



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.720701/2011-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.156 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrente EIVANY ANTONIO DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2005

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E CONFISSÃO DISPENSÁVEIS. HOMOLOGAÇÃO DO PAGAMENTO ANTECIPADO. SUFICIÊNCIA. DECADÊNCIA. INAPLICÁVEL. FATO COMPLEXIVO.

Correspondendo os recolhimentos ao tributo devido em face da legislação tributária aplicável, há pagamento antecipado e o pedido de restituição deve ser indeferido, já estando o crédito tributário extinto pela homologação tácita ao tempo do despacho decisório ou pela homologação expressa resultante do próprio despacho decisório que indefere a restituição. Exigir lançamento de ofício ou confissão do contribuinte para o indeferimento do pedido de restituição significa negar vigência às normas que regem o lançamento por homologação. Ao formular o pedido de restituição, o requerente pretende comprovar que não se trata de pagamento antecipado, mas de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido e é exatamente esta prova que se aprecia, sendo do requerente o ônus probatório. A decadência inviabiliza o lançamento de ofício do imposto não pago antecipadamente e não confessado, mas não impede a constatação de o recorrente não ter apresentado prova de o valor retido ser tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária, devendo para tanto ser considerado que o fato gerador do imposto de renda é complexo e, por conseguinte, irrelevante a circunstância de a retenção ter se dado sobre rendimento posteriormente reconhecido como isento, quando tenha o contribuinte auferido outros rendimentos tributáveis no ano-calendário e que ensejam, em face da legislação tributária aplicável, a qualificação do valor retido como devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 71/76) interposto em face de decisão (e-fls. 62/64) que julgou improcedente manifestação de inconformidade (e-fls. 52/59) contra Despacho Decisório (e-fls. 47/49) que indeferiu pedido de restituição do imposto de renda referente ao ano-calendário de 2005, tendo o pedido sido veiculado em Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física retificadora apresentada em 29/12/2010.

Na Manifestação de Inconformidade (e-fls. 52/59), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Indébito decorrente de moléstia grave reconhecido.
- (b) Decadência a impedir lançamento por omissão de rendimentos.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Manifestação de Inconformidade (e-fls. 62/64):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. RETIFICAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

Incabível a restituição de saldo de imposto pleiteado em declaração de ajuste anual retificadora quando omissão de rendimentos tributáveis nela constatada o descaracterize.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 20/08/2014 (e-fls. 67/68) e o recurso voluntário (e-fls. 71/76) interposto em 19/09/2014 (e-fls. 71), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimado em 10/08/2014, o recurso é tempestivo.
- (b) Indébito decorrente de moléstia grave reconhecido. Em 29/12/2010, o recorrente retificou sua declaração para solicitar restituição do imposto de renda por ser portador de doença grave. A isenção dos rendimentos que se quer restituir foi reconhecida pelo Despacho Decisório e pelo Acórdão de Manifestação de Inconformidade, mas o pedido foi indeferido pela omissão de valores recebidos da Justiça Federal, a compensar de ofício valores já atingidos pela decadência. Destarte, incontroverso que o contribuinte pleiteou

restituição de tributo que foi retido indevidamente sobre seus proventos de aposentadoria ao tempo em que já era portador de moléstia grave.

- (c) Decadência a impedir lançamento por omissão de rendimentos. Apesar do expresse reconhecimento do indébito pleiteado, o pedido de restituição foi indeferido sob o argumento de que houve omissão de rendimentos auferidos de decisões da Justiça Federal. Contudo, já não era possível modificação a atingir o tributo eventualmente devido, por força do art. 150, §4º, do CTN, eis que o Despacho Decisório foi emitido em primeiro de abril de 2011. A impossibilidade de lançamento, reconhecida inclusive pela decisão recorrida, deixa claro que a base de cálculo do tributo já não poderia ser alterada em razão da decadência. Ainda que existissem débitos do sujeito passivo perante a Fazenda Pública, antes de proceder à compensação de ofício, como fez a autoridade administrativa, deveria o sujeito passivo ser consultado sobre esse procedimento, nos termos do art. 6º do Decreto nº 2.138, de 1996. Como a própria autoridade reconhece, não existe débito do sujeito passivo com o Fisco, pois, quando da verificação da suposta omissão de rendimentos, não mais era possível lançamento de ofício ante a ocorrência da decadência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 20/08/2014 (e-fls. 67/68), o recurso interposto em 19/09/2014 (e-fls. 71) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Indébito decorrente de moléstia grave reconhecido. O recorrente sustenta ser incontroverso que pleiteou restituição de tributo indevidamente retido sobre proventos de aposentadoria, sendo isento por ser portador de moléstia grave.

Configura-se como incontroverso ser o recorrente portador de moléstia grave no ano-calendário de 2005, conforme reconhece a própria fundamentação do Despacho Decisório, transcrevo:

5. Com base na documentação apresentada pelo contribuinte, verifica-se que o Relatório Médico emitido pelo Serviço Médico do Ministério da Fazenda em 20/05/2008 conclui que Eivany Antonio da Silva é portador de neoplasia maligna desde março de 2000, recidivado em novembro de 2003. A Junta Médica Regional salienta que esse laudo tem validade até junho/2010.

6. Desta forma, os proventos de aposentadoria auferidos por este contribuinte do Ministério da Fazenda são isentos do imposto de renda a partir de março de 2000, como previsto no art. 39, inciso XXXIII, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).

Contudo, o Despacho Decisório e o Acórdão de Manifestação de Inconformidade não reconheceram haver indébito tributário, pois se detectou omissão de rendimentos tributáveis, a descaracterizar a existência de indébito tributário, transcrevo do Despacho Decisório:

7. Assim, patente está que houve omissão de rendimentos auferidos de decisões da Justiça Federal repassados pelo Banco do Brasil no ano de 2005, consoante informações prestadas pela própria fonte pagadora em Declaração de Imposto Retido na Fonte (DIRF), uma vez que não se trata de proventos de aposentadoria, pensão ou reforma, como estabelece a legislação tributária.

8. Diante desse fato, procedeu-se à alteração dos cálculos da seguinte forma: incluiu-se os rendimentos omitidos, bem como os valores do imposto de renda retido na fonte, apurando-se **saldo de imposto de renda a pagar no valor de R\$ 27.788,78 (...)**

A argumentação do recorrente não prospera, pois o fato gerador do imposto de renda é complexo e todos os rendimentos tributáveis devem ser considerados para se apurar se o valor retido constitui-se como antecipação de pagamento ou como indébito, ainda que a retenção tenha se operado a partir dos proventos de aposentadoria isentos. Logo, não há que se falar em expreso reconhecimento do indébito tributário.

Decadência a impedir lançamento por omissão de rendimentos. Insistindo na premissa equivocada de ter havido expreso reconhecimento do indébito tributário, o recorrente argumenta que a fiscalização efetuou compensação de ofício com crédito não mais passível de constituição de ofício, uma vez que a declaração de ajuste anual a excluir a informação dos rendimentos tributáveis referentes ao ano-calendário de 2005 foi retificada em 29/12/2010 (e-fls. 08) e o Despacho Decisório cientificado em 19/04/2011 (e-fls. 50/51), após o transcurso do prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN. Além disso, sustenta que, ainda que existissem débitos do sujeito passivo perante a Fazenda Pública constituídos, a autoridade administrativa deveria ter consultado o sujeito passivo antes de proceder à compensação de ofício (Lei nº 9.430, de 1996, art. 73; Decreto-Lei nº 2.287, de 1986, art. 7º; e Decreto nº 2.138, de 1997, art. 6º).

Para o recorrente há pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido sempre que não houver crédito confessado na Declaração de Ajuste Anual ou constituído de ofício pela autoridade administrativa. Contudo, esse entendimento ignora que o imposto sobre a renda de pessoa física se sujeita ao lançamento por homologação, pois a legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento antecipado, a ser apurado a partir da legislação tributária, uma vez ocorrido o fato gerador complexo.

A retenção somada aos recolhimentos do contribuinte deve corresponder ao montante de tributo devido em face da legislação tributária aplicável. Se a soma for maior, ensejará a restituição por restar configurada a hipótese de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, como aflora do inciso I do art. 165 do CTN, *in verbis*:

Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Para tanto, devem ser ponderadas as normas pertinentes ao cálculo do tributo a ser pago antecipadamente e a base de cálculo do imposto devido deve ser demonstrada pelo requerente da restituição, inclusive mediante aferição indireta caso necessário, de modo a se precisar o devido e se atribuir liquidez e certeza ao crédito do contribuinte a ser restituído.

Se apenas a constituição de ofício do crédito ou a confissão em na Declaração de Ajuste Anual geram pagamento antecipado devido, como pressupõe a linha de raciocínio adotada nas razões recursais, toda antecipação de pagamento efetuada nos termos do art. 150 do CTN teria a princípio a natureza de pagamento indevido e deveria, de plano, ser restituído, pois não poderia a autoridade administrativa simplesmente homologá-lo ou dá-lo por já homologado tacitamente.

O lançamento de ofício não se confunde com a simples constatação de ter havido homologação de pagamento antecipado e a Declaração de Ajuste Anual não tem o condão de impedir a homologação do pagamento antecipado, eis que a Declaração de Ajuste Anual tem natureza jurídica de mera confissão de dívida.

Havendo pagamento, inclusive mediante retenção, em valor superior ao confessado na Declaração de Ajuste Anual, esse valor recolhido a maior se sujeita à homologação pela autoridade administrativa e, uma vez homologado expressa ou tacitamente, deve o pedido de restituição ser indeferido. Exigir lançamento de ofício para tal valor significa negar vigência às normas que regem o lançamento por homologação.

Ao formular o pedido de restituição, o requerente pretende comprovar que não se trata de pagamento antecipado, mas de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido e é exatamente esta prova que se aprecia, sendo do requerente o ônus probatório.

A questão em tela já foi detalhadamente enfrentada pelo colegiado no voto vencedor do Acórdão nº 2401-009.528, de 12 de maio de 2021, processo nº 36630.003096/2004-21, vencida apenas a conselheira relatora, recordemos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2003 a 30/11/2003

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. REQUERIMENTO DE RESTITUIÇÃO DA RETENÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E CONFISSÃO. DISPENSÁVEIS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. JURISPRUDÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

Correspondendo a retenção somada aos recolhimentos do contribuinte ao montante de tributo devido em face da legislação de regência, há pagamento antecipado e o pedido de restituição deve ser indeferido, já estando o crédito tributário extinto pela homologação tácita ao tempo do despacho decisório ou pela homologação expressa resultante do próprio despacho decisório que indefere a restituição. Exigir lançamento de ofício ou confissão do contribuinte para o indeferimento do pedido de restituição significa negar vigência às normas que regem o lançamento por homologação. O §8º do art.

89 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.196, de 2005, não exige o lançamento de ofício, disciplinando apenas que, uma vez provado o pagamento/recolhimento indevido ou a maior que o devido, defere-se a restituição sem liberação de valores ao requerente em razão da utilização do valor da restituição para a extinção de débito existente em nome do sujeito passivo, ou seja, autoriza a compensação. A adoção da aferição direta ou indireta da base de cálculo não inverte o ônus probatório e nem ofende ao devido processo legal, ao contraditório ou à ampla defesa, pois compete ao requerente da restituição comprovar o pagamento/recolhimento indevido ou maior que o devido, sendo-lhe facultado atacar administrativamente o despacho decisório. Apesar de a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ter se desenvolvido no sentido de a aferição indireta da base de cálculo não ser meio hábil para o contribuinte se desincumbir do ônus de comprovar o fato constitutivo do pagamento/recolhimento indevido ou maior que o devido, uma vez que o procedimento de aferição indireta seria meio apto a revelar tão somente os valores mínimos devidos, deve prevalecer o entendimento de o valor de contribuição devida poder ser apurado com base nas regras de aferição indireta constantes de atos normativos emitidos pela própria administração tributária, pois, caso não houvesse o pagamento antecipado a ser tido por homologado, um lançamento de ofício aplicaria tais regras para apurar o devido. Para não considerar o valor resultante da aferição indireta da base de cálculo na valoração de ter havido ou não antecipação de pagamento, a autoridade administrativa tem de apresentar indícios a demonstrar que o contribuinte tenta se beneficiar da própria torpeza, ou seja, apresentar indícios convergentes no sentido de a base de cálculo ser superior à resultante das regras postas de aferição indireta.

(...)

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente.

Não tendo a empresa apresentado a escrituração contábil e nem o contrato de prestação de serviços e sendo baixo o percentual de mão de obra empregada em relação ao valor dos serviços (total da nota) de 0,3% na competência 10/2003 e 1,2% para 11/2003, o Requerimento de Restituição da Retenção foi indeferido em razão de o montante das contribuições apurado mediante aferição indireta da base de cálculo ser superior ao valor retido (e-fls. 110/116).

Na Manifestação de Inconformidade (e-fls. 126/140), a contribuinte sustenta, em síntese, que: (1) as contribuições são apuradas a partir da folha de pagamento e a análise das GFIPs revela ser o valor devido inferior ao retido, sendo os serviços prestados exclusivamente pelo sócio; e (2) por haver contrato verbal e as notas fiscais discriminarem valor de material e valor do serviço, a base de cálculo aferida indiretamente deve corresponder a 40% do valor discriminado como prestação de serviços e não a 40% do total da nota fiscal.

A decisão atacada (e-fls. 222/240) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente.

Nas razões recursais (e-fls. 253/267), a empresa reiterou os argumentos da Manifestação de Inconformidade e agregou ser falho o argumento de o percentual de mão de obra utilizada em relação ao valor total dos serviços, considerado indevidamente como o total da nota, pois, como já destacado na defesa, as notas discriminaram o valor do material (50%) e o valor do serviço (50%).

A conselheira Relatora considera que o recorrente demonstrou, por provas hábeis, a composição e a existência do crédito que alega possuir, transferindo para a administração tributária o encargo jurídico de produzir os meios de prova que representem fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do requerente, ou seja, comprovar a existência de um direito creditório da Fazenda Pública devidamente constituído. Assim, no caso concreto, haveria apenas a verificação interna e unilateral, quando da análise da restituição, de que o valor do salário de contribuição, aferido indiretamente, era superior ao montante retido, sendo necessário o lançamento de ofício, nos termos dos arts. 142 do CTN e 37 da Lei nº 8.212, de 1991, com o estabelecimento do contraditório e da ampla defesa, para se vedar a restituição de valores recolhidos a maior, sendo que o §8º do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.196, de 2005, dispõe que apenas o crédito constituído pode ser compensado de ofício com os valores de restituição a que teria direito o contribuinte.

A argumentação da conselheira Relatora alinha-se à antiga jurisprudência da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social (por exemplo, o Acórdão 2ª CaJ/263/2005) e que, na esfera do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pode ser ilustrada pela seguinte decisão:

Processo nº 36630.003945/2004-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.237 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2016
Matéria PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE RETENÇÃO
Recorrente ADT EMPREITEIRA S/C LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 24/06/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESTITUIÇÃO DE RETENÇÃO. INDEFERIMENTO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

O cumprimento satisfatório de todos os requisitos exigidos pela legislação previdenciária para a instrução do processo de restituição transfere para a administração tributária o ônus de produzir os meios de prova que representem fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do requerente.

(...) ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do voto do Relator. (...)

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: André Luís Mársico Lombardi (Presidente de Turma), Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Theodoro Vicente Agostinho e Arlindo da Costa e Silva.

A decisão em questão foi proferida para processo diverso da recorrente e se refere às competências 02/2003 a 09/2003, sendo que resta apenas o conselheiro Rayd Santana Ferreira da composição de 10 de março de 2016.

Os atuais conselheiros desta Turma 2401, a incluir o conselheiro Rayd Santana Ferreira, na sessão de 06 de novembro de 2020 (Acórdãos nº 2401-008.763 a 2401-008.771) adotaram entendimento diverso do veiculado no Acórdão nº 2401-004.237, de 10 de março de 2016, ao acompanhar o voto do conselheiro Cleberson Alex Friess, como evidencia a seguinte transcrição:

Processo nº 13003.001804/2007-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.763 - 2ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2020
Recorrente AUTELSERV SUL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/03/2007

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. SALDO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. INDEFERIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. MOTIVAÇÃO DEFICIENTE DO ATO ADMINISTRATIVO.

Na hipótese de saldo remanescente a seu favor, a empresa contratada que sofreu retenção de contribuições previdenciárias incidentes sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços mediante cessão de mão obra pode requerer a restituição do valor não compensado. Para indeferir o pedido de restituição não basta discorrer sobre a existência de divergências entre folhas de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), em confronto com a escrituração contábil, que afetam a apuração da exatidão dos valores envolvidos. Quando as irregularidades listadas pela autoridade fiscal resultam em valores devidos maiores que o declarado pelo sujeito passivo, o despacho decisório deve especificar o montante das contribuições previdenciárias omitidas para propiciar a comparação com o crédito pleiteado no processo administrativo.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para anular o Despacho Decisório DRF/POA nº 509/2010, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para proferir nova decisão. (...)

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Relatório

(...)

Intimada por via postal em 14/05/2012 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 13/06/2012, conforme data do carimbo, no qual aduz os seguintes argumentos de fato e direito para o deferimento do pedido de restituição, assim resumidos (fls. 163 164 e 166/175):

(i) quando há impossibilidade de compensação integral dos valores retidos, é direito da empresa prestadora a restituição do saldo remanescente relativo à retenção de 11% sobre notas fiscais de serviços mediante cessão de mão de obra:

(ii) eventual inexatidão dos valores pleiteados pela empresa não se traduz na inexistência integral do seu direito creditório, nem é fundamento para deixar de reconhecer ao menos uma parte do crédito:

(iii) se for o caso, o procedimento correto é descontar os valores supostamente devidos pela empresa do montante da restituição;

(iv) é incabível o indeferimento de modo genérico do direito creditório, sob a justificativa de irregularidades na escrita contábil, sobretudo porque os erros são passíveis de identificação e quantificação;

(v) os pagamentos a título de adiantamento e despesas de viagem foram realizados a pessoas jurídicas e não ultrapassam o percentual de 50% da remuneração dos trabalhadores beneficiados: e

(vi) mesmo que devidas as contribuições previdenciárias sobre os valores descritos na planilha elaborada pela fiscalização, ainda assim haveria saldo a restituir para a empresa recorrente.

É o relatório.

Voto

(...)

O despacho decisório confirmou os recolhimentos dos valores retidos pelas empresas contratantes, assim como os pagamentos das contribuições destinadas a terceiros, estando o processo corretamente formalizado e instruído. Contudo, após exame dos livros contábeis, indeferiu o pedido de restituição pelos seguintes motivos (fls. 104):

(i) lançamentos com despesas de viagens, em conta de adiantamento ou diretamente em conta de resultado e lançamentos a título de adiantamento de vale-refeição, relativos a serviços prestados por outras pessoas físicas que não constam nas folhas de pagamento (planilha de fls. 106/123);

(ii) lançamentos contábeis na conta 216004 – “salários a pagar”, referentes a serviços prestados por pessoas físicas não computadas em folhas de pagamento;

(iii) folhas de pagamento sem valores a título de pró-labore, férias e rescisões contratuais de trabalho;

(iv) ausência de lançamento de férias e rescisões no livro Diário, na maioria das ocorrências;

(v) conta de prestação de serviços por pessoa física (311557) sem movimento no período, exceto na competência de setembro/2007, referente ao serviço prestado por Denise Maria Rocha; e

(vi) segurados declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), porém não incluídos em folhas de pagamento, conforme demonstrativo.

Para o acórdão de primeira instância, que analisou a manifestação de inconformidade da empresa, a documentação carreada aos autos é inábil para comprovar a liquidez e certeza das contribuições previdenciárias devidas, de sorte que não é possível concluir pela existência de saldo a restituir.

Pois bem. No pedido de restituição cabe ao sujeito passivo provar o seu direito de crédito, uma vez que o ônus probatório recai sobre aquele que tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado.

É a distribuição tradicional do ônus da prova, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, aplicável ao pedido de restituição no âmbito administrativo:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A devolução de valores recolhidos a maior fica condicionada à apresentação pelo interessado de provas da liquidez e certeza do crédito pleiteado no requerimento. Em consequência, a administração tributária tem a incumbência de verificar a exatidão do crédito apresentado pelo sujeito passivo.

O pedido de restituição foi indeferido com fundamento em uma lista de irregularidades, porém sem quantificar o correspondente crédito tributário que deixou de ser confessado pelo sujeito passivo. **Pelo raciocínio desenvolvido no despacho decisório, a empresa não foi capaz de demonstrar que as importâncias retidas sobre as notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra excedem os valores efetivamente devidos em cada competência.**

Inobstante os argumentos oferecidos pelo Fisco, penso diferente. Não se pode prescindir de uma etapa adicional, visto que a empresa contratada comprovou a retenção de valores pelas tomadoras de serviço e, a partir da sua apuração dos fatos geradores, declarou as contribuições previdenciárias devidas sobre a folha de pagamento de segurados a seu serviço, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Se os valores devidos são maiores que o declarado pelo sujeito passivo, impõe-se à autoridade tributária especificar o montante das contribuições previdenciárias omitidas, capaz de retirar a liquidez e certeza do direito creditório.

Não basta discorrer sobre as divergências entre folhas de pagamento e GFIP, em confronto com a escrituração contábil, que afetam a apuração da exatidão dos valores envolvidos. Adicionalmente, cabe individualizar os valores das irregularidades verificadas para compará-las com o crédito pleiteado pela empresa.

Como bem asseverou o apelo recursal, a inexistência dos valores pleiteados pelo sujeito passivo no pedido de restituição não se traduz, em qualquer caso, na inexistência integral do crédito postulado.

Mesmo que o valor devido não corresponda exatamente ao declarado pela empresa, é possível reconhecer o direito creditório. Caso contrário, não haveria a figura do deferimento parcial da restituição.

Aliás, a motivação do ato administrativo é abrangente e imprecisa, chegando a dificultar a eventual entrega de GFIP retificadora para adequá-la aos fatos geradores e às bases de cálculo que a administração tributária entende como devidas para os meses de 12/2006, 02/2007 e 03/2007.

Note-se que a decisão sobre o pedido de restituição compreende 14 (quatorze) processos distintos do mesmo contribuinte, aparentemente examinados em conjunto pela fiscalização (fls. 102/123).

Embora o agente fiscal tenha listado irregularidades nos anos de 2004 a 2007, apenas interessam aquelas vinculadas às competências de 12/2006, 02/2007 e 03/2007, considerando a repercussão no direito creditório do presente processo.

Afirma o despacho decisório que os valores a título de pró-labore não estão incluídos nas folhas de pagamento. Entretanto, a planilha confeccionada pela empresa destinada a instruir o processo administrativo mostra uma retirada mensal de R\$ 6.192,00, nas competências de 12/2006, 02/2007 e 03/2007, sobre a qual foi calculada contribuição previdenciária para fins de apuração do valor devido em cada competência (fls. 03 e 99).

De forma vaga, afirma a fiscalização que os valores de férias e rescisões contratuais não constam das folhas de pagamento e da escrituração do livro diário. Há uma inversão do ônus probatório, pois se exige da empresa comprovar que não houve pagamento de férias e verbas rescisórias nos meses de 12/2006, 02/2007 e 03/2007, quando o correto é a autoridade fiscal demonstrar os fatos omitidos, e não presumir a ocorrência.

A decisão da unidade da RFB é composta de uma planilha detalhada, com base em dados extraídos dos livros Diário, contendo nomes de prestadores de serviços e valores de reembolso de despesas de viagem e adiantamento de vale-refeição, em relação aos quais a fiscalização não localizou registros de remuneração nas folhas de pagamento, GFIP ou contabilidade.

Em primeiro lugar, não resta claro se a autoridade fiscal considera os pagamentos feitos a segurados empregados ou contribuintes individuais, haja vista as diferenças para a contribuição previdenciária.

Também pairam dúvidas a respeito dos valores das contribuições previdenciárias devidas, segundo o ponto de vista da autoridade fiscal.

Como dito, a investigação realizada pela fiscalização detectou diferenças em relação ao que fora declarado pelo sujeito passivo, embora sem estimar os valores devidos. As diferenças correspondem somente aos valores identificados na contabilidade ou, na

verdade, as folhas de pagamento, GFIP e/ou contabilidade não registram o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o que dá ensejo ao procedimento de aferição indireta da remuneração dos trabalhadores?

Nesse último caso, o despacho decisório deveria mencionar, de forma transparente, os critérios adotados para o arbitramento, para deixar inequívoco que os valores devidos de contribuições previdenciárias, em cada competência, são iguais ou superam as quantias retidas pelas empresas contratantes.

Ressalto, desde já, a dispensabilidade do lançamento de ofício para reduzir o crédito postulado pelo sujeito passivo, até o limite deste, visto que a retenção de 11% equivale a pagamento antecipado, no âmbito do lançamento por homologação. A parcela reduzida do crédito pleiteado corresponde a tributo já antecipado mediante a técnica da substituição tributária, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Em contrapartida, quando a autoridade fiscal verifica os elementos da obrigação tributária e reduz, em parte ou no todo, o indébito postulado, é imprescindível delimitar a infração tributária, a partir das alterações nos fatos geradores e bases de cálculo das contribuições previdenciárias declaradas pelo sujeito passivo, o que inclui quantificar o tributo devido na respectiva competência, com o propósito de evidenciar a improcedência do crédito pleiteado.

Com base na adequada descrição dos fatos, o sujeito passivo poderá discutir a imputação de infração à legislação tributária que dá amparo à negativa do direito à restituição sobre os valores retidos, observadas as garantias do contraditório e da ampla defesa, segundo o rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Em suma, o Despacho Decisório DRF/POA nº 509/2010 arrola diversas irregularidades, porém não demonstra, a partir dos fatos narrados, a inexistência de saldo credor a favor da empresa, mediante confronto das contribuições previdenciárias devidas, de acordo com o critério da fiscalização, e a apuração de valores feita pelo sujeito passivo para as competências de 12/2006, 02/2007 e 03/2007.

Além dos reflexos no direito de defesa, o despacho decisório não possibilita delimitar os efeitos da improcedência de uma ou mais irregularidades apontadas pela fiscalização para a existência do direito creditório. Logo, resta comprometida a avaliação de mérito pelo julgador administrativo.

Há vício de motivação no ato administrativo, não passível de convalidação, que demanda a edição de um novo ato, devidamente corrigido (art. 59, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Por último, lembro que anulado o ato, nenhum efeito produz os subsequentes que dele dependam (art. 59, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 281 do Código de Processo Civil).

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU PROVIMENTO para anular o Despacho Decisório DRF/POA nº 509/2010, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para proferir nova decisão.

Portanto, compreendeu-se que, mesmo sem crédito tributário constituído por lançamento de ofício e sem crédito confessado em GFIP, compete ao contribuinte apresentar documentação a comprovar haver pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido e, na falta ou insuficiência de prova regular, a comprovação em questão demanda a aferição indireta da base de cálculo, concluindo-se, em razão desse raciocínio, pela nulidade do despacho decisório e pela determinação da emissão de novo despacho decisório para se precisar o saldo devedor.

Esse entendimento, adotado em 6 de novembro de 2020 nos Acórdãos nº 2401-008.763 a 2401-008.771, remonta à jurisprudência da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, podendo ser citados os Acórdãos 4ªCaJ/2698/2004, de 27/10/2004, 4ªCaJ/544/2004, de 24/03/2004, e 4ªCaJ/394/2003, de 23/09/2003, a

reconhecerem a aferição indireta como meio hábil para a constatação de ter havido ou não pagamento indevido, requisito para a restituição (Lei nº 8.212, de 1991, art. 89).

Na esfera do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, essa jurisprudência pode ser ilustrada pela seguinte decisão:

Processo nº 37310.000766/2005-13
Recurso nº 248.793 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.614 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de agosto de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO: EMPRESAS EM GERAL
Recorrente DEXPOL DISTRIBUIDORA DE EXPLOSIVOS LTDA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2003 a 30/11/2004

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RETIDAS E RECOLHIDAS PELO TOMADOR DOS SERVIÇOS. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO.

O art. 31 da Lei nº 8212/91 assegura ao contribuinte cessionário de mão-de-obra o direito de compensar o valor retido pelo tomador dos serviços com as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos seus segurados, ou de repetir o saldo remanescente, quando impossível a compensação integral.

Para obter a restituição, contudo, deve o contribuinte comprovar o montante pago e o valor das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, apontando, em consequente, a diferença positiva entre elas.

MÃO-DE-OBRA NÃO APRESENTADA EM GFIP- REQUERIMENTO DE RESTITUIÇÃO DE TODO O VALOR RETIDO PELO TOMADOR DOS SERVIÇOS. POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO INDIRETA DO VALOR EFETIVAMENTE DEVIDO.

É possível a aferição indireta do valor efetivamente devido pelo contribuinte que requer restituição de contribuições previdenciárias quando não puderem ser consideradas as informações por ele declaradas de que não teria havido o emprego de qualquer mão-de-obra na prestação dos serviços, tendo em vista a natureza destes (art. 148 do CTN e art 597, IV, "c" da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005).

RETENÇÃO PELO TOMADOR DO SERVIÇO A MENOR DO QUE O EFETIVAMENTE DEVIDO

Se a partir da aferição indireta se identificar que o valor pago pelo contribuinte foi menor do que o efetivamente devido, deve ser indeferido o pedido de restituição.

(...) ACORDAM os membros da 3ª Câmara / P Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a). (...)

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Júlio Cesar Vieira Gomes (presidente).

(...) Voto

(...)

Do Mérito

O cerne da questão reside em se verificar o direito da Dexpol Distribuidora de Explosivos Ltda. à restituição dos valores supostamente pagos a maior a título de contribuição previdenciária, que teriam sido retidos por empresa tomadora de serviços prestados pela requerente.

A Lei nº 8 212/91 dispõe no seu art. 31 a forma de recolhimento da contribuição previdenciária da empresa cedente de mão-de-obra, determinando que a tomadora de serviços retenha 11 % do valor bruto da nota fiscal, nos seguintes termos: (...)

Como se depreende da transcrição acima, o valor retido na fonte será compensado pela empresa cessionária da mão-de-obra quando do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, e eventual saldo remanescente será objeto de restituição.

No caso dos autos, a Recorrente requer a restituição de toda a quantia paga antecipadamente através da retenção pelo tomador dos serviços, uma vez que teria deixado de compensar tais valores quando do recolhimento da contribuição previdenciária.

Em primeiro lugar, a devolução integral somente seria possível caso não tivesse havido emprego de mão-de-obra na prestação dos serviços, o que seria impossível diante da natureza da atividade.

Se houve inevitavelmente emprego de mão-de-obra, a remuneração a ela paga deveria ter sido base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, não sendo admissível a alegação de completa ausência de recolhimento da contribuição em relação à maioria dos períodos e, em consequente, a restituição do total pago antecipadamente quando da retenção pela tomadora de serviços.

Assim, já se afasta, de imediato, a restituição no valor total apontado pelo contribuinte.

Em segundo lugar-, de todos os períodos abrangidos pelo pedido de restituição (12/2003 a 01/2005), somente foi apresentada mão-de-obra em GFIP em relação ao período de 01/2005, no qual constam 23 trabalhadores (fls 173/191). Contudo, o recorrente não alega que aquela mão-de-obra teria sido a mesma dos períodos anteriores, e mesmo que o fizesse, não teria direito ao ressarcimento, já que o montante devido à previdência social seria maior do que o retido na fonte.

Outrossim, a Recorrente é filial da empresa Dexpol Distribuidora de Explosivos Ltda. Diante da ausência de declaração de empregados na GFIP dos períodos de 12/2003 a 12/2004, a prestação de serviços somente seria possível com a utilização de pessoal da matriz, hipótese que se torna absurda quando se sabe que o serviço foi prestado em Canaã dos Carajás-PA, a mais de 3.000 quilômetros da matriz (Quatro Barras-PR).

Sendo impossível se considerai os dados apresentados pela Recorrente e, para não se afastar de plano eventual direito do contribuinte, não encontrou outra solução a decisão recorrida senão promoveu uma aferição indireta do que seria efetivamente devido pela empresa, por ser a única forma de se verificai a quantia devida pelo contribuinte, quando as informações por ele prestadas não merecerem fé (art. 148 do CTN), o que seria o caso dos autos.

As Instruções Normativas INSS/DC nº 100/2003 e MPS/SRP nº 3/2005 autorizam expressamente a aferição indireta no caso em comento, nos seguintes termos: (...)

E a Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003 dispõe ainda que "o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde, no mínimo, a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços" (art. 441).

Com fulcro nesses dispositivos legais, o Auditor Fiscal da Previdência Social apresentou planilha e relatório de fls 208/210 nos quais aponta que, através da aferição indireta, a contribuição previdenciária devida pela Requerente seria de no mínimo 40% do valor dos serviços constantes da nota fiscal, valor este bastante superior ao recolhido pelo tomador dos serviços, correspondente a 11% sobre aquele mesmo valor.

Deste modo, deve ser mantida a decisão recorrida, que negou o pedido de restituição formulado pelo contribuinte, negando provimento ao seu recurso e indeferindo o seu pedido de conversão do feito em diligência, já que tal medida é desnecessária, porquanto os autos já apresentam elementos suficientes para formação do convencimento deste órgão administrativo julgador.

Ao formular o pedido de restituição no Requerimento de Restituição da Retenção, incumbe ao requerente produzir prova da existência de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, ou seja, tem de provar de que houve pagamento/recolhimento indevido, a configurar crédito a seu favor passível de restituição.

Ao apreciar o pedido de restituição, a autoridade administrativa pode adotar as condutas:

- (1) negar a existência de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, ou seja, concluir por não estar provado haver crédito do contribuinte; ou
- (2) reconhecendo a existência de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido por estar provada a existência de crédito do contribuinte, extinguir esse crédito do contribuinte pelo encontro de contas com crédito tributário de sua titularidade, ou seja, empreender a compensação de ofício a que se refere o §8º do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.196, de 2005; ou
- (3) reconhecendo a existência de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido por estar provada a existência de crédito do contribuinte e não havendo crédito a ser compensado de ofício, efetuar a restituição.

A linha de argumentação da conselheira Relatora não reconhece a primeira conduta, pois considera que há crédito do contribuinte sempre que não houver crédito tributário constituído de ofício em Notificação de Lançamento ou Auto de Infração ou constituído mediante confissão veiculada em GFIP ou Lançamento de Débito Confessado (LDC) passível de compensação de ofício.

Essa linha de argumentação não reconhece o direito de o fisco analisar a documentação apresentada pelo recorrente e afirmar a não comprovação do alegado crédito da contribuinte (= afirmar não haver prova de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido), **seja mediante aferição direta** (a partir da análise dos contratos de trabalho autônomo, contratos de emprego, folhas de pagamento, recibos de pagamento e contabilidade) **ou seja mediante aferição indireta** (a partir do arbitramento da base de cálculo por não apresentação ou insuficiência da documentação apresentada para comprovar o pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido).

Note-se que a incidência do §8º do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.196, de 2005, pressupõe a existência do pagamento ou recolhimento indevido ou maior e a utilização do valor da restituição para a extinção de débito existente em nome do sujeito passivo, ou seja, compensação (CTN, art. 156, II).

Em outras palavras, pressupõe o deferimento da restituição, mas sem liberação de valores ao requerente em razão da compensação.

Para ressaltar tal circunstância, a IN MPS/SRP nº 3, de 2005, definia a compensação de ofício alicerçada no §8º do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, como uma operação concomitante, ou seja, o procedimento pelo qual são liquidados créditos tributários constituídos mediante a utilização de crédito oriundo de processo de restituição (IN MPS/SRP nº 3, de 2005, art. 215, 1º, II).

O §8º do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, diz respeito, portanto, a um segundo momento, posterior à comprovação da existência de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido.

Nesse ponto, temos de ponderar que as contribuições em tela sujeitam-se ao lançamento por homologação, pois a legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento antecipado, a ser apurado a partir da legislação tributária, uma vez ocorrido o fato gerador.

Assim, a retenção somada aos recolhimentos do contribuinte deve corresponder ao montante de tributo devido em face da legislação de regência. Se a soma for maior, ensejará a restituição por restar configurada a hipótese de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, como exige o *caput* do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991.

A legislação não dispõe que apenas o lançamento de ofício ou a confissão em GFIP ou LDC tornam o recolhimento antecipado em pagamento devido. Cabe ao requerente da restituição provar que os valores recolhidos não são pagamento antecipado, mas pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido.

Para tanto, devem ser ponderadas as normas pertinentes ao cálculo do tributo a ser pago antecipadamente e a base de cálculo das contribuições devidas deve ser demonstrada pelo requerente da restituição, inclusive mediante aferição indireta caso necessário, de modo a se precisar o devido e se atribuir liquidez e certeza ao crédito do contribuinte a ser restituído.

Se apenas a constituição de ofício do crédito ou a confissão em GFIP/LDC geram pagamento antecipado devido, como pressupõe a linha de raciocínio adotada no voto da conselheira Relatora, toda antecipação de pagamento efetuada nos termos do art. 150 do CTN teria a princípio a natureza de pagamento indevido e deveria, de plano, ser restituído, pois não poderia a autoridade administrativa simplesmente homologá-lo.

Assevere-se que a homologação do pagamento antecipado não se dá com a confissão veiculada pelo contribuinte em GFIP/LDC, pois, havendo pagamento antecipado consubstanciado em Guia da Previdência Social - GPS, compete à autoridade administrativa e não ao contribuinte homologá-lo ou não e para tanto a autoridade administrativa tem de ponderar não apenas as GPSs e as GFIPs/LDCs, mas toda a documentação pertinente à prova da existência de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido (contratos de trabalho autônomo, contratos de emprego, folhas de pagamento, recibos de pagamento, contabilidade etc), devendo adotar a aferição indireta da base de cálculo na falta ou insuficiência dessa documentação.

Ao formular o pedido de restituição, o requerente pretende comprovar que não se trata de pagamento antecipado, mas de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido e é exatamente esta prova que se aprecia, seja por aferição direta ou, se necessário, por aferição indireta da base de cálculo das contribuições.

Havendo pagamento em GPS, inclusive mediante retenção, em valor superior ao confessado em GFIP ou LDC, esse valor recolhido a maior se sujeita à homologação pela autoridade administrativa e, uma vez homologado tácita ou expressamente, deve o pedido de restituição ser indeferido. Exigir lançamento de ofício para tal valor significa negar vigência às normas que regem o lançamento por homologação.

Por isso, o conselheiro Cleberson Alex Friess nos votos dos Acórdãos de Recurso Voluntário nº 2401-008.763 a 2401-008.771, de 6 de novembro de 2020, acolhidos por unanimidade, ponderou:

Ressalto, desde já, a dispensabilidade do lançamento de ofício para reduzir o crédito postulado pelo sujeito passivo, até o limite deste, visto que a retenção de 11% equivale a pagamento antecipado, no âmbito do lançamento por homologação. A parcela reduzida do crédito pleiteado corresponde a tributo já antecipado mediante a técnica da substituição tributária, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Não há no entendimento aqui esposado qualquer ofensa ao princípio da razoabilidade, ao devido processo legal ao contraditório ou à ampla defesa, pois o contribuinte pode atacar administrativamente o despacho decisório e, por exemplo, tentar demonstrar não se tratar de pagamento antecipado por ter a autoridade administrativa incorrido em erro na aferição da base de cálculo, seja a aferição direta ou indireta.

Não há também inversão do ônus probatório, pois compete ao requerente da restituição comprovar o pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido (CTN, art. 165, I; Lei nº 8.212, de 1991, art. 89, *caput*).

Diante da constatação de se tratar de pagamento antecipado, a restituição deve ser indeferida, já estando o crédito tributário extinto pela homologação tácita ao tempo do despacho decisório ou pela homologação expressa resultante do próprio despacho decisório que indefere a restituição reconhecendo tratar-se o recolhimento de pagamento antecipado.

Apenas na hipótese de as contribuições devidas em face da legislação serem em montante superior ao pago antecipadamente e de ainda estar em curso o prazo decadencial para lançamento de ofício, há que se falar no dever de a autoridade administrativa que aprecia o pedido de restituição informar a situação ao planejamento fiscal para a inclusão do sujeito passivo em fiscalização a fim de se promover a constituição de ofício das contribuições sem antecipação de pagamento, ou seja, para as contribuições sem correspondência a um crédito tributário extinto sob a condição de ulterior homologação.

No âmbito da jurisprudência do CARF, o entendimento de ser cabível o indeferimento do pedido de restituição pela não comprovação de se tratar de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido se desenvolveu ainda mais, inclusive divergindo da jurisprudência da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social.

Isso porque, em decisões unânimes proferidas na esfera do CARF, desenvolveu-se a jurisprudência de que, se a prova apresentada pelo requerente não permitir a aferição direta da base de cálculo, a precisar o valor das contribuições devidas, o contribuinte não se desincumbe do ônus de comprovar o fato constitutivo do pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, uma vez que o procedimento de aferição indireta seria meio apto a revelar tão somente os valores mínimos devidos. Nesse sentido, são pertinentes as seguintes decisões:

Processo nº 11065.721028/2010-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2803-003.858 - 3ª Turma Especial
Sessão de 6 de novembro de 2014
Recorrente INSTITUTO DE TRATAMENTO CARDIOVASCULAR ITC LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DE DIREITO CREDITÓRIO. INDEFERIMENTO

Demonstrada inconsistência nos fatos geradores apresentados, é correto o indeferimento do pedido de restituição, com fulcro no art. 89 da lei 8.212/91.

(...) Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. (...)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Ricardo Magaldi Messetti.

(...) Voto

(...)

O pedido de restituição foi negado em razão de divergências nos fatos geradores informados, pois não foram informados em GFIP valores pagos aos sócios que receberam remuneração decorrente do trabalho.

Tais fatos não foram contestados pela recorrente. A mesma entende que a administração deve apurar o quantum devido e proceder a restituição ou lavrar a respectiva notificação. Vejamos trecho do r. acórdão:

Entretanto, conforme se nota, não se colhe dos termos da Manifestação de Inconformidade nenhuma palavra acerca das divergências apontadas pela auditoria fiscal entre os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos à remuneração paga aos contribuintes individuais sócios-cotistas e os fatos geradores por ela declarados em GFIPs, nem para justifica-las nem para contestá-las nem para demonstrar uma possível correção(...)

Também não é o caso de se falar em aferição indireta, como requer o manifestante, já que constam no Livro Diário do contribuinte os fatos geradores da obrigação tributária não declarados em GFIPs, quais sejam: os valores pagos aos contribuintes individuais – sócios-cotistas pela remuneração de seu trabalho, valores estes não contestados.

O procedimento de restituição é previsto na lei 8212/91, art. 89. (...)

Do que trazido aos autos, os dados trazidos pela recorrente apresentam inconsistência, justificando o indeferimento. A apuração, pelo fisco, do correto valor a ser restituído ou a recolher, significa abertura de procedimento fiscal fiscalização, excepcional medida para o procedimento em questão.

É de responsabilidade do contribuinte oferecer ao fisco os valores corretos a serem considerados. Inconsistências nas informações prestadas não justificam ou determinam abertura de procedimento fiscal, cujo processo demanda planejamento, alocação de auditores, conveniência da administração, etc.

Igualmente não há que se falar em "aferição indireta" para apurar o devido, visto que tal procedimento é realizado na falta dos corretos elementos probantes, o que, por si só, inviabiliza restituição, pois o fisco estima o que devido, já que não tem condições de chegar ao correto valor.

Sem a devida certeza e liquidez da restituição pleiteada, correto seu indeferimento, posto que não comprovado recolhimento a maior a ser restituído.

Processo nº	13738.001305/2008-21
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2003-002.983 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de	28 de janeiro de 2021
Recorrente	SALIN LOPES DAHEA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/04/2008

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO CALCULADA EM DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE A OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - DISO. AVISO DE REGULARIZAÇÃO DE OBRAS - ARO

Indefere-se pedido de restituição quando se apurar que o direito creditório pleiteado não atende à determinação legal pertinente. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

REGIMENTO INTERNO DO CARF - APLICAÇÃO § 3º, ART. 57

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

(...) Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. (...)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Wilderson Botto e Ricardo Chiavegatto de Lima (Relator)

(...) Voto

(...)

9. Quanto ao mérito, verifica-se que, conforme facultado pelo artigo 57, parágrafo 3º, inciso III do RICARF, tendo em vista a contundente avaliação da lide pela Decisão a quo, recorre-se ao bem elaborado voto da mesma. Colaciona-se portanto da referida Decisão os excertos a seguir, em sua essência, ora adotados como razões de decidir para afastamento dos argumentos apresentados pelo interessado:

Voto (...)

11. Argui também o requerente, que não entendia pela existência de valores a restituir, tendo feito pedido tão somente porque a funcionária que lhe atendeu avisou sobre recolhimentos superiores ao valor aferido.

12. Sobre este aspecto, socorremo-nos dos próprios argumentos trazidos pelo setor que analisou e indeferiu o pedido creditório, no sentido de que a aferição feita com base no DISO revela valores mínimos para a regularização e não o que efetivamente fora gasto de mão de obra durante a realização da obra.

13. O fato gerador para as contribuições previdenciárias, no caso, atém-se ao pagamento de remuneração dos segurados que obraram durante a realização da construção/reforma. Se há recolhimento sobre estes fatos geradores e o próprio requerente afirma não saber da existência de excessos, fica inviável anuir com o pleito trazido pela manifestação de inconformidade.

14. Acrescentamos o trecho da Lei 8.212/91 (vigente à época do período objeto do pedido de restituição) que trata das situações onde tem lugar o direito de restituição:

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

15. A lei admite a restituição de valores pagos ou recolhidos indevidamente, entendendo-se por indevidos apenas aqueles valores que foram além do crédito surgido com base na ocorrência dos fatos geradores, restando inviável a utilização do valor de aferição mínima como parâmetro à restituição, sob pena de violação ao texto legal, uma vez que valores além da aferição mínima não são necessariamente indevidos.

16. No caso concreto, se o próprio requerente não identifica o que pagou a maior, não há como reverter a seu favor quaisquer dos valores pagos.

(...):

10. Complemente-se ainda que é defeso alegar o desconhecimento da lei, especialmente em matéria tributária, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04/09/1942, que instituiu a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

11. Portanto, deve ser mantido irretocado o Acórdão da DRJ, não deve ser considerado procedente o pedido de restituição apresentado e nem reconhecido o direito creditório pleiteado.

Não comungo desse desenvolvimento havido na jurisprudência, eis que continuo a compreender que, sendo do contribuinte o ônus de comprovar o fato constitutivo do pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, se a prova por ele apresentada para alicerçar seu pedido de restituição possibilita a aferição indireta da base de cálculo das contribuições, nos termos das regras de aferição indireta constantes

de atos normativos emitidos pela própria administração tributária, o valor de contribuição devido segundo tais regras pode ser considerado pela autoridade administrativa para a verificação de ter havido ou não a antecipação de pagamento, pois, caso não houvesse o pagamento antecipado a ser tido por homologado, um lançamento de ofício reputaria esse valor como o devido pela autoridade lançadora.

Para não considerar o valor resultante da aferição indireta da base de cálculo na valoração de ter havido ou não antecipação de pagamento, a autoridade administrativa tem de apresentar indícios a demonstrar que o contribuinte tenta se beneficiar da própria torpeza, ou seja, apresentar indícios convergentes no sentido de a base de cálculo ser superior à resultante das regras postas de aferição indireta.

Na falta da explicitação de tais indícios pela autoridade administrativa que indefere o pedido de restituição, considero cabível a reversão da decisão para o deferimento do pedido de restituição tão somente no que exceder ao recolhimento evidenciado como antecipação de pagamento em face das regras de aferição indireta da base de cálculo, restando reconhecido como já homologado tacitamente ou expressamente homologado pelo próprio indeferimento da restituição o pago antecipadamente, ou seja, o que não o exceder o apurado como devido via aferição indireta.

Portanto, continuo a alinhar-me ao entendimento que remonta à jurisprudência da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social.

Esse entendimento não destoa do adotado por esta Turma em 6 de novembro de 2020 ao prolatar, por unanimidade de votos, os já mencionados Acórdãos nº 2401-008.763 a 2401-008.771, da relatoria do conselheiro Cleberson Alex Friess, não tendo havido naqueles processos nem ao menos uma estimativa dos valores considerados como devidos, seja por aferição direta ou indireta.

No caso concreto, o Despacho Decisório (e-fls. 116), a acolher o Parecer Conclusivo de e-fls. 110/115, foi prolatado em 13/11/2008 (e-fls. 116) e cientificado em 21/11/2008 (e-fls. 118/124), indeferido a restituição postulada em relação às competências 10/2003 e 11/2003 com a explicitação dos valores devidos em face da legislação de regência considerando-se a aferição indireta da base de cálculo (e-fls. 114), tendo o presente processo administrativo fiscal assegurado ao contribuinte o devido acesso ao contraditório e à ampla defesa.

Não vislumbro que a autoridade administrativa tivesse de comprovar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da recorrente para indeferir o pedido de restituição, pois se limitou a negar o fato constitutivo do direito da empresa, ou seja, sustentou não ter sido comprovado haver pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, uma vez que o montante das contribuições apurado mediante aferição indireta da base de cálculo é superior ao valor retido.

Ao considerar que o montante das contribuições apurado mediante aferição indireta da base de cálculo é superior ao valor retido, o despacho decisório toma os valores recolhidos como pagamento antecipado, havendo homologação tácita para a competência 10/2003 e expressa, por força da própria motivação do indeferimento, em relação à competência 11/2003.

Não havendo crédito a restituir (Lei nº 8.212, de 1991, art. 89, *caput*), não há que se falar em incidência do §8º do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.196, de 2005.

Portanto, considero cabível o indeferimento nos moldes efetuados pelo despacho decisório, sendo necessário se adentrar ao exame das razões recursais.

Ainda que a decisão em questão tenha envolvido pedido de restituição de contribuições previdenciárias, o mesmo raciocínio de fundo deve ser aplicado ao imposto sobre a renda de pessoa física.

Portanto, o Despacho Decisório indeferiu a restituição por ter constatado a homologação tácita do valor pago antecipadamente, não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar que não eram tributáveis os valores auferidos em decisões da Justiça Federal repassados pelo Banco do Brasil no ano-calendário de 2005.

Note-se que, como o pedido de restituição foi veiculado na Declaração de Ajuste Anual retificadora e a DIRF (e-fls. 09) acusava rendimentos distintos dos de proventos de aposentadoria, o contribuinte foi instado a apresentar os comprovantes de todos os rendimentos recebidos no ano-calendário de 2005, bem como justificar a retirada dos rendimentos tributáveis da declaração retificadora, como relatado na proposta de indeferimento do pedido de restituição (e-fls. 44/46). Logo, foi dada oportunidade ao contribuinte para produzir prova tendente a instruir seu pedido de restituição.

Cabe ainda destacar que o recorrente não nega que tenha omitido rendimentos tributáveis da Declaração de Ajuste Anual retificadora, fato que resta incontroverso, limitando-se a afirmar que tal omissão não teria o condão de impedir a restituição em razão de a decadência inviabilizar a constituição do imposto não confessado incidente sobre tais rendimentos tributáveis omitidos e em razão de os valores de imposto retido terem decorrido dos proventos de aposentadoria reconhecidos como isentos diante da doença grave pelo próprio Despacho Decisório e indevidamente considerados como tributáveis pela fonte pagadora ao efetuar a retenção.

A decadência inviabiliza o lançamento de ofício do imposto não pago antecipadamente e não confessado, mas não impede a constatação de o recorrente não ter apresentado prova de o valor retido ser tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária, devendo para tanto ser considerado que o fato gerador do imposto de renda é complexo e, por conseguinte, irrelevante a circunstância de a retenção ter se dado sobre rendimento posteriormente reconhecido como isento, quando tenha o contribuinte auferido outros rendimentos tributáveis no ano-calendário e que ensejam, em face da legislação tributária aplicável, a qualificação do valor retido como devido.

Assim, diante da ausência de prova de haver tributo indevido ou maior que o devido, afasta-se, de plano, a invocação dos arts. 7º, do Decreto-Lei nº 2.287, de 1986, 73 da Lei nº 9.430, de 1996, e 6º do Decreto nº 2.138, de 1997.

Destarte, não tendo o recorrente provado que o valor retido não se consubstancia em crédito tributário extinto pela homologação tácita, não merece reforma a decisão recorrida.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro