



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.732938/2013-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.218 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SET SERVIÇOS DE ENGENHARIA E TECNOLOGIA LTDA. – ME
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2010

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência, a certeza e a liquidez do direito creditório é do contribuinte.

POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO INDIRETA.

A aferição indireta será utilizada sempre que o número de segurados constantes da folha de pagamentos e GFIP forem incompatíveis com a execução do serviço.

**ACÓRDÃO**

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

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Cleberon Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberon Alex Friess (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 15-48.939, de fls. 499–507, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade de fls. 487–488, apresentada pela empresa SET Serviços de Engenharia e Tecnologia Ltda. – ME, por ocasião do indeferimento parcial de pedidos de restituição de contribuições previdenciárias retidas na forma do art. 31 da Lei nº 8.212/1991. Consta dos autos que o pedido de restituição abrangeu diversas competências dos anos-calendário de 2008 a 2010, totalizando valor originalmente pleiteado de R\$ 468.411,96, relativo a saldos remanescentes de retenções efetuadas por tomadores de serviços (competências 11/2008 a 3/2009, 5/2009 a 10/2009, 2/2010 a 7/2010 e 9/2010 a 12/2010).

A Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte, ao analisar o pedido, deferiu parte dos créditos e indeferiu parcialmente o pleito, com fundamento nas distorções verificadas entre as remunerações declaradas nas GFIP e o volume de serviços contratados, concluindo pela incompatibilidade entre a mão de obra declarada e aquela necessária à execução dos serviços.

Rejeitou-se, ainda, parcela dos créditos com base na aferição indireta prevista na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, bem como na constatação de inexistência de saldo credor em determinadas competências (p.ex., competência 06/2010). Tais fundamentos foram reproduzidos no Despacho Decisório 975 – DRF/BHE, que serviu de base para o julgamento pela DRJ.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte afirmou ter apresentado integralmente toda a documentação solicitada pela auditora, a qual, segundo sustenta, não teria apontado qualquer irregularidade que justificasse a desconsideração da escrituração. Alegou, ainda, que a adoção da aferição indireta ocorreu de forma indevida, sem a demonstração de qualquer das hipóteses legais que autorizariam sua utilização, e que as GFIPs apresentadas refletiam adequadamente a realidade operacional da empresa, não podendo ser parcial ou seletivamente desconsideradas. Defendeu que a massa salarial declarada obedecia ao regime de competência, o que explicaria a diferença entre remunerações e faturamento, e acrescentou que parte dos serviços fora executada pelo sócio, cujo pró-labore não representaria a totalidade de suas retiradas, já que incluíam distribuição de lucros — verba não sujeita à incidência previdenciária. Ao final, sustentou a nulidade parcial do despacho decisório por entender ausente a devida motivação da autoridade fiscal.

Ao apreciar a manifestação, a DRJ afastou a arguição de nulidade, entendendo que o despacho decisório apresentava fundamentação clara e suficiente quanto aos motivos do indeferimento, especialmente ao apontar a ausência de subcontratação e a grande distorção entre o valor dos serviços e a remuneração declarada em GFIP.

No mérito, concluiu que a fiscalização, diante da incompatibilidade entre a capacidade operacional demonstrada e o volume de serviços contratados, estava autorizada a utilizar aferição indireta, conforme disposto na IN MPS/SRP nº 3/2005 e mantido na IN RFB nº 971/2009, particularmente no art. 447, inciso IV.

A DRJ destacou que a empresa não logrou demonstrar que seria possível realizar todos os serviços contratados com apenas 4 a 11 segurados formalizados nas GFIPs apresentadas. Considerando insuficientes os documentos e esclarecimentos aportados pela interessada, concluiu pelo não reconhecimento do direito creditório e manteve integralmente o despacho decisório.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário reiterando, essencialmente, as alegações de sua manifestação de inconformidade e formulando novas críticas à atuação fiscal.

A recorrente sustenta, em síntese, que a base de cálculo da retenção deve restringir-se ao valor consignado na nota fiscal, considerado exclusivamente na competência de sua emissão, razão pela qual não se poderia presumir prestação contínua de serviços em meses desprovidos de faturamento. Defende, ainda, que a ausência de GFIP em determinadas competências não caracteriza, por si só, omissão, fraude ou habitualidade na prestação dos serviços, tratando-se de interpretação fiscal indevida. Assim, requer o cancelamento da exigência, ao argumento de que a autoridade lançadora incorreu em equívocos tanto na identificação das competências quanto na formação da base de cálculo utilizada no lançamento.

Em síntese, é o relatório.

## VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

### **. Da Tempestividade e Admissibilidade**

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos formais, devendo ser conhecido.

Não há preliminares a serem enfrentadas, portanto, passa-se ao mérito.

### **Do mérito**

Do compulso dos autos, tem-se que o cerne da controvérsia consiste em verificar se a contribuinte demonstrou, de forma suficiente, a liquidez e certeza do suposto crédito decorrente das retenções efetuadas na forma do art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

Como se trata de pedido de restituição, é imperioso alertar que incumbe ao sujeito passivo apresentar documentação ampla e consistente que revele, sem dúvidas, a efetiva existência de saldo remanescente a ser restituído.

No caso concreto, contudo, a decisão da DRJ demonstrou, com base em confronto documental, que havia uma significativa incompatibilidade entre a mão de obra declarada em GFIP e o volume efetivo dos serviços contratados e faturados. Tal descompasso levou

legitimamente à adoção da aferição indireta, instituto expressamente previsto na legislação previdenciária para situações como esta.

Conforme delimitado na análise de primeira instância, o exame simultâneo do contrato de prestação de serviços, do escopo contratual, das planilhas de preço, das notas fiscais e das GFIPs revelou que o número de segurados formalmente declarados era substancialmente inferior ao necessário para a execução dos serviços objeto do contrato.

Em algumas competências, por exemplo, a empresa declarou entre 4 e 11 segurados, embora a dimensão dos serviços exigisse equipe numerosa e contínua. Diante dessa incompatibilidade material, tornou-se obrigatória a aplicação da metodologia de aferição indireta, cuja disciplina (excepcional) normativa está claramente exposta na IN MPS/SRP nº 3/2005 (vigente à época), em seu artigo 597, cuja redação transcrevo integralmente, nos termos do acórdão recorrido:

“Art. 597. A aferição indireta será utilizada, se:

I – no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

II – a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

III – faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV – as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

[...]

*c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.”*

Este dispositivo — em especial o inciso IV, alínea c, destacado — reproduz exatamente a hipótese excepcional verificada nos autos.

Conforme bem delineado pela DRJ, a autoridade fiscal, ao confrontar as GFIPs com as notas fiscais emitidas e com o escopo técnico contratado, concluiu que era inviável a execução regular dos serviços com o número de trabalhadores formalmente declarados.

Ou seja, a própria realidade dos documentos apresentados pelo contribuinte evidenciou que as informações prestadas não mereciam fé, pois não refletiam o contingente necessário para a realização do objeto contratual.

Nesse cenário, não se tratou de presunção genérica ou de interpretação subjetiva, mas de constatação objetiva, amparada em critérios normativos claros.

Sabe-se que a aferição indireta não é faculdade arbitrária da Administração, mas método legalmente imposto quando as informações declaradas se mostram inconsistentes com a materialidade dos serviços.

Além disso, os arts. 600 e 601 da mesma Instrução Normativa vigente à época dos fatos, estabelecem parâmetros mínimos para a estimativa da mão de obra empregada — inclusive o percentual de 40% sobre o valor bruto da nota fiscal — reforçando que os valores informados pela contribuinte estavam muito aquém do patamar necessário para execução dos serviços.

A recorrente, por sua vez, na fase recursal, limitou-se a repetir seus argumentos de inconformidade, sem trazer qualquer documento idôneo capaz de afastar a constatação fiscal. Alegou, de modo genérico, que teria fornecido toda a documentação solicitada, mas não demonstrou, de forma concreta, que a mão de obra declarada seria suficiente para cumprir integralmente o contrato. Tampouco comprovou eventual terceirização ou subcontratação, e não apresentou registros contábeis robustos (diário, razão, folhas detalhadas) que evidenciassem compatibilidade entre a massa salarial declarada e o volume dos serviços prestados.

As menções à retirada de lucros, ao pró-labore e ao regime de competência das GFIPs não são aptas a modificar o fato determinante evidenciado pela fiscalização: a clara incompatibilidade entre o porte dos serviços faturados e a estrutura de pessoal formalmente informada.

Diante desse quadro, a conclusão da DRJ revela-se juridicamente irretocável, adequadamente motivada e plenamente respaldada na legislação previdenciária.

A aferição indireta, ao meu sentir, foi corretamente aplicada e constitui o único método capaz de restabelecer a realidade material ante a insuficiência das informações declaradas. Não havendo demonstração da liquidez e certeza do alegado crédito, e inexistindo elementos que infirmem as premissas fáticas e jurídicas da decisão de primeira instância, não há como acolher o pleito recursal.

**- Conclusão**

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula**