



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.720155/2012-63
ACÓRDÃO	2202-011.599 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	QUICK - COMERCIAL E MANUTENCAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/2006 a 31/12/2009

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. DECISÃO ADMINISTRATIVA. EXCLUSÃO CONFIRMADA EM ÂNIMO DEFINITIVO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CERTEZA DO CRÉDITO.

Para que seja possível a restituição ou a compensação, o crédito do contribuinte perante a Fazenda Pública deve se revestir dos atributos de liquidez e certeza. O crédito defendido pelo contribuinte nestes autos, entretanto, somente existiria, ou somente poderia ter a sua exata dimensão verificada, se ele viesse a ser vencedor a lide relativa à sua exclusão do SIMPLES Nacional (que torna a retenção de 11% válida).

Confirmada a respectiva exclusão, em decisão terminativa e definitiva no âmbito administrativo, é impossível reconhecer o direito creditório invocado, diante da inafastável prejudicialidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador — DRJ/SDR, de lavra do Auditor-Fiscal Flaviano Nicodemos de Andrade Lima (Acórdão n.º 15-42.765):

Tratam os autos de Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – DERAT São Paulo – em 17/10/2011, que indeferiu os pedidos eletrônicos de restituição decorrentes de retenção de onze por cento sobre o valor bruto da notas fiscais de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, relativos às competências 09/2006 a 12/2009, no valor de R\$ 129.959,23 (cento e vinte e nove mil novecentos e cinquenta e nove reais e vinte e três centavos).

De acordo com o despacho decisório, a empresa declarou ser optante pelo SIMPLES nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, relativas às competências 09/2006 a 13/2006 e optante pelo SIMPLES Nacional nas competências 01/2007 a 12/2009. Entretanto, a empresa foi excluída do SIMPLES Federal com efeitos a partir de 24/03/2004. A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade contra esta exclusão, porém o ato declaratório de exclusão foi mantido. Do mesmo modo, a empresa foi excluída do SIMPLES Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007. Também neste caso, ela apresentou Manifestação de Inconformidade, mas o ato de exclusão foi mantido.

Diante destes fatos, o Despacho Decisório conclui que as GFIP apresentadas não são aptas à verificação de suas obrigações previdenciárias, o que prejudicou a certeza do crédito e motivou o indeferimento do pedido.

Cientificada do indeferimento do pedido em 08/05/2014, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade em 03/06/2014, na qual alega, em síntese, o que se segue:

Inicialmente, alega que o processo administrativo relativo à exclusão do SIMPLES ainda não se encerrou, pois a empresa apresentou recurso ao CARF contra as decisões que mantiveram os efeitos dos atos de exclusão. Assim, inexistindo

decisão definitiva quanto à exclusão do SIMPLES, não é possível haver a decisão definitiva quanto ao pedido de restituição.

No mérito, aduz que o contribuinte nunca realizou cessão de mão de obra, tendo em vista que as suas atividades são de prestação de serviços de manutenção de equipamentos de engenharia e comunicação. Os seus funcionários atuam sob sua exclusiva subordinação, e as atividades são apenas eventualmente realizadas no estabelecimento da contratante. Como empresa optante pelo SIMPLES, sequer deveria ter sofrido a retenção.

Requer seja acolhida a Manifestação de Inconformidade e deferido o pedido de restituição. Subsidiariamente, requer a declaração da nulidade do Despacho Decisório, a fim de que se aguarde o término do processo de exclusão de ofício do SIMPLES.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2006 a 31/12/2009

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. RECURSO. DECISÃO DO CARF FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. DEFERIMENTO.

Deve ser reformado o Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição sob a justificativa de que a empresa requerente havia sido excluída do SIMPLES Federal, na hipótese em que o CARF, ao julgar o recurso voluntário apresentado pelo contribuinte contra a decisão de primeira instância que manteve a exclusão, tenha reconhecido o direito do contribuinte de permanecer neste regime tributário.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. DECISÃO ADMINISTRATIVA. RECURSO AINDA NÃO JULGADO. AUSÊNCIA DE CERTEZA DO CRÉDITO.

Para que seja possível a restituição ou a compensação, o crédito do contribuinte perante a fazenda pública deve revestir-se dos atributos de liquidez e certeza. O crédito aduzido pelo contribuinte nestes autos, entretanto, somente existirá ou somente poderá ter a sua exata dimensão verificada se ele vier a ser vencedor da lide relativa a sua exclusão do SIMPLES Nacional. Revela-se, assim, um crédito de existência incerta e ilíquido, de modo que não é hábil para fundamentar o pedido de restituição.

Cientificado do resultado do julgamento em 05/07/2021, uma segunda-feira (fls. 333), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 02/08/2021, uma segunda-feira (fls. 335), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A manutenção do indeferimento do pedido de restituição, antes do julgamento definitivo do recurso contra o ato de exclusão do SIMPLES Nacional, fere o contraditório e a ampla defesa, na medida em que o processo administrativo relativo ao Ato Declaratório de Exclusão ainda está pendente de apreciação definitiva pelo CARF, o que, segundo a parte-recorrente, configura cerceamento de defesa.
- b) O indeferimento do pedido de restituição com base exclusivamente na exclusão do SIMPLES Nacional ofende o princípio da verdade material, dado que a Administração Pública deveria ter diligenciado de ofício para verificar a existência de recurso pendente em outro processo administrativo, conforme previsão expressa da Lei nº 9.784/1999, especialmente nos artigos 36 e 37.
- c) A decisão recorrida violaria o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, pois teria deixado de valorar as provas e argumentos apresentados, julgando antecipadamente a pretensão restitutória com base em presunção de inexistência de crédito certo e líquido, sem exame completo do conjunto probatório constante dos autos.
- d) A retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviços ofende a regra da não incidência prevista no artigo 13, VI, da Lei Complementar nº 123/2006, pois a parte-recorrente era optante do SIMPLES Nacional no período em discussão, regime que prevê o recolhimento unificado das contribuições previdenciárias.
- e) A retenção mencionada também contraria o disposto no artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, pois a parte-recorrente sustenta que jamais realizou cessão de mão de obra, mas exclusivamente prestou serviços técnicos de manutenção de equipamentos de engenharia e comunicação, com atuação de seus empregados sob sua exclusiva subordinação, conforme documentação juntada aos autos (contratos, declarações de clientes e demais elementos comprobatórios).
- f) A ausência de cessão de mão de obra e o regular recolhimento das contribuições no âmbito do SIMPLES afasta a legalidade da retenção efetuada, o que, por consequência, enseja o direito à restituição dos valores indevidamente retidos.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“Ante o exposto, requer seja a presente recurso conhecido e acolhida a preliminar aventada, com o reconhecimento da nulidade por cerceamento do direito de defesa, e no mérito seja integralmente provido, a fim de reformar o V. Acórdão proferido e deferir totalmente o pedido de restituição das contribuições previdenciárias formulado pelo contribuinte Recorrente.”

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

O acórdão recorrido, prolatado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador — DRJ/SDR, deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada contra o despacho decisório que indeferira pedido de restituição de valores recolhidos a título de retenção de 11% sobre a prestação de serviços, relativamente às competências de setembro de 2006 a dezembro de 2009. Reconheceu-se o direito creditório quanto às competências de setembro de 2006 a junho de 2007, diante da posterior reforma, pelo CARF, do ato de exclusão da contribuinte do SIMPLES Federal. Manteve-se, contudo, o indeferimento da restituição referente ao período de julho de 2007 a dezembro de 2009, em razão de ainda não ter sido julgado o recurso voluntário interposto pela parte-recorrente no processo que trata da exclusão do SIMPLES Nacional, circunstância que, segundo o entendimento da turma julgadora, impediria o reconhecimento de crédito líquido e certo.

Em sede recursal, a parte-recorrente sustenta, preliminarmente, nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa, argumentando que o julgamento do pedido de restituição foi antecipado enquanto pendente de apreciação definitiva o recurso administrativo interposto contra a exclusão do SIMPLES Nacional. Alega que o próprio órgão julgador de origem tinha ciência da existência desse recurso e que caberia à Administração diligenciar de ofício para o exame do seu conteúdo, nos termos dos artigos 36 e 37 da Lei nº 9.784/1999. No mérito, afirma que nunca realizou cessão de mão de obra, mas tão somente prestou serviços técnicos de manutenção de equipamentos, com pessoal subordinado exclusivamente à empresa, razão pela

qual seria indevida a retenção de 11%, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991. Aduz, ainda, que sua condição de optante pelo SIMPLES Nacional no período de referência, situação que ainda se discute em processo administrativo próprio, implicaria, por si só, a não incidência da retenção e, portanto, a legitimidade do crédito pleiteado.

A controvérsia devolvida à apreciação deste Conselho diz respeito à possibilidade de reconhecimento do direito à restituição de valores retidos a título de contribuição previdenciária, no percentual de 11%, sobre serviços prestados entre julho de 2007 e dezembro de 2009, à luz da alegada condição de optante do SIMPLES Nacional pela parte-recorrente e da ausência de cessão de mão de obra, mesmo quando ainda pendente de julgamento o recurso voluntário que impugna a exclusão do regime especial de tributação.

Para fins de registro, anoto que o RV 19679.720006/2013-85 foi julgado em 09/12/2020, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Ano-calendário: 2007 O JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

O julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa.

CESSÃO (LOCAÇÃO) DE MÃO DE OBRA. ATIVIDADE VEDADA. EXCLUSÃO.

Na cessão (ou locação) de mão de obra o empregado fica à disposição do contratante (tomador do serviço). Assim, se não houver subordinação dos empregados ao contratante (tomador de serviços) tem-se apenas prestação de serviço; de outro modo, se houver sujeição dos empregados às ordens do contratante (tomador de serviços) tem-se cessão ou locação de mão-de-obra. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto, Jeferson Teodorovicz e André Severo Chaves que votaram no sentido de converter o julgamento em diligência.

Nos casos ordinários em que se controverte sobre a existência de créditos ou exigibilidades tributárias vinculadas à exclusão de contribuinte do regime do Simples Nacional, é necessário que o órgão colegiado competente no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aguarde o desfecho da discussão relativa à validade do respectivo ato de exclusão, quando tal exame esteja afeto a outro colegiado com competência própria. Trata-se, nesses termos, de

típica questão preliminar prejudicial externa, assim compreendida aquela que, embora situada fora dos limites do processo específico, é condição lógica e jurídica antecedente ao julgamento do mérito da pretensão nele deduzida, impondo-se sua resolução prévia por outro juízo ou colegiado competente. Aguardando-se a solução dessa questão prejudicial, assegura-se que o exame do mérito não padeça de prematuridade nem de incongruência lógica quanto ao suporte fático-jurídico que o fundamenta.

No entanto, a controvérsia submetida à apreciação neste recurso voluntário não versa sobre a correção ou incorreção da conclusão de mérito quanto à existência do crédito pleiteado, nem sequer desafia os fundamentos materiais do indeferimento do pedido de restituição. De modo distinto e inconfundível, as razões recursais e o pedido da parte-recorrente circunscrevem-se à alegação de vício procedimental, segundo o qual não competia à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidir o pedido de restituição enquanto pendente de solução a prejudicial externa atinente à exclusão do Simples Nacional. Sustenta-se, portanto, que a própria decisão foi proferida por autoridade incompetente *ratione materiae*, violando as garantias do devido processo administrativo e da legalidade procedimental. A alegação dirige-se, assim, à forma do procedimento e à titularidade decisória da autoridade prolatora, e não ao conteúdo do julgamento da restituição em si.

Dessa forma, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado não demandaria, para seu exame, o prévio desfecho da prejudicial externa, pois seu objeto não reside no mérito da restituição, mas sim na regularidade do ato decisório que a apreciou prematuramente. Trata-se de controvérsia autônoma, cujo deslinde prescinde da análise do acerto ou desacerto da exclusão da parte-recorrente do Simples Nacional. Se verificada a nulidade por vício de procedimento, esta atinge a própria existência jurídica do ato de julgamento proferido em primeira instância, tornando-o insuscetível de produzir efeitos válidos e impondo sua desconstituição independentemente da sorte da discussão paralela quanto ao enquadramento tributário da contribuinte.

Em especial, há uma distinção a ser feita em relação à aplicabilidade da Súmula 77/CARF, aplicada **analogicamente** pelo órgão julgador de origem.

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa

aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, *b* da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênica para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de

interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser. [...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (*distinguishing*), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (*distinguishing*), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017; REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

A Súmula 77/CARF não afirma que os órgãos de julgamento (controle “litigioso” da validade do crédito administrativo) devem julgar as manifestações de inconformidade e os respectivos recursos voluntários, acerca de critérios específicos aplicáveis ao cálculo do crédito,

independentemente do exame da causa externa de sua prejudicialidade (julgamento da exclusão do Simples).

Ela diz, sim, que o processo de controle sobre a exclusão não impede o **lançamento**, isto é, a constituição do crédito tributário.

Ora, nem a DRJ, nem o CARF, lançam.

De fato, a 2ª Seção do CARF sobresta os processos ancilares aos processos de exclusão, estes de competência exclusiva da 1ª Seção, até a definição final, no âmbito administrativo, da exclusão.

Pois bem, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, “são nulos [...] os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

A incidência da norma ao caso concreto é manifesta. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento proferiu decisão de mérito sobre pedido de restituição cuja análise estava logicamente condicionada à solução de questão prejudicial externa, a validade da exclusão da parte-recorrente do regime do Simples Nacional, ainda pendente de julgamento definitivo por órgão competente. Tal circunstância importaria o reconhecimento de nulidade do julgamento, por afronta direta ao referido preceito normativo. Com efeito, não se identifica, no âmbito da legalidade estrita que rege a atuação administrativa tributária, qualquer distinção essencial entre os limites materiais que vinculam o CARF e a DRJ no exercício da função de controle. Ambos os órgãos estão submetidos a idênticos contornos de competência e à delimitação objetiva do litígio, que, no caso, encontra-se suspenso por ausência de condição lógica prévia para o exame do mérito. Afigura-se incompatível com a estrutura do processo administrativo fiscal a ideia de que o CARF deva sobrestar o julgamento de matéria dependente de prejudicial externa, enquanto à DRJ seria lícito antecipar decisão sobre idêntico conteúdo jurídico, sem a devida resolução da controvérsia principal em outro feito conexo.

A violação da competência pela DRJ se torna ainda mais evidente quando confrontada com a natureza das funções desempenhadas pela autoridade fiscal originária, encarregada da constituição do crédito tributário. Às autoridades fiscais cabe o lançamento, mesmo quando pendente discussão sobre a exclusão de regime tributário, por força do princípio da legalidade e do dever de atuação tempestiva para evitar a decadência do crédito. Trata-se de exercício de poder-dever, com implicações diretas na exigibilidade do tributo. Já a DRJ, na qualidade de órgão de julgamento, exerce função de controle, não de constituição, sendo-lhe vedado não apenas suprir vícios do ato fiscal, como também decidir sobre pedidos cuja solução dependa de condição fática ou jurídica ainda não verificada. Ao prolatar decisão sobre a restituição pleiteada, a DRJ ultrapassou os limites materiais da sua competência, ao decidir prematuramente questão que, sabidamente, dependia da conclusão de processo administrativo distinto, em trâmite regular perante colegiado diverso, com atribuição exclusiva para examinar a legalidade da exclusão do regime tributário. Nessas condições, configura-se plenamente a

hipótese de nulidade prevista no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, porquanto a decisão foi proferida com manifesta incompetência material para a apreciação de mérito ainda indefinido.

Contudo, o quadro processual apresenta um dilema.

Uma vez identificada uma nulidade, ela somente poderia ser superada se fosse possível dar provimento ao recurso voluntário.

É o que dispõe, expressamente, o art. 59 § 3º do Decreto 70.235/1972, que somente pode ser modificado por lei, por versar sobre processo administrativo (e incorretamente é tido por *recebido como lei ordinária*).

Veja-se, *verbatim*:

Art. 59. [...]

[...]

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Desse modo, para que fosse possível superar o exame da nulidade, uma das seguintes condições deveria estar presente:

- a) A possibilidade de conhecimento e de provimento do recurso voluntário, por quaisquer razões de direito;
- b) A rejeição da nulidade, em seu mérito, dado que:
 - a. A orientação aplicável ao CARF acerca da necessidade de sobrestamento dos recursos voluntários ancilares em deferência ao julgamento do recurso voluntário que discute a exclusão do Simples está equivocada;
 - b. A orientação aplicável ao CARF é inaplicável à DRJ, dada esta possuir alguma propriedade determinante exclusiva que justifique o tratamento diverso (*distinguishing*).
- c) A existência de causa legal de superação da nulidade, em desfavor do sujeito passivo, como, e.g.:
 - a. A modificação ou derrogação parcial do art. 59, § 3º do Decreto 70.235/1972 pelo art. 1.013, §§ 3º e 4º do CPC/2015 (Teoria da Causa Madura);

- b. A derrotabilidade do art. 59, § 3º do Decreto 70.235/1972, pelos Princípios da Celeridade e da Eficiência Administrativa;
- c. Alguma outra causa, ainda por ser identificada.

Entendo que a apresentação de qualquer uma dessas soluções afastaria o risco de negativa de vigência à lei federal indicada, que somente permite a superação de nulidade em favor do sujeito passivo.

Nesse sentido, não adiro à nenhuma das vertentes das hipóteses *b*, pelas razões já indicadas (entendo presente a nulidade, por violação de procedimento e de competência).

Também sem prejuízo de uma constante revisão do conhecimento, não adiro à vertente *c.a.*, que sugere a utilização da Teoria da Causa Madura para afastar, *tout court*, o art. 59, §3º do Decreto 70.235/1972.

Em primeiro lugar, observo que o CPC/2015 não possui norma semelhante, a vincular a superação de nulidades em favor de uma das partes. Há aqui uma distinção evidente entre o processo civil e o processo administrativo, cuja obviedade oculta a respectiva compreensão, em fenômenos sociais descritos por autores como BERTOLT BRECHT e ALFRED NORTH WHITEHEAD: no processo administrativo, não há litigantes a defender interesses privados disponíveis, com objetivos e expectativas egoístas e personalistas, cuja *legitimidade pelo procedimento* dependa essencialmente da “paridade de armas”: **o Estado somente pode agir pautado pela estrita legalidade, pelo interesse público PRIMÁRIO, e pela expressa transparência** (na linha do art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF; art. 50 da Lei 9.784/1999).

Assim, para o Estado, a correção de erros e de nulidades é um dever em si mesmo, autônomo, que não pode ser afastado em desfavor do indivíduo, tampouco desconsiderado diante da vulnerabilidade do súdito. Aderir ao procedimento correto e previsto em lei é a única forma que o Estado tem para manter sua legitimidade, dado que simplesmente não se pode prometer ao indivíduo que as atuações estatais produzirão, sempre, ou na maioria das vezes, respostas corretas (cf. Luhmann, N. (1980). "Legitimation durch Verfahren" [Legitimidade pelo Procedimento]. Frankfurt am Main: Suhrkamp).

Em sentido semelhante, não me parece adequado entender que a nulidade procedimental, meramente “formal”, seja uma violação de menor importância, inócua, trivial, anódina, pois, se assim o fosse, certamente não haveria restrição para a 2ª Seção examinar os RVs ancilares, independentemente do desfecho dos RVs de competência da 1ª Seção (exclusão do Simples).

É esse aspecto cuja resposta me parece ausente dos precedentes que tratam sobre a aplicação da *causa madura* no âmbito do CARF, a partir da amostragem selecionada para este julgamento, pendente análise mais ampla do *corpus* para a necessária evolução.

Acerca da hipótese *c.b.*, penso que a orientação firmada na Súmula 02/CARF¹ indica convicentemente a respectiva rejeição.

Resta investigar a vastidão da hipótese *c.c.*

E, neste ponto, parece-me haver um fundamento consistente a impedir a incidência do art. 59, §3º do Decreto 70.235/1972, para os casos ancilares à exclusão do Simples.

Trata-se da absoluta e irreparável (pelo RV – 2ª Turma) perda superveniente de objeto, e, conseqüentemente, da necessidade e do interesse na manutenção do processo administrativo de controle iniciado com a manifestação de inconformidade.

A dependência de um objeto, marcado pela necessidade e pela utilidade do processo administrativo, é inerente a qualquer normatização procedimental estatal. Trata-se de elemento de essencialidade cardinal, a ponto de ser tido como cláusula não enumerada, acaso não expreso claramente no texto legal.

No caso em exame, o julgamento realizado pela 1ª Turma, em relação à exclusão do Simples, desconstituiu o objeto deste recurso voluntário, no âmbito administrativo. Esta 2ª Turma não teria competência para decidir de modo diverso, a apreciar tão-somente elementos supérstites, como dúvidas sobre critérios de apuração dos créditos, provas de efetivo recolhimento ou de retenção, etc, pois todas essas questões dependeriam da caracterização da empresa como optante legítima do Simples.

Evidentemente, se a exclusão do Simples acarretou mudanças no quadro fático-jurídico, de modo a ela, em si, tornar-se fato precursor de indébitos, tal matéria, inovadora, deverá ser tratada a tempo e modo próprios pelo sujeito passivo. Mas os recolhimentos alegadamente indevidos, realizados sob a égide dos parâmetros do Simples, não podem mais ser analisados.

Desse modo, por causa prejudicial externa, consistente na **perda superveniente de objeto do recurso voluntário, deixo de declarar a nulidade do acórdão-recorrido, por precocidade.**

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3 MÉRITO

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido, ao qual adiro parcialmente:

¹ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O pedido de restituição foi indeferido sob a justificativa de que a empresa requerente havia sido excluída do SIMPLES Federal e do SIMPLES Nacional, mas declarou em GFIP ser optante pelo SIMPLES em todo o período, de modo que, no cálculo dos valores devidos à Previdência, não foram incluídas as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração declarada em GFIP.

O contribuinte alega ter apresentado recurso contra os acórdãos proferidos pela Delegacia de Julgamento Rio de Janeiro I, nos autos dos processos administrativos nº 19679.720005/2013-85 e 19679.720006/2013-85, que mantiveram os efeitos do Ato Declaratório Executivo DERAT/DIORT/EQRES nº 02/2013, que excluiu a empresa do Simples Federal e do Simples Nacional.

Quanto à exclusão do SIMPLES Federal (processo nº 19679.720005/2013-31), a 3ª Câmara da 2ª Turma ordinária da 1ª Seção de Julgamento do CARF prolatou o Acórdão nº 1302-001.916, em 06/07/2016, por meio do qual deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, entendendo indevida a sua exclusão do SIMPLES Federal. Em razão desta decisão, deve ser revisto o Despacho Decisório, uma vez que a única justificativa apresentada para o indeferimento do crédito relativo às competências 09/2006 a 06/2007 foi a exclusão do SIMPLES Federal. Assim, reconheço o direito creditório relativo a estas competências, devendo a unidade local proceder à quantificação dos valores a elas relativos.

Quanto à exclusão do SIMPLES Nacional, que fundamenta o indeferimento do pedido de restituição relativo às competências 07/2007 a 12/2009, o Acórdão nº 12-60.591, proferido pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento, em 18/10/2013, nos autos do processo administrativo nº 19679.720006/2013-85, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e manteve a exclusão do SIMPLES Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007, nos termos do ADE. Em consulta aos autos deste processo, verifica-se que o recurso voluntário apresentado contra a referida decisão ainda não foi apreciado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Observa-se que a competência da DRJ para decidir acerca da Manifestação de Inconformidade apresentada contra o ato de exclusão da empresa do SIMPLES Nacional foi exercida pela DRJ/RJ I, que manteve os efeitos do ADE. Logo, não serão conhecidas nesta decisão, as alegações acerca da possibilidade de permanência da empresa no SIMPLES Nacional.

Nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional – CTN, para que seja possível a restituição ou a compensação, o crédito do contribuinte perante a fazenda pública deve revestir-se dos atributos de liquidez e certeza. O crédito aduzido pelo contribuinte nestes autos, entretanto, somente existirá ou somente poderá ter a sua exata dimensão verificada se ele vier a ser vencedor da lide relativa a sua exclusão do SIMPLES Nacional. Revela-se, assim, um crédito de existência incerta e ilíquido, de modo que não é hábil para fundamentar o pedido de restituição.

[...]

Por fim, o contribuinte afirma que, por ser uma empresa vinculada ao SIMPLES Nacional, não deveria ter sofrido a retenção de 11%. Ora, ainda que a retenção não devesse ser efetuada, considerando que à época da prestação de serviços ainda não haviam sido expedidos os ADE que excluíram a empresa do SIMPLES, o fato é que o tomador dos serviços procedeu à retenção e que o pedido de restituição deve ser decidido com base nas regras a ele aplicáveis.

Pelas razões acima, entendo que deve ser mantido o indeferimento do pedido de restituição relativo às competências 07/2007 a 12/2009.

Em conclusão, voto por DEFERIR PARCIALMENTE a solicitação contida na Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – DERAT, a fim de reconhecer o direito creditório relativo às competências 09/2006 a 06/2007 (observando que a unidade local deve proceder à quantificação dos valores devidos nestas competências) e de manter o indeferimento do pedido de restituição relativo às competências 07/2007 a 12/2009.

Sem a correção da violação procedimental identificada, entendo que o quadro fático-jurídico permanece incompleto, de modo a tornar impossível reverter as conclusões a que chegou o órgão julgador de origem.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO A PRELIMINAR, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino