



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12096.720056/2013-74
ACÓRDÃO	2004-000.348 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA CURITIBA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Tendo o procedimento de fiscalização ocorrido de forma regular, cumpridos todos os requisitos constantes do art. 11 do Decreto nº 70.235/1972 e ausentes quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma, afastado pedido de decretação de nulidade.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 171.

A Súmula CARF nº 171, cuja observância é obrigatória, dispõe que a irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

REGULARIDADE DA COMPENSAÇÃO. ANÁLISE PELA FISCALIZAÇÃO. PRAZO.

A limitação temporal para averiguação da certeza e liquidez do crédito postulado é regido pelo §5.º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

COMPENSAÇÃO. GLOSA. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao sujeito passivo a comprovação da certeza e da liquidez dos créditos compensados.

Ausente a demonstração da gênese dos valores compensados, bem como verificada a incorreção do montante recolhido, cabe à fiscalização glosá-los.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Cleberson Alex Friess (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos por CONSTRUTORA CURITIBA LTDA. contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), que julgou *improcedente* a manifestação de inconformidade apresentada em face de despacho decisório que deferiu parcialmente a restituição pleiteada, decorrente de retenção de onze por cento sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, referente às competências 01/2006 a 12/2007.

A manifestação de inconformidade (f. 795/809) afirma haver nulidade material por inadvertida apuração da base de cálculo mediante aferição indireta. Acrescenta que estariam sendo lançados créditos já alcançados pela decadência, além de inobservado o devido processo administrativo. Sustenta que teriam sido observados os requisitos para o deferimento da restituição pretendida.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE.

Ainda que o Despacho Decisório proceda à alteração da base de cálculo da contribuição devida, esta alteração não tem por objetivo a constituição de crédito tributário adicional àquele já recolhido/antecipado, mas sim a precisa identificação do valor pago a maior pelo contribuinte. Neste sentido, não se destinando o ato à constituição de crédito tributário, mostra-se desnecessária a sua formalização mediante a lavratura de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, atos administrativos que materializam o lançamento de ofício.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

O transcurso do prazo decadencial de cinco anos, previsto no § 4º do art. 150, do CTN, impossibilita o lançamento de eventuais diferenças devidas, mas não impede a correta análise de pedido de restituição, a qual se impõe como dever de ofício da administração pública, decorrente dos princípios da verdade material, da indisponibilidade do crédito tributário e da supremacia do interesse público.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS. POSSIBILIDADE.

Sempre que for necessário o cálculo do valor do tributo devido e a documentação do contribuinte não merecer fé, será possível utilizar-se da aferição indireta. O processo administrativo rege-se pelo princípio do impulso oficial, de modo que cabe à administração conduzi-lo ao seu termo. O cálculo do tributo devido é condição essencial para a decisão acerca do pedido de restituição. O Despacho Decisório deixa claras as fragilidades encontradas na escrituração contábil do contribuinte, as quais demonstram que não se tem ali uma descrição fiel dos negócios realizados. Constatado que os valores descritos na contabilidade não refletem o montante da remuneração paga aos segurados a seu serviço, a aferição indireta das bases de cálculo impõe-se como mecanismo alternativo de cálculo, resguardada a produção de provas em sentido contrário pelo contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido (f. 824/825)

Antes mesmo de cientificada, apresentado recurso voluntário (f. 836/861) reiterando os termos da defesa de ingresso, alegando, *preliminarmente*, **i)** a nulidade por vício material, pois teria sido apurada equivocadamente a base de cálculo; **ii)** nulidade por utilização ilegal da técnica da aferição indireta; **iii)** violação do devido processo administrativo, por ausência de lavratura do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF); e, **iv)** a decadência da exigência. *No mérito*, diz fazer jus à restituição pleiteada, porquanto observados os requisitos para tanto.

Determinada a cientificação da decisão da DRJ pela via postal (f. 862/864) e editalícia (f. 865).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte recorrente, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

Acerca do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade, anoto que Tribunal Pleno do exc. Supremo Tribunal Federal, nos idos de 2015, modificou o entendimento até então remansoso de que o recurso interposto prematuramente não haveria de ser conhecido por não preencher pressuposto extrínseco de admissibilidade, sob o argumento de que “a extemporaneidade não se verifica com a interposição de recurso antes do termo a quo e conseqüentemente não gera a ausência de preenchimento de requisito de admissibilidade da tempestividade.”¹

Colocando uma pá de cal sobre a controvérsia está o disposto no §4º do art. 218 do CPC/15, neste âmbito aplicado subsidiariamente – *ex vi* do seu art. 15 –, razão pela qual, a despeito da prematuridade na interposição, há de ser reconhecida a tempestividade do recurso.

Por preencher os demais pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

I – DAS PRELIMINARES

Em sede recursal há réplica das mesmas teses lançadas em sede de impugnação, desta vez segregadas em quatro tópicos: **i)** a nulidade por vício material, pois teria sido apurada equivocadamente a base de cálculo; **ii)** nulidade por utilização ilegal da técnica da aferição indireta; **iii)** violação do devido processo administrativo, por ausência de lavratura do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF); e, **iv)** a decadência da exigência. Aclaro que os itens **(i)** e **(ii)**, por tratarem da apuração da base de cálculo, serão abordados em conjunto.

I.1 – DA NULIDADE NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Em que pese ter segregado as preliminares de nulidade apresentada, certo ter replicado as mesmas razões lançadas na manifestação de inconformidade. Replico, no que importa, o que decidido pela instância de piso:

[O] impugnante alega que o procedimento de aferição indireta das contribuições devidas somente poderia ser utilizado em procedimento de fiscalização, para a

¹ STF. AI nº 703269 AgR-ED-ED-EDv-ED, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/2015.

constituição do crédito tributário. O procedimento de aferição indireta encontra respaldo no art. 148 do CTN, que assim dispõe:

Código Tributário Nacional – CTN. Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Como visto, o CTN não vincula a realização da aferição indireta à realização do lançamento. Apenas a prescreve para aquelas hipóteses em que o cálculo do tributos tenha por base o valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos e que sejam omissos ou não mereçam fé os documentos apresentados. No mesmo sentido, o § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991:

Lei nº 8.212, de 1991. Art. 33. § 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Mais uma vez, a lei menciona a aferição indireta sem restringir a sua utilização às hipóteses de lançamento. É possível concluir, portanto, que sempre que for necessário o cálculo do valor do tributo devido e a documentação do contribuinte não merecer fé, será possível utilizar-se da aferição indireta.

Ora, esta é, justamente, a hipótese que se verifica nos autos: o processo administrativo rege-se pelo princípio do impulso oficial, de modo que cabe à administração conduzi-lo ao seu termo. O cálculo do tributo devido é condição essencial para a decisão acerca do pedido de restituição. O Despacho Decisório deixa claras as fragilidades encontradas na escrituração contábil do impugnante, as quais demonstram que não se tem ali uma descrição fiel dos negócios realizados pelo contribuinte. Constatado que os valores descritos na contabilidade não refletem o montante da remuneração paga aos segurados a seu serviço, a aferição indireta das bases de cálculo impõe-se como mecanismo alternativo de cálculo, resguardada a produção de provas em sentido contrário pelo contribuinte.

Compreendo, portanto, que não existem óbices à utilização da aferição indireta para o cálculo das contribuições devidas e, conseqüentemente, para a apuração de eventual direito creditório detido pelo contribuinte, desde que demonstradas

as inconsistências encontradas nos documentos apresentados pelo contribuinte. Neste sentido, acho importante ressaltar que a Manifestação de Inconformidade não questiona quaisquer das irregularidades contábeis apontadas no Despacho Decisório.

O impugnante alega que a aferição se deu de modo equivocado, pois no cálculo do percentual da mão de obra em relação ao faturamento não foram considerados o FGTS, as contribuições previdenciárias, as férias, 13º salário e outras parcelas. A respeito deste ponto, vale transcrever o art. 336 da Instrução Normativa nº 971, de 2009:

(...)

Ao fixar os parâmetros de aferição indireta, a IN é clara ao dizer que “o valor da remuneração da mão de obra” corresponderá a 40% do valor dos serviços contidos na Nota Fiscal. Desta forma, com a aplicação do percentual de 40% sobre o valor dos serviços, chega-se ao valor da remuneração, e não ao custo total da mão de obra (o que incluiria os consectários mencionados na impugnação), de modo que não há reparos a se fazer no Despacho Decisório quanto a este ponto.

Tendo em vista que os contratos de construção firmados pelo contribuinte envolviam não apenas a prestação de serviços, mas também o fornecimento dos materiais e que os valores dos materiais encontravam-se discriminados no corpo das notas fiscais, aplicou-se o percentual de 40% sobre a parcela correspondente aos serviços, ou seja: o valor total da nota menos o valor dos materiais.

Cumpriu-se, portanto, exatamente a disposição contida no art. 336 da Instrução Normativa nº 971, de 2009.

Anoto que, no auto de infração, estão explicitadas as infrações supostamente cometidas, bem como o enquadramento legal de cada uma delas. Não há que se falar, pois, em cerceamento de defesa, inclusive porque, desde sua impugnação, os recorrentes demonstram ter pleno conhecimento de qual infração lhe estava sendo imputada, o que lhe permitiu contraditá-la.

Falhou em demonstrar que o lançamento foi feito ao arrepio dos requisitos incrustados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou que tenham ocorrido quaisquer das causas de nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma. **Rejeito, pois, a alegação de nulidade do auto de infração.**

I.2 – DA AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

A competência para o Auditor Fiscal realizar a fiscalização não decorre do Mandado de Procedimento Fiscal, por ser este um ato prévio ao início do procedimento fiscal. A verdade é que o “o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de planejamento e controle

das atividades de fiscalização. Eventuais vícios a ele relativos não invalida[m] o procedimento fiscal, nem macula[m] o lançamento tributário dele decorrente.”²

Este eg. Conselho, em seu verbete sumular de nº 171, afirma que “irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.”

Ainda que pudesse vislumbrar alguma inobservância das regras do procedimento fiscal, igualmente não seria possível acolher a preliminar de nulidade. Isso porque, não se declara a nulidade de um ato sem que seja comprovado o prejuízo por ele causado. Do escrutínio das razões declinadas quanto à nulidade, sequer tangenciado qual dano teria suportado a parte ora recorrente. **Rejeito**, por esses motivos, **a preliminar**.

I.3 – DA DECADÊNCIA

Em suma, o que pretende a parte recorrente é o deferimento dos créditos pleiteados, sem que seja ultimada a análise quanto ao (des)acerto dos recolhimentos efetuados, ao argumento de que já fulminados pela decadência.

Como bem esclarecido pela DRJ,

[o] transcurso do prazo decadencial de cinco anos, previsto no § 4º do art. 150, do CTN, impossibilita o lançamento de eventuais diferenças devidas, mas não impede a correta análise de pedido de restituição, a qual se impõe como dever de ofício da administração pública, decorrente dos princípios da verdade material, da indisponibilidade do crédito tributário e da supremacia do interesse público. Caso contrário, estar-se-ia admitindo situação em que um contribuinte apresentaria pedido de restituição relativo a um determinado período no último dia do prazo de cinco anos para realização de lançamento de ofício e já no dia seguinte seria impossível para o Fisco verificar a procedência do pedido, quanto aos pressupostos de certeza e liquidez do crédito pleiteado.

O pedido de restituição é processo de iniciativa do contribuinte, que detém o ônus processual de provar que possui o direito creditório que pleiteia. Apresentados os documentos e demonstrado pelo fisco que o direito creditório detido pelo contribuinte possui valor inferior àquele pleiteado, impõe-se o deferimento parcial do pedido e o exato dimensionamento do crédito, sob pena de possibilitar-se o enriquecimento sem causa.

Esta tese vem sendo adotada em diversos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DE FATOS OCORRIDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS.

² CARF. Acórdão nº 1302-005.356, Rel. Paulo Henrique Silva Figueiredo, sessão de 14 de abril de 2021.

O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida. Acórdão nº 1301-002.521, julgado em 25/07/2017. Processo nº 19647.005529/2006-46.

SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida. (Acórdão CC nº 10323.571, de 18.09.2008)

SALDO NEGATIVO DO IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais. (Acórdão CC nº 10323.579, de 18.09.2008)

Pelas razões acima expostas, entendo correto o procedimento adotado no Despacho Decisório, de avaliar o montante das contribuições efetivamente devidas pelo contribuinte, no período objeto do pedido de restituição, a fim de quantificar o crédito por ele devido junto ao fisco federal.

Em adição às razões de decidir da instância de piso, acresco que a limitação temporal para averiguação da certeza e liquidez do crédito postulado se dá pela observação do art. 74, §5.º, da Lei n.º 9.430/96, e não pelo texto do § 4.º do art. 150 do CTN, este último relativo a lançamento tributário. **Deixo de acolher a preliminar.**

II – DO MÉRITO

Ainda que não tenha dedicado tópico de defesa do mérito das compensações em sua manifestação de inconformidade, abordado *en passant* os requisitos doutrinários para tanto. Em sede recursal, de igual modo, sem colacionar provas aptas a demonstrar a incorreção do despacho decisório, limita-se pleitear o deferimento integral de seu pedido.

Da mera leitura da ementa do acórdão da DRJ, dito que,

[c]onstatado que os valores descritos na contabilidade não refletem o montante da remuneração paga aos segurados a seu serviço, a aferição indireta das bases de cálculo impõe-se como mecanismo alternativo de cálculo, **resguardada a produção de provas em sentido contrário pelo contribuinte.**

Não tenta se desincumbir do ônus probatório que sobre seus ombros recaía, razão pela qual **deve ser rechaçado o pedido.**

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira