito, conforme excertos transcritos na sequência, o julgador de origem reconheceu parcial procedência da impugnação apresentada pela Contribuinte, cancelando parcela do crédito constituído, nestes termos (processo digital, fl. 920 e 922):

No caso em liça, considerando-se o teor da súmula vinculante nº 8, tenho que para os lançamentos referentes às competências de **01/1998 a 11/2000**, tanto se aplicando o art.

150, § 4º do CTN, que cuida do lançamento por homologação (quando há antecipação de pagamento), quanto se aplicando o art. 173, I, do referido código, constata-se a ocorrência da decadência.

Contudo, para o período de **12/2000 a 05/2001**, onde, no caso, só é possível a ocorrência de decadência, exclusivamente, com fulcro no §4º do art. 150 do CTN, constatou-se, em análise ao DAD- Discriminativo Analítico de Débito, antecipação de pagamento, somente no levantamento **AfE-Aferição sobre mão-de-obra, do CNPJ: 01.633.74710001-40**, para cujos lançamentos operou-se a decadência.

É importante registrar que também se encontram alcançados pela decadência os lançamentos relativos a diferenças de acréscimos legais (DAL) nos quais suas competências originárias referem-se a períodos já decadentes, anteriormente citados.

[...]

DA AFERIÇÃO DA RETIRADA DE PRÓ-LABORE

No que tange a aferição das retiradas de pró-labore, considerando-se a incidência da decadência, as provas apresentadas nos autos, assim como o teor do Relatório Fiscal complementar, o qual se manifesta pela permanência, apenas, dos lançamentos relativos ao ano de 1999 do sócio-gerente Antônio Roberto Alves Marinho e do ano de 2006 relacionados ao sócio-gerente Jefferson Luiz Alves Marinho, infere-se pela exclusão total dos levantamentos APA-AFERIÇÃO DE PRÓ-LABORE (de 01.1998 a 12.1998) e APD – AFERIÇÃO DE PRO-LABORE (de 01.1999 a 03.2006) da presente notificação, haja vista a decadência relativa ao ano de 1999, assim como, a falta de motivação válida relativa ao ano de 2006. Neste ponto, viu-se ter sido informado pelo auditor notificante que a empresa não demonstrou a existência de fontes de rendas diversas dos referidos sócios. Contudo, em exame aos autos (TIAD), não se restou comprovada a devida exigência dessa documentação.

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, o qual traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 969 a 975):

1. Aduz nulidade do acórdão recorrido tanto por suspeição de um membro da Turma Julgadora como pelo fato do julgador de origem ter deixado de se manifestar acerca de todos os argumentos atinentes à aferição indireta procedida pelo autuante.

2. Manifesta que os fatos geradores ocorridos entre 30 de novembro de 2000 e 31 de março de 2001 (competências 11/2000 a 3/2001) 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.

3. Ratifica os argumentos apresentados na impugnação atinentes à aferição indireta adotada pelo autuante.

4. Traz jurisprudência perfilhada à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 3/3/2009 (processo digital, fl. 967), e a peça recursal foi interposta em 12/3/2009 (processo digital, fl. 969), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade da decisão recorrida

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação de nulidade do acórdão recorrido pelo fato do julgador de origem ter deixado de se manifestar acerca de todos os argumentos contestando a aferição indireta procedida pelo autuante. Até por que o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto.

Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo. É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402.006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

A Recorrente também alega nulidade da decisão recorrida por suspeição de um membro da Turma Julgadora, que, em suas palavras, *teve participação ativa no levantamento do débito da empresa*, nestes termos (processo digital, fls. 969 e 970):

3. Conforme informação contida na fl. 872 dos autos (final) participaram do presente julgamento os julgadores: **LILIAN FREITAS DA SILVA** e **MARCUS AUGUSTUS SABOIA RATTACASO**. E, consta também do Relatório - fl. 875 dos autos, a seguinte informação: *"A empresa fora fiscalizada pela auditora LILIAN FREITAS DA SILVA, no período de 02/1997 a 10/1998, conforme TIAF de 09/11/1998 e TEAF de 30/11/1998, por cuja ação a empresa parcelou dívida apurada..."*

4. Deste modo, impõe-se argüir a suspeição da Auditora **LILIAN FREITAS DA SILVA**, que teve participação ativa no levantamento do débito da empresa. Portanto, não se admite que a mesma autoridade fiscal atue como julgadora de seus próprios atos. No mínimo, deveria abster-se de ter participado da Turma Julgadora para alegar seu impedimento para atuar nesta Turma de Julgamento contra a mesma empresa.

Não obstante o acima posto, consoante se vê no relatório, o próprio Impugnante alega ter sido submetido a sucessivas fiscalizações, ocorrendo aquela procedida pela auditora Lilian Freitas da Silva em 1998. Nada, portanto, refletindo no procedimento controvertido, iniciado somente em 12/4/2006 e conduzido pelo auditor Renato Ferreira Lobo. Confira-se os excertos do referido relatório que aqui replico, assim como os trechos que ora transcrevo:

Relatório:

A empresa fora fiscalizada pela auditora **Lilian Freitas da Silva**, no período de 02/1997 a 10/1998, conforme **TIAF de 09/11/1998 e TEAF de 30/11/1998** (anexo I, fls. 377/379), por cuja ação a empresa **parcelou dívida apurada [...]**

Em 16/08/2000 foi novamente fiscalizada desta vez pelo auditor Renato Ferreira Lobo, conforme TIAD de 16/08/2000 e TIAF de mesma data [...]

[...]

Assim se sucedeu até que, em 13/09/2000, o auditor-fiscal João Ferreira Ferro relacionou todas as matrículas pendentes naquela época e cuja baixa já havia sido solicitada pela empresa, conforme Termos de Pedido de Baixa de Matrícula, protocolados juntos ao INSS (anexo III, fls. 384/434), e autorizou a renovação da CND.

Desse modo, fiscalizações sucessivas foram executadas pelo auditor Renato Ferreira Lobo sem o devido encerramento e devolução da documentação solicitada nos TIADs de 08/09/2004 (período de: 01/1998 a 08/2004), de 20/07/2005 (período de: 01/1998 a 03/2005) e de 25/10/2005 (período de: 01/1998 a 03/2005), conforme documentação contida no anexo IV (fls. 436/441).

Mais uma vez, outra fiscalização foi reaberta com a emissão do **TIAD de 12/04/ 2006 (anexo IV)**, solicitando toda a documentação da empresa e que já lhe havia sido entregue nas datas anteriores e levadas, como de costume, para seu ambiente de trabalho. Enfim, neste procedimento foi emitido o TEAF, em 14/06/2006, encerrando a fiscalização.

(Grifei)

Mandado de Procedimento Fiscal (processo digital, fl. 172):

AUDITOR-FISCAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	MATRÍCULA
RENATO FERREIRA LOBO	0935855

CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL Declaro-me ciente deste Mandado, do qual recebi cópia.	
Nome/preposto: <u>Jefferson Luiz Alves Marinho</u>	CPF: <u>446.523.143-04</u>
Cargo: <u>Sócio-gerente</u>	Data da Ciência: <u>12/04/06</u>
Assinatura: <u>[Assinatura]</u>	

Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (processo digital, fl. 174):

<u>J. Norte</u> <u>12.04.06</u>
<u>[Assinatura]</u>
RENATO FERREIRA LOBO
Matr. 0.935.855
Auditor Fiscal da Previdência Social
RENATO FERREIRA LOBO
Auditor Fiscal da Previdência Social
MPAS/SIAPE - 0935855

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No entanto, conforme art. 60 do mesmo Decreto, eventuais falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importe forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Prejudicial**Prazo decadencial**

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. Nessa perspectiva, 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 a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

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 e 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. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11,

inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

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.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento da correspondente contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos não excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos não excepcionados no item 1, quando a respectiva 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).

Com efeito, independentemente da antecipação de pagamento da correspondente contribuição, aplica-se a regra geral vista no inciso I do art. 173 do CTN, quando ficar provada a ocorrência de apropriação indébita das respectivas contribuições sociais, exatamente como determina o Enunciado nº 106 de súmula deste Conselho, *verbis*:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente GFIP. Isto, porque, antes de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas. Portanto, o prazo decadencial

estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que ditas declarações foram ou deveriam ter sido apresentadas.

GFIP – Prazo de apresentação

Regra geral, desde janeiro de 1999, os contribuintes estão obrigados a prestar informações sociais previdenciárias mediante a apresentação de GFIP - constitutiva de crédito tributário a partir de 3 de dezembro 2008 - até o 7º (sétimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, exceto quanto à competência 13, cuja transmissão se dará até 31 de janeiro do ano seguinte. Ademais, caso a repartição bancária não funcione na referida data, reportado termo final será antecipado para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. É o que se infere do que está posto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com as alterações implementadas pelas Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; regulamentada pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, cujas normas de aplicação constam da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e Manual DA GFIP/SEFIP (Atualização: 10/2008. P. 12). Confira-se:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

[...]

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos demais contribuintes e ao adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogados na forma deste Regulamento.

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

[...]

§ 11. Para o fim do inciso VIII do caput, considera-se informado à RFB quando da entrega da GFIP, conforme definição contida no Manual da GFIP.

MANUAL DA GFIP/SEFIP (_versao_84.pdf. Acesso em: 21 de maio de 2020):

6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

[...]

Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência

Por oportuno, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, 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.

Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 99 de sua súmula, que ora transcrevo:

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. Assim entendido, 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 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 fundamentação legal distinta, 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 § 2º do art. 62 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 incorre, 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 imponíveis 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 arregimentou 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, no meu 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, 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 comprobatórios 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.

Inicialmente, vale trazer os seguintes excertos da decisão recorrida, os quais contextualizam muito bem os fatos em debate, nestes termos (processo digital, fls. 909 a 927):

DA DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO EX-OFFICIO

[...]

Em 14/06/2006, deu-se a lavratura desta NFLD com a sua comunicação ao sujeito passivo.

Os débitos contidos nesta NFLD referem-se ao período de 01 /1998 a 03/2006.

Foram criados os seguintes levantamentos referentes à aferição da mão-de-obra utilizada em obras de construção civil através da aplicação de 40% sobre o valor total das notas fiscais:

AFI-AFERIÇÃO DA MÃO-DE-OBRA DE 01.1998 A 12.1998

AFE-AFERIÇÃO DA MÃO-DE-OBRA DE 01.1999 A 03.2006

Foram também criados os seguintes levantamentos referentes a aferição do pró-labore dos sócios da empresa com base no maior salário pago pela mesma:

APA-AFERIÇÃO DE PRÓ-LABORE DE 01.1998 A 12.1998

APD-AFERIÇÃO DE PRÓ-LABORE DE 01.1999 A 03.2006

No caso em liça, considerando-se o teor da súmula vinculante nº 8, tenho que para os lançamentos referentes às competências de **01/1998 a 11/2000**, tanto se aplicando o art. 150, § 4º do CTN, que cuida do lançamento por homologação (quando há antecipação de pagamento), quanto se aplicando o art. 173, I, do referido código, constata-se a ocorrência da decadência.

Contudo, para o período de **12/2000 a 05/2001**, onde, no caso, só é possível a ocorrência de decadência, exclusivamente, com fulcro no §4º do art. 150 do CTN, constatou-se, em análise ao DAD- Discriminativo Analítico de Débito, antecipação de pagamento, somente no levantamento **AFE-Aferição sobre mão-de-obra, do CNPJ: 01.633.74710001-40**, para cujos lançamentos operou-se a decadência.

É importante registrar que também se encontram alcançados pela decadência os lançamentos relativos a diferenças de acréscimos legais (DAL) nos quais suas competências originárias referem-se a períodos já decadentes, anteriormente citados.

Nestes termos, analisando o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), constata-se que, realmente, nas competências 12/2000 a 5/2001, só houve antecipação de pagamento para o fato gerador “AFE-AFERIÇÃO DA MÃO-DE-OBRA”, cuja decadência já foi reconhecida pela decisão de origem. Confira-se, a exemplo, a transcrição referente aos meses 12/2000 e 5/2001 (processo digital, fls. 133 e 134).

Competência: 12/2000

Documentos Apresentados

Tipo	Quant.	DEBCAD	C.Pag.	Tot. INSS	Tot. Terc.	Tot. Liq.	Tot. c/ Acr. Leg.
GPS	1		2100	30,20		30,20	30,20
TOTAL DA COMPETÊNCIA				30,20		30,20	30,20

Apropriação Efetuada

Documento	Item	Levantamento	Prioridade	VI. Apropriado
NFLD 35.425.738-2	Segurados	AFE	1	30,20

Competência: 05/2001

Documentos Apresentados

Tipo	Quant.	DEBCAD	C.Pag.	Tot. INSS	Tot. Terc.	Tot. Liq.	Tot. c/ Acr. Leg.
GPS	1		2100	36,00		36,00	36,00
TOTAL DA COMPETÊNCIA				36,00		36,00	36,00

Apropriação Efetuada

Documento	Item	Levantamento	Prioridade	VI. Apropriado
NFLD 35.425.738-2	Segurados	AFE	1	36,00

Assim sendo, o crédito tributário decorrente do levantamento “APD-AFERIÇÃO DE PRÓ-LABORE” atinente à competência 12/2000 e as que lhes são posteriores não foi atingido pela decadência, como bem decidiu a primeira instância, eis que a ele não se pode aplicar a regra especial vista no §4º do art. 150 do CTN. Afinal, dele não houve declaração prévia nem pagamento antecipado, exatamente como determina a já discutida jurisprudência vinculante do STJ (REsp nº 973.733/SC).

A despeito do exposto no parágrafo precedente, embora mencionado crédito não tenha logrado ter sua decadência reconhecida pelo julgador de origem, no mérito, ele foi integralmente cancelado por aquele Colegiado, consoante excerto de mencionada decisão ora transcrito (processo digital, fl. 922):

DA AFERIÇÃO DA RETIRADA DE PRÓ-LABORE

No que tange a aferição das retiradas de pró-labore, considerando-se a incidência da decadência, as provas apresentadas nos autos, assim como o teor do Relatório Fiscal complementar, o qual se manifesta pela permanência, apenas, dos lançamentos relativos ao ano de 1999 do sócio-gerente Antônio Roberto Alves Marinho e do ano de 2006 relacionados ao sócio-gerente Jefferson Luiz Alves Marinho, infere-se pela exclusão total dos levantamentos APA-AFERIÇÃO DE PRÓ-LABORE (de 01.1998 a 12.1998) e APD-AFERIÇÃO DE PRÓ-LABORE (de 01.1999 a 03.2006) da presente notificação, haja vista a decadência relativa ao ano de 1999, assim como, a falta de motivação válida relativa ao ano de 2006. Neste ponto, viu-se ter sido informado pelo auditor notificante que a empresa não demonstrou a existência de fontes de rendas diversas dos referidos sócios. Contudo, em exame aos autos (TIAD), não se restou comprovada a devida exigência dessa documentação.

Mérito**Recusa ou apresentação deficiente da documentação - aferição indireta**

A legislação autoriza a constituição do crédito tributário por meio de aferição indireta quando o contribuinte recusa ou apresenta documentação deficiente, assim entendida como aquela que não permite a correta identificação das respectivas bases de cálculo. É o que se abstrai da **regra geral** prevista no art. 148 do CTN, bem como do mandamento estabelecido, especificamente para as contribuições previdenciárias, que trazem tanto os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, como o art. 225, incisos I a III, e §13, incisos I e II, *verbis*:

Lei nº 5.172, de 1966 (CTN):

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante

processo regular, **arbitrar**á aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Decreto nº 3.048, de 1999

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

[...]

§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após **noventa dias** contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I - atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma **a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição**, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

(Destaque nosso)

Ao que se viu, a apuração das bases de cálculo das contribuições previdenciárias por meio de aferição indireta representa instituto jurídico de uso excepcional, aplicável aos contextos em que o autuante não dispõe de informações confiáveis e necessárias à constituição do correspondente crédito tributário. Portanto, nos termos sequenciados, o enfrentamento do caso concreto passa pela análise das razões recursais de um lado, assim como pelos fundamentos do manifestado arbitramento do outro.

Nessa perspectiva, a Recorrente firma a tese de que sua contabilidade foi desconsideração **exclusivamente pela falta de autenticação dos livros diários**, ainda, em suas palavras, neles estando regularmente registrados todos os fatos contábeis, nestes termos:

AFERIÇÃO INDIRETA. DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE POR FALTA DE AUTENTICAÇÃO DOS LIVROS DIÁRIO.

9. O presente lançamento de débito tem como pressuposto a falta de autenticação dos livros Diário. Ausente este pressuposto, a aferição do crédito tributário deverá ser levantada com base em sua escrituração contábil onde se encontram devidamente registrados todos os fatos contábeis de forma regular. /

Já o Relatório Fiscal traz por fundamentos da manifestada apuração indireta o fato da Contribuinte não ter disponibilizado informações **minimamente confiáveis e necessárias** para o conhecimento das bases de cálculo analisadas. Confirma-se (processo digital, fls. 177 a 180):

4 - DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE APRESENTADA

Na análise da contabilidade da empresa verificamos que não há obediência aos preceitos definidos no Código Comercial, Lei nº556 de 1850, especificamente as formalidades intrínsecas e extrínsecas que este diploma legal determina, bem como os princípios e convenções contábeis, senão vejamos:

- a empresa apresentou os Livros Diário dos anos de 2000, 2001 e 2002 **sem autenticação na Junta Comercial** do Estado do Ceará — JUCEC.
- a numeração dos Livros Diário não obedece a ordem cronológica. Os Livros Diário nº02, 03 e 04 referem-se aos anos de 1998, 1999 e 2000 respectivamente. No ano de 2003 aparece novamente o Livro Diário nº04. Os Livros Diário nº 05 e 06 referem-se aos anos de 2001 e 2002 respectivamente. Novamente o Livro Diário nº 05 refere-se ao ano de 2004.
- a empresa não contabiliza as obras individualmente por centro de custo conforme previsto no artigo 60, IV, § 4º, I, II da IN MPS/SRP nº03 de 14.07.2005.
- a empresa apresentou guias de recolhimento da Previdência Social sem as formalidades legais, como sendo a identificação do tomador e o endereço da obra.
- a empresa não apresentou ART-Crea, Alvará para Construção, Habite-se, Plantas e Contratos de Empreitada para quase todas as obras, o que inviabiliza a aferição pelo CUB de eventuais obras de edificações.
- as notas fiscais são emitidas sem o endereço da obra, identificação do tomador, matrícula CEI e destaque da retenção na quase totalidade.
- no Livro Razão do ano de 2000 às folhas 50, observa-se os lançamentos das notas fiscais nºs. 144, 147, 155 e 156, lançadas na conta RENDAS DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO, nos valores respectivos de R\$419,82, 172,62, 278,26 e 1.542,23. Ocorre que os valores de emissão das notas fiscais são de respectivamente R\$1.399,39, 578,74, 927,54 e 5.140,77. O mesmo acontece com as notas fiscais nºs. 175, 179, 210, 213, 221, 240, 241 e 246, contabilizadas na conta RENDAS DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO no razão do ano de 2002, às folhas 83 a 85 nos valores respectivos de R\$409,20, 2.616,60, 7.084,21, 4.094,00, 3.493,84, 762,09, 13.275,08 e 5.467,49, quando os valores de emissão são respectivamente de R\$1.623,80, 9.800,00, 19.899,17, 11.500,00, 14.467,24, 22.000,00, 38.929,83 e 15.358,12.

- a empresa apresentou bloco de ficha de registro de empregados de nº 01 ao nº32, sendo a primeira o Termo de Abertura. Portanto no período de 02.01.2002, admissão na primeira ficha, a 01.03.2005, admissão na última ficha, a empresa teve apenas 31 empregados; destes, 09 foram demitidos em 15.02.02, 01 foi demitido em 30.04.02, 05 demitidos em maio e junho de 2002, 01 demitido em 11.2002, 01 demitido em 31.10.2003, 05 demitidos em 12.2003, 01 demitido em 30.09.2003, 01 demitido em 11.06.2004, 02 demitidos em 29.05.2005 e 01 sem data de demissão anotada na Ficha de Registro de Empregado. Portanto, restam 4 empregados em atividade, o que convenhamos, é muito pouco para o nível de atividade da empresa. Destes, Francisco Roberto Medeiros Marinho é mestre de obras, José Antônio Leandro, servente, Francisco Barbosa dos Santos, servente e Damião Antônio da Silva, pedreiro. Veja só, um único pedreiro. **As fichas de registro de empregados bem como os demais documentos apresentados, foram por mim rubricados.**
- pelo exposto, **desconsidero a contabilidade e arbitro o débito** com base nas notas fiscais apresentadas, tendo como fundamento legal o artigo 177 da Lei nº6404/76 onde determina taxativamente que a escrita contábil deve observar os preceitos da legislação comercial e os princípios contábeis geralmente aceitos, e no artigo 33 § 6º da Lei nº8212/91 onde diz que ocorrendo fatos contábeis não lançados ou lançados de forma incorreta, **deve-se desconsiderar a contabilidade da empresa** para efeito da fiscalização previdenciária.
- já a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº750/93, princípio de competência diz: as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado no período que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

(Destaque no original)

Como se vê, de pronto, nota-se que as razões para a contabilidade da Recorrente ter sido desconsiderada não se restringiram exclusivamente ao descumprimento da formalidade extrínseca de autenticação dos livros Diários, como alega a Recorrente. Afinal, mesmo intimada, a Contribuinte não logrou apresentar documentação capaz de possibilitar aferição confiável da remuneração paga aos segurados empregados. Logo, resta em controvérsia apenas o crédito não atingido pela decadência decorrente do Levantamento “AFE-AFERIÇÃO DA MÃO-DE-OBRA” correspondente às competências 6/2001 a 3/2006.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou 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 DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE

No que pese a impugnante alegar o saneamento da falta {Da autenticação dos Livros Diário, anos: 2000, 2001 e 2002), através da juntada de cópias de termos de abertura e de encerramento, não constam nos autos qualquer prova nesse sentido.

No mais, equivoca-se a defendente ao alegar que a falta de autenticação não constitui motivo para a desconsideração da contabilidade, pois, segundo averba em sua defesa, o art. 1.181 do Código Civil apenas diz que os Livros devem ser autenticados, porém sem estabelecer qualquer prazo e nem nulidade pela não autenticação.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

Entretanto, embora o citado artigo não cuide diretamente do prazo para autenticação dos livros obrigatórios, há disposição expressa em lei especial, no caso, a Lei nº 8.212/91 (Custeio Previdenciário), e no Decreto nº 3.048/99, os quais tratam da matéria, conforme abaixo:

[...]

Trata-se do mandamento estabelecido, especificamente para as contribuições previdenciárias, que trazem tanto os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, como o art. 225, incisos I a III, e §13, incisos I e II, os quais já foram transcritos na contextualização legal do presente tópico.

Vê-se que a apresentação deficiente da contabilidade, ou seja, sem suas devidas formalidades (no caso, extrínsecas, falta de autenticação dos Livros Diário) é, por si só, motivo autorizador para o lançamento de ofício (aferição indireta) por parte da autoridade notificante, posto que se equipara a sua não apresentação.

Outrossim, restou claro, que para fins da legislação previdenciária, serão exigidos pela fiscalização a apresentação dos livros contábeis obrigatórios, devidamente escriturados (atendendo a todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas), após noventa dias da ocorrência dos fatos geradores.

[...]

Ademais, não houve invalidação completa da contabilidade, como alega a requerente, mas sim, a sua desconsideração para fins de fiscalização previdenciária.

Também, não há falar em contradição entre o Relatório Fiscal e o TEAF, vez que no primeiro há referências a livros contábeis e no segundo nada consta; muito menos, que tal fato seria causa de nulidade, e que não houve observância ao princípio da finalidade (art. 2º, caput, e incs. VIII e IX da Lei nº 9.784/99).

Tratam-se de anexos distintos desta NFLD, com finalidades específicas, posto que enquanto o Relatório Fiscal destina-se a narrativa dos fatos verificados no procedimento fiscal, como bem o fez, referindo-se a livros contábeis por ocasião da motivação da desconsideração da contabilidade; o TEAF- Termo de Encerramento da Ação Fiscal, como a própria denominação já indica, destina-se a cientificar o contribuinte do término

da ação fiscal, fazendo constar de forma sucinta os créditos lançados e os elementos utilizados nesta apuração, consoante disposição do art. 594 da IN SRP nº 03/2005. Dispensam-se, portanto, maiores lucubrações para perceber a não razoabilidade em citar tais livros contábeis no TEAF, vez que não foram utilizados na constituição do crédito.

No que se refere à ordem cronológica dos Livros Diário, não vislumbro êxito na alegativa da requerente de que se trata de uma formalidade de somenos importância, visto ser de sua própria natureza (Diário), a escrituração e registro na ordem cronológica dos fatos.

CC (Código Civil)

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Nessa esteira, não há falar que a autoridade fiscal faltou com respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 2º da Lei nº. 9.784/99).

Da mesma forma, não vislumbro êxito no argumento da impugnante, de nulidade dessa notificação, pelo fato de o auditor-fiscal haver fundamentado a desconsideração da contabilidade com base na Lei nº 556, de 1850 (Código Comercial), já revogada em parte; assim como no art. 177, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), por não ser o contribuinte desta espécie de sociedade. Passo a discorrer.

Muito embora, tais fundamentos não se adequem diretamente à situação em comento, os mesmos contemplam requisitos compatíveis com os princípios contábeis geralmente aceitos, bem como às formalidades da escrituração, não havendo causado prejuízos ao entendimento da defendente, como tão bem demonstrado em sua defesa.

No mais, o auditor fez um relato pormenorizado da situação fática que o levou ao caminho da desconsideração da escrituração da empresa e, por conseguinte, da aferição da base-de-cálculo, assim como, utilizou-se de demais fundamentações legais aplicáveis ao caso em concreto, quais sejam: o art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº. 8.212/91, o art. 201, § 3º, I e II do Decreto nº. 3.048/99 e o art. 600,1, da IN SRP nº 03/2005.

Contrariamente ao que afirma a impugnante, a também utilização pelo auditor do art. 60, IV, e §4º, I e II da IN/SRP nº 03/2005 como fundamentação é legal e perfeitamente cabível à situação por ele relatada nos autos. A exigência de contabilização das obras de construção civil, individualizadas em centros de custo, contida no referido ato normativo em nada fere o disposto no art. 1.184 do Código Civil, estando sim, em consonância com os princípios contábeis. Ademais, cuida-se de norma vigente e de aplicação vinculante, estando fulcrada, dentre outras, na Lei nº 8.212/91 e no Decreto nº 3.048/99, conforme já anteriormente demonstrado.

Outrossim, não se presta o argumento da requerente de que nenhuma omissão relativamente a pagamento de remuneração dos segurados foi demonstrada no referido Relatório. Viu-se, claramente, relatado que houve a contabilização de notas fiscais de serviço com valores a menor, ocorrida nos Livros Razão, anos 2000 (NFs:144, 147, 155 e 156) e 2002 (NFs: 175, 179, 210, 213, 221, 240, 241 e 246), na conta RENDA DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO, fato este tipificado pelo § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. Observe-se que não restou demonstrada pela impugnante qualquer contradição nesse sentido.

No que tange ao argumento de que a apresentação de guias de recolhimento da previdência social (GPS), sem as devidas formalidades, não se constitui em obrigação acessória e não guarda relação alguma com a validade da escrituração contábil, tenho que discordar.

É cediço que o executor da obra que deixar de elaborar, distintamente para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, folha de

pagamento, documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 e a **Guia de Previdência Social - GPS**, incorre em infração a Lei nº 8.212/91, art. 32, inc. IV, e §1º combinado com o art. 220, §2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, passível de auto de infração. Aliás, trata-se de GPS com código de pagamento próprio, devendo ainda especificar, no caso de obras de responsabilidade direta da Construtora, além da competência a que se refere e o valor da contribuição, a razão social da empresa (proprietário/dono da obra), bem como a matrícula CEI da obra a que se refere. Tudo isso visa a escoreita escrituração contábil, bem como sua conferência.

Em relação às cópias de 06 (seis) guias apresentadas como prova (anexo IX, às fls. 512/514) tenho que apenas se prestam para análise as relativas ao CEI: 50.005.22602/72 (competência: 04/2002; valor: R\$ 828,10) e ao CEI: 50.021.52786-76 (competência: 01/2006, valor: R\$ 180,17) por serem as únicas constantes no DAD e em períodos não decadentes. Sendo que, a primeira GPS (CEI: 50.005.22602/72, 04/2002, R\$ 828,10) já se encontra devidamente considerada pela fiscalização (fl. 157). Porém, o mesmo não foi constatado quanto à segunda GPS (CEI: 50.021.52786-76; 01/2006; R\$ 180,17), razão pela qual se fez a devida retificação.

No que se refere à falta de apresentação de ART (CREA), Alvará de Construção, Habite-se, Plantas e Contratos de Empreitada, trata-se de descumprimento de obrigação acessória, passível de autuação, por infração à Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. III combinado com o art. 225, inc. III, do RPS. A título de ilustração, convém anotar que a não comprovação, através do contrato de empreitada, do valor do material, porventura, contido em nota fiscal de serviço, poderá ensejar a consideração de todo o valor da nota como sendo relativo a serviço, para fins de apuração do valor da mão-de-obra utilizada.

Ressalte-se que a documentação (amostragem) acostada como prova pela impugnante (fls. 516/526) não traz vínculo inequívoco (formal) às obras abrangidas nesta NFLD, não se prestando, para isso, manuscrito apostado após a feitura do documento.

[...]

Em relação à alegação de que a empresa apresentou os Livros de Registro de Empregados, e que seria uma inverdade o relatado pelo auditor, esta nada comprovou. Constam, no anexo, tão-somente, termos relativos as seguintes matrículas: CEI 32.160.00076/75 de 1999, CEI: 0504301753/79 de 1998, CEI: 0504301725/74 de 1998, CEI 0504301749/76 de 1998, CEI: 3216000057/74 de 1999, CEI: 0504301750/72 de 1998, CEI 3216000149/75 de 1999, CEI: 41860000/72 de 2001 (sem relação de empregados), e termo de abertura de 2006 para registro de 50 fichas no CNPJ matriz (sem relação de empregados), sendo que as referidas matrículas divergem das contidas no DAD- Discriminativo Analítico do Débito, da presente notificação. No mais, a não apresentação dos Livros de Registro de Empregados cuida-se de descumprimento de obrigação acessória, por infração à Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. III combinado com o art. 225, inc. III, do RPS.

Como visto, muito embora o descumprimento dessas retromencionadas obrigações acessórias não justifiquem, por si mesmas, a desconsideração da contabilidade (a qual já se restou amplamente demonstrada), dúvidas não há que dificultam a verificação de sua conformação aos fatos e a apuração das bases-de-cálculo.

No caso, o auditor notificante relatou tais fatos por entender que os mesmos corroboram sua tese, os quais, agregados a não apresentação dos Livros Diário (anos: 2000 2001 e 2002) devidamente formalizados, a constatação nos Livros Razão (anos: 2000 e 2002) de valores escriturados a menor e a não contabilização das obras de construção civil individualizadas por centro de custo, tornaram, para o período auditado, imprestável a qualidade dos lançamentos contábeis, para fins desta fiscalização previdenciária. Assim sendo, em acréscimo aos dispositivos legais já citados, colaciona-se, também, o disposto no art. 473, II, III, IV e V, *in verbis*:

INSRP nº 03/2005

Art 473. *A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:*

(...)

II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 4º do art. 60;

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;

IV - quando houver sonegação ou recusa, pelo responsável, de apresentação de qualquer documento ou informação de interesse da SRP;

V - quando os documentos ou informações de interesse da SRP forem apresentados de forma deficiente.

(Destaques no original)

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida 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, o Recorrente 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 Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, 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.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz