

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16404.000162/2007-10
Recurso nº 246.138 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.285 – 2ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TSG LTDA - TECNOLOGIA EM SERVIÇOS GERAIS

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2002 a 30/09/2002

PREVIDENCIÁRIO. RETENÇÃO 11%. NOTA FISCAL. RESTITUIÇÃO. PRESUNÇÃO EXISTÊNCIA DE DÉBITO E IRREGULARIDADE ESCRITA CONTÁBIL. ÔNUS DA PROVA DO FISCO.

Tendo o contribuinte se desincumbido do ônus da prova ao formalizar Pedido de Restituição, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos demonstrando os valores a serem restituídos, é defeso à autoridade fazendária rechaçar o seu pleito a pretexto de eventuais irregularidades em sua escrita contábil e/ou possível existência de débitos, sem conquanto ter aprofundado a fiscalização com o fito de comprovar aludidas alegações, as quais encontram-se lastreadas em simples presunções.

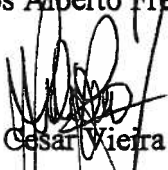
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

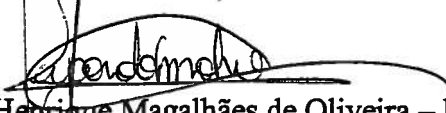
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de intempestividade do recurso. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. O Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes (convocado) apresentou declaração de voto.



Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente



Julio Cesar Vieira Gomes – Relator



Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado

EDITADO EM:

09 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gustavo Lian Haddad (convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Damião Cordeiro de Moraes (convocado), Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso para uniformização de jurisprudência interposto com fundamento no artigo 63 do Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, aprovado pela Portaria MPS nº 88, de 22/01/2004:

Art. 63. Quando a decisão da Câmara de Julgamento do CRPS, em matéria de direito, for divergente da proferida por outra de suas Câmaras ou pelo Conselho Pleno, a parte poderá requerer ao presidente da Câmara de Julgamento, fundamentadamente, que a jurisprudência seja uniformizada pelo Conselho Pleno.

§ 1º A divergência deve ser demonstrada mediante a indicação de acórdão divergente proferido por outra Câmara de Julgamento do CRPS ou pelo Conselho Pleno, desde que atual.

E dito recurso foi acolhido como especial de divergência, artigo 7º, inciso II do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, atualmente artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, em razão da vigência da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007 e do artigo 5º da Portaria CSRF nº 5, de 15/09/2008. Seguem transcrições das portarias:

Art. 5º (...).

...

§2º Aplica-se o Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social (RICRPS), aprovado pela Portaria do Ministro da Previdência Social nº 88, de 22 de janeiro de 2004 aos recursos interpostos até o termo final do prazo fixado no §1º, nos processos administrativo-fiscais em trâmite no Conselho de Recursos da Previdência Social.

§3º Os julgamentos e atos processuais pendentes nos processos referidos no §1º serão regulados pelo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Portaria CSRF nº 5, de 15/09/2008:

Art. 5º Aplicam-se as disposições do recurso especial de que trata o art. 7º, inciso II, do RICSRF, aos recursos interpostos com fulcro no art. 63 do Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social, aprovado pela Portaria do Ministro da Previdência Social nº 88, de 22 de janeiro de 2004, que aguardam julgamento na CSRF, consoante art. 5º, §§ 1º e 3º da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

Ainda no Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS foi proferido despacho pela admissibilidade do recurso com fundamento no artigo 63 do Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social – RICRPS, aprovado pela Portaria MPS nº 88,

de 22/01/2004; no entanto, o Conselho Pleno do CRPS decidiu pela nulidade do despacho uma vez que não foram consideradas as contra-razões, somente oportunizadas posteriormente. Após saneamento, foi proferido novo despacho pelo CRPS, reiterado pelo Presidente da extinta Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

No mérito, trata-se de pedido de restituição de contribuições previdenciárias pagas antecipadamente quando do faturamento pela empresa contratada, que promove o destaque na nota fiscal do valor correspondente a 11% do serviço, retido pela contratante e posteriormente recolhido à Previdência Social. E a divergência se instaurou quanto à possibilidade ou não de indeferimento do pedido de restituição sob fundamento de existência de valores devidos sem que, contudo, tenham sido constituídos créditos tributários, ou seja, diz-se que o requerente também é devedor sem que tenham sido lavrados auto-de-infração ou outros documentos. Entendeu-se através do acórdão recorrido que:

"PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – AFERIÇÃO INDIRETA – PRESUNÇÃO DE EXISTÊNCIA DE DÉBITO – MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE PARA NEGATIVA DO PLEITO.

A simples possibilidade de apuração do crédito tributário via aferição indireta do sujeito passivo não é motivação razoável para negativa do pedido de restituição.

PEDIDO CONHECIDO E PROVIDO"

"... no procedimento fiscal tendente a verificar a ocorrência do fato gerador o Auditor pode se valer da aferição indireta, desde que preenchidos os demais requisitos, mas não na análise de processo de restituição, onde sequer foi constituída a NFLD e nem mesmo AI, ou seja, inexistente lançamento fiscal..."

E no acórdão paradigma que:

...utilizando-se como base de cálculo o percentual de 40% sobre o valor de serviço discriminado em nota fiscal, no confronto entre os valores devidos ao INSS e os que deveriam ser restituídos, há saldo favorável ao INSS, O valor retido não é suficiente para quitar o valor devido pelo requerente, na parte dos meses ..., motivo de deferimento parcial da restituição pleiteada." (Acórdão 394/2003).

No presente caso, o indeferimento se fundamentou em que:

- por aferição indireta, utilizando-se do percentual de 40% sobre as notas fiscais de serviços, verifica-se os salários de contribuição superam aqueles informados pela requerente, o que indica a existência de contribuições devidas;

- houve falhas na GFIP: não foram informadas as retenções;

- na escrituração contábil não foram discriminadas em contas próprias as parcelas salariais sobre as quais há incidência de contribuição previdenciária;

- os valores correspondentes aos serviços, segundo à requerente, representam apenas 30% do total das notas fiscais, contudo, não houve comprovação desse fato com os contratos ou outro meio de prova.

O interessado em contra-razões reitera suas alegações trazidas no recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Considerando que a tempestividade já foi analisada e processada sob a égide do rito previsto no RICRPS, passo ao exame dos demais pressupostos para sua admissibilidade e após, o mérito.

Constata-se pelos teores das decisões recorrida e paradigma que existe e foi comprovada a divergência:

De um lado que:

a) o crédito supostamente existente em favor da Previdência Social deveria ser constituído através do lançamento e, a partir de então, sim poder-se-ia indeferir o pedido de restituição dos pagamentos antecipados com base nas notas fiscais de serviços. Não podem ser considerados devidos valores aferidos indiretamente para a daí se concluir que não há crédito a restituir;

E de outro:

b) a verificação de contribuições previdenciárias devidas pelo requerente não se confunde com a existência de crédito tributário regularmente constituído. Faz parte do processo de análise do pedido de restituição a verificação dos valores informados pelo requerente como créditos a seu favor. Para tanto, são examinados os documentos que instruíram os processo e outros que se façam necessários. Ainda que tenham sido recolhidas através da técnica da retenção na nota fiscal, as contribuições previdenciárias são relativas aos mesmos empregados colocados à disposição da contratante; daí a validade do procedimento de, em um primeiro momento, buscar-se indícios de sonegação/inadimplemento através de metidos de aferição para a partir de então se formar através do procedimento de auditoria-fiscal um conjunto probatório da existência de contribuições não vertidas para a Previdência Social.

Entendo que procede a segunda tese acima. Constatei que o recurso foi provido mesmo que tenha sido comprovado através da Informação Fiscal que os valores trazidos pela requerente estavam incorretos. Isto porque deliberadamente, sem qualquer comprovação, o requerente registrou nas notas fiscais que apenas 30% do total bruto eram relativos a serviço, sendo o restante material, e ainda assim se entendeu que não era cabível o indeferimento do pedido de restituição. **Em síntese, não foi a existência de débito que motivou o indeferimento do pedido, mas que os valores informados como crédito eram inconsistentes. E, desta forma, não vejo fundamento mais coerente para o indeferimento do que este, que trata da própria liquidez do crédito que o requerente alega possuir.**

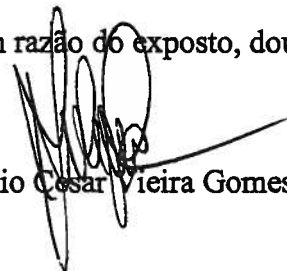
O sujeito passivo já se torna devedor quando pratica o fato gerador, surge a obrigação tributária e o tributo não é adimplido. O conceito de débito, trazido pelo artigo 206 do Regulamento da Previdência Social, está relacionado com a cobrança que somente é

possível após a constituição do crédito tributário correspondente. Vejo que essa foi a confusão. Havendo contribuições a serem pagas, o requerente é devedor sem, contudo, ainda ter sido constituído o crédito, que o será para regular cobrança. Verificar a existência de contribuições não recolhidas não é procedimento estranho ao processo de restituição, mas, ao contrário, dele faz parte, ainda mais quando os valores confrontados se referem aos mesmos segurados.

Art.206. (...):

§13.Considera-se entidade em débito, para os efeitos do §12 deste artigo e do §3º do art. 208, quando contra ela constar crédito da seguridade social exigível, decorrente de obrigação assumida como contribuinte ou responsável, constituído por meio de notificação fiscal de lançamento, auto-de-infração, confissão ou declaração, assim entendido, também, o que tenha sido objeto de informação na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

Em razão do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.


Julio Cesar Vieira Gomes – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador relativamente ao direito creditório da contribuinte, como passaremos a demonstrar.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, trata-se de Pedido de Restituição da Retenção de 11% procedida pela empresa tomadora de serviços, em face da substituição tributária contemplada no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, concernente aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra.

Sustenta a contribuinte que, na condição de prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra, teve em seu favor retida a contribuição de 11% sobre o valor da nota fiscal, mais precisamente, sobre 30% da importância total constante da NF, tendo em vista que somente aquele percentual se relacionava à mão-de-obra utilizada na contratação.

Em razão de aludida retenção, formalizou a empresa o presente Pedido de Restituição, aduzindo para tanto existirem valores excedentes em relação a importância efetivamente devida com base na folha de pagamento e as contribuições já devidamente recolhidas, como se extrai da peça inaugural do feito.

Por sua vez, a autoridade fiscal entendeu por bem rechaçar a pretensão da contribuinte, inferindo, em síntese, que a escrituração contábil da empresa não representa/espelha a sua real movimentação, suscitando dúvidas quanto ao percentual de mão-de-obra destacado na Nota Fiscal (30%), existindo, em verdade, após análise superficial da documentação, contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, razão pela qual recomendou fosse procedida fiscalização total na suplicante, impossibilitando, assim, o deferimento da restituição pleiteada.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário contra Decisão de primeira instância, que indeferiu o pedido da contribuinte, a Egrégia 2ª Caj do CRPS, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso, acolhendo o requerimento da empresa, o que deu ensejo ao insurgimento da então Secretaria da Receita Previdenciária, a qual interpôs o Pedido de Uniformização de Jurisprudência em comento, consoante já devidamente relatado acima.

Afora as demais discussões que permeiam o processo, o cerne da questão posta nos autos é a possibilidade de indeferimento de restituição pleiteada pela contribuinte a partir de uma mera presunção de irregularidades na contabilidade da empresa, bem como a eventual existência de débitos em seu desfavor.

Com efeito, a então autoridade previdenciária competente, ao indeferir a restituição da requerente, o fez a partir de uma análise superficial da documentação apresentada

pela contribuinte, concluindo que haveriam contribuições previdenciárias devidas, o que a levou a recomendar fosse procedida fiscalização completa na empresa.

Por sua vez, a contribuinte, ao requerer a restituição da retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, atraiu para si o ônus da prova de comprovar o alegado, apresentando toda documentação necessária ao acolhimento do seu pleito, demonstrando a existência de crédito em seu favor. Aliás, tal fato (existência de créditos), em momento algum fora contestado pelo Fisco.

Em outra via, ao afirmar que a empresa, em verdade, estaria em débito com a Previdência Social, a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus de provar sua argumentação, ao contrário do que ocorreu com a contribuinte, partindo, assim, de uma simples suposição para negar o requerimento da empresa.

Melhor elucidando, concluiu o Fisco que, SE fosse fiscalizada a empresa e analisada a contabilidade, bem como as Notas Fiscais, SE arbitrasse o percentual de 40% sobre o valor ali constante (o que é mais rotineiro), PODERIA encontrar débitos em face da contribuinte.

Ora, não se pode afastar um direito líquido e certo da contribuinte, eis que sequer fora contestado pelo Fisco, com base em uma presunção de existência de débitos, lastreada em outras suposições de erro na escrita contábil e destaque nas Notas Fiscais. Tanto é verdade que o próprio agente fazendário, ao elaborar Informação Fiscal, recomendou a instauração de ação fiscal na empresa para apurar EVENTUAIS DÉBITOS, o que não fora atendido.

Destarte, não podemos admitir que a contribuinte fique indeterminadamente a mercê da boa vontade da Administração, aguardando futura ação fiscal que PODERÁ ensejar a constituição de créditos previdenciários para, somente assim, ser analisado e/ou deferido o seu pedido.

Caberia à fiscalização comprovar a existência de débitos da contribuinte, com o regular desenvolvimento de uma ação fiscal a partir do exame criterioso e objetivo da escrituração contábil da empresa, o que não se vislumbra na hipótese vertente, ficando as razões da fiscalização apoiadas em simples opiniões pessoais desprovidas de qualquer comprovação fática e/ou documental.

Aliás, a legislação previdenciária vigente à época já previa conduta dessa natureza, ao contemplar a “operação concomitante”, como uma forma de “encontro de contas” entre os créditos e valores comprovadamente devidos pela contribuinte.

In casu, existindo tão somente a comprovação por parte da empresa da existência de créditos a serem restituídos, não se pode cogitar em indeferimento de sua pretensão a pretexto da possível existência de débitos, na forma que pretende a recorrente.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, o qual, repita-se, deveria comprovar as irregularidades e/ou existência de débitos suscitadas. É o que se extrai do artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, nos seguintes termos:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

Como se observa, traçando um paralelo ao processo civil, o “autor” (contribuinte) logrou comprovar a existência de créditos. Por outro lado o “réu” (O Fisco), ao indeferir o pleito do requerente não demonstrou/comprovou o “fato” impeditivo do seu direito, na forma que a legislação exige.

A doutrina pátria não discrepa dessas conclusões, consoante de infere dos ensinamentos de renomado doutrinador Paulo de Barros Carvalho, que assim preleciona:

“ Com a evolução da doutrina, nos dias atuais, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a Administração de provar os ocorrências que afirmar terem existido. Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova contundente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.” (CARVALHO, Paulo de Barro. Notas sobre a Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In: SHOUERI, Luís Eduardo – coord. – Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 860) (grifamos)

A jurisprudência administrativa, igualmente, oferece proteção ao entendimento acima esposado, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

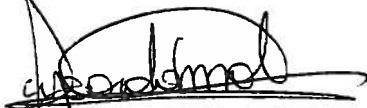
“ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributário o ônus probandi incumbit ei qui dicit. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que comprovem o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada que estiver devidamente provada pela autoridade fiscal.” (3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 103-20.463, Sessão de 05/12/2000)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PROVAS – Argumentos trazidos à colação admitem todas as provas em direito permitida. O ônus da prova é de quem argúi.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-06.391, Sessão de 23/01/2001) (grifamos)

Dessa forma, correto o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela então 2ª

Câmara do Conselho de Recursos da Previdência Social, uma vez que o recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.



Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado



Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes (convocado)

1. Peço **venia** ao nobre Conselheiro Julio César Vieira Gomes (relator) para divergir do seu voto por entender que, no presente caso, o contribuinte demonstrou que teria direito à restituição do crédito pretendido.

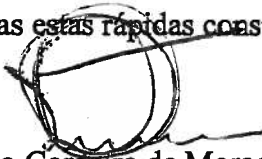
2. O Fisco, ao contrário, preferiu simplesmente inverter o ônus da prova para o contribuinte ao produzir informação fiscal tão somente com considerações sobre eventuais débitos existentes contra a recorrida.

3. A meu ver o artigo 142 do **códex** tributário assevera que a constituição do crédito tributário se dará por intermédio do lançamento fiscal, procedimento necessário para a verificação da ocorrência do fato gerador. Sem tal medida, estaremos diante apenas de suposições quanto à existência ou não de débito.

4. No presente caso, em momento algum, houve o lançamento do crédito previdenciário que pudesse fundamentar a negativa do fisco em devolver as quantias recolhidas indevidamente pela empresa recorrida.

5. De maneira que, assim como exposto no acórdão vergastado, a simples informação do auditor fiscal no sentido da possibilidade de apuração de crédito tributário no sujeito passivo não deve ser motivação plausível para a negativa do pedido de restituição manejado pela empresa.

6. Feitas estas rápidas considerações, acompanho a divergência.



Damião Cordeiro de Moraes

