



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 35600.004078/2006-12 |
| ACÓRDÃO | 2101-003.614 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 25 de fevereiro de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | SANEATEC SANEAMENTO E TECNOLOGIA LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2004 a 30/04/2006

RESTITUIÇÃO DE RETENÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO.

Somente podem ser restituídas contribuições, nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, quando comprovada a liquidez e certeza do creditório pleiteado, mediante a exibição de todos os documentos hábeis a comprovar a regularidade e a exatidão dos valores requeridos a título de restituição.

AFERIÇÃO INDIRETA.

A fiscalização está legalmente autorizada a lançar de ofício, arbitrando a importância que reputar devida, com base em elementos idôneos de que dispuser, quando ocorrer inconsistências na escrita fiscal do contribuinte.

BASE DE CÁLCULO.

O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SANEATEC SANEAMENTO E TECNOLOGIA LTDA. (e-fls. 133/145) em face do Acórdão nº. 07-16.839 (e-fls. 123/128) proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, que indeferiu a manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem elucidar a controvérsia, peço licença para aproveitar boa parte do relatório elaborado em ocasião anterior e que bem descreve a situação posta, para ao final complementá-lo:

Trata o presente processo de pedido de restituição de importâncias retidas da interessada, incidentes sobre o valor dos serviços contidos em notas fiscais, no montante de R\$ 805.822,40.

Cabe salientar que a este processo estão apensados os de nº 35600.001161/2005-59, 35600.004079/2006-67, 35600.002531/2005-75, 35600.001162/2005-01, 35600.001160/2005-12, 35600.000798/2006-17, os quais serão julgados conjuntamente neste acórdão.

Em razão de o valor da mão-de-obra empregada ter representado menos de 40% da importância relativa aos serviços contidos em notas fiscais, o processo foi encaminhado ao Serviço/Seção de Fiscalização para emissão de parecer conclusivo quanto ao pleito.

Em procedimento de fiscalização, o auditor designado detectou irregularidades na escrita contábil da requerente, quais sejam: (1) cheques compensados entre contas-correntes bancárias contabilizados como entrada de numerários e (2) lançamentos referentes a pagamentos de salários a crédito da conta de banco correspondente e a débito da conta caixa.

Com base nessas incorreções, a auditoria concluiu que os registros contábeis eram inconsistentes, o que a fez decidir pela aplicação do método de aferição

indireta para apuração das contribuições previdenciárias, considerando como base de cálculo do tributo 40% dos serviços contidos em notas fiscais.

Feito isto, diminuindo, mensalmente, do total dos valores recolhidos o valor das contribuições calculadas por aferição, o agente fiscal chegou à quantia de R\$ 408.250,40 de contribuições a restituir (valor originário).

Nesse sentido, acatando a informação fiscal, o Delegado Adjunto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC expediu despacho decisório (fl. 572) reconhecendo o direito creditório da reclamante nos exatos valores sugeridos pelo fiscal.

Irresignado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra a decisão da DRF que deferiu parcialmente o pedido de restituição de contribuição previdenciária, alegando que:

Inicialmente, aduz que a contribuição previdenciária continua e deve continuar a ser calculada em função da folha de pagamentos.

Alega que o arbitramento da base de cálculo do tributo em questão é modalidade excepcional de lançamento, só admitida em casos especialíssimos, quando haja total e completa impossibilidade de a autoridade fiscal determinar o valor pago a título de salários e, por conseguinte, determinar o montante da contribuição previdenciária devida.

Pondera que do arbitramento jamais pode resultar tributação além do que efetivamente é devido sobre a folha de salários do contribuinte.

Considera que a técnica do arbitramento só se justifica nos casos em que a autoridade fiscal encontra-se impossibilitada de aferir o real fluxo econômico do contribuinte, não bastando que a autoridade encontre erros, sendo necessário que essas irregularidades acarretem obstáculos insuperáveis para aferição dos fatos geradores e das bases de cálculo.

Entende, também, que as duas incorreções apontadas pelo fiscal que importaram na desconsideração da escrita contábil do contribuinte não são suficientes para respaldar a aferição da base de cálculo do tributo.

Além disso, ressalta que o auditor poderia ter reconstituído facilmente as bases de cálculo, já que pôde identificar, apontar e relatar individualizadamente cada uma das irregularidades.

No que tange às incorreções mencionadas pela fiscalização, pondera que, na primeira, que consiste em cheques compensados entre contas-correntes, mas contabilizados como entradas no caixa da sociedade, o fiscal arrolou apenas 14 cheques, emitidos ao longo de 24 meses, cujos valores somados alcançam R\$ 28.922,38, representando por volta de 0,30% do faturamento.

Assegura que todos os cheques relacionados encontram-se registrados na contabilidade e devidamente alocados a despesas comprovadas documentalmente.

Assinala que os cheques emitidos referem-se a saques em dinheiro do banco e ingresso no caixa da empresa para pagamento de pequenas despesas. Justifica, ainda, que esses resgates de numerários se fazem necessários em razão de a empresa possuir estabelecimentos e prestar serviços em outros municípios.

Quanto à segunda irregularidade contábil apontada, qual seja a atinente ao lançamento do pagamento de remunerações aos empregados por meio de cartão salário, debitando a conta “caixa” em vez da conta “salários a pagar”, argumenta não haver na escrituração nenhum erro relevante em contabilizar a saída de recursos do banco em contrapartida da conta “caixa” para depois transferir para a conta “salários a pagar”.

Ao fim, conclui que as impropriedades contábeis apuradas são irrelevantes, não sendo suficiente para autorizar a desconsideração da contabilidade e a imposição do arbitramento.

Em seguida, ocorreu o julgamento proferido pela DRJ/Florianópolis, por meio do Acórdão de e-fls. 123/128, cujo dispositivo considerou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2004 a 30/04/2006

AFERIÇÃO INDIRETA. MOTIVOS AUTORIZADORES DE SUA REALIZAÇÃO.

A apresentação dos livros contábeis de forma deficiente é motivo ensejador para aplicação da técnica de aferição indireta.

Solicitação Indeferida

A recorrente foi cientificada do resultado de julgamento pela via postal, em 02/09/2009, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 130), tendo apresentado o Recurso Voluntário em 30/09/2009, por meio do qual reiterou em grande parte os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade e requereu a reforma integral da decisão de primeira instância, para que seja determinada a restituição integral do valor pago em duplicidade, por tratar-se de repetição de indébito bem como a restituição dos valores retidos.

Importante mencionar que os processos em apenso ao presente feito, 35600.004079/2006-67, 35600.002531/2005-75, 35600.001162/2005-01, 35600.001160/2005-12, 35600.000798/2006-17, serão abarcados pelo presente acórdão.

Os autos foram encaminhados para o CARF para julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Preliminar

A recorrente sustenta a nulidade do despacho decisório por omissão, ao argumento de que a autoridade fiscal deixou de analisar especificamente o pedido de restituição objeto processo 35600.004079/2006-67. Explica que havia sete processos de restituição em tramitação na Receita Federal, os quais foram reunidos em um único feito por força de decisão judicial que impôs prazo máximo para julgamento.

Alega que, desses processos, seis tratavam de restituição de contribuições previdenciárias retidas na fonte (retenção de 11% sobre notas fiscais de prestação de serviços), enquanto apenas um (35600.004079/2006-67) tinha por objeto a restituição de contribuição previdenciária paga em duplicidade, referente à competência 01/2006.

Aduz que a análise fiscal que fundamentou o despacho decisório concentrou-se exclusivamente nos pedidos relativos à restituição das contribuições previdenciárias retidas, inclusive com questionamentos à contabilidade da empresa e arbitramento de suposta base de cálculo, deixando de enfrentar, em qualquer momento, a situação específica do pagamento em duplicidade.

Segundo a recorrente, a decisão administrativa tratou de forma uniforme pedidos de natureza jurídica distinta, sem apreciar os fundamentos próprios da repetição de indébito, o que configuraria omissão relevante.

Diante disso, sustenta ser inadequado equiparar um pedido de restituição por pagamento indevido ou em duplicidade a pedidos de restituição de contribuições retidas a maior, por se tratar de hipóteses legais distintas, que exigem análise própria e fundamentação específica.

Com base nessa omissão, requer a reforma do despacho decisório ou, subsidiariamente, sua complementação, com enfrentamento expresso do pedido de restituição por pagamento em duplicidade, ou, ainda, o reconhecimento do direito à restituição integral do indébito.

Não prospera a alegação de omissão no despacho decisório e acórdão recorrido. Embora o recorrente sustente que o pedido específico de restituição por pagamento em

duplicidade não teria sido objeto de análise individualizada, verifica-se dos autos que tal pretensão foi efetivamente apreciada no âmbito da decisão administrativa, ainda que de forma integrada aos demais pedidos de restituição.

Com efeito, a autoridade fiscal examinou o conjunto dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte e promoveu a devida compensação dos valores, conforme demonstrado na planilha de restituição que integra o Anexo I (e-fl. 190 do processo 35600.004079/2006-67) do despacho decisório (e-fls. 206/208 do processo 35600.004079/2006-67).

No caso concreto, os valores recolhidos em duplicidade na competência 01/2006 não foram desconsiderados ou ignorados, mas sim utilizados integralmente para abater as contribuições previdenciárias apuradas pela fiscalização.

A planilha constante às e-fls. 190 evidencia que o montante recolhido na referida competência, no valor de R\$ 108.056,07, foi confrontado com a aferição das contribuições devidas, no importe de R\$ 35.977,59, resultando em valor líquido a restituir de R\$ 72.078,48. Nesse saldo já se encontram absorvidos os valores pagos em duplicidade, o que afasta a alegada ausência de análise do pedido.

Assim, ainda que o despacho decisório e decisão de piso não tenha dedicado tópico autônomo ao pedido de repetição de indébito, é inequívoco que a matéria foi apreciada de forma material e efetiva, mediante a compensação dos valores indevidamente recolhidos com os débitos apurados, inexistindo omissão apta a ensejar nulidade ou reforma do ato administrativo.

Diante do exposto, rejeita-se a preliminar de omissão, uma vez que inexistente ausência de apreciação da matéria ou vício de fundamentação capaz de macular a decisão recorrida.

3. Mérito

A recorrente sustenta que, por se tratar de pedido de restituição decorrente de pagamento em duplicidade, é juridicamente indevida a aplicação de critérios presuntivos utilizados pela fiscalização, tais como a fixação de percentuais mínimos de mão de obra sobre o faturamento bruto.

Afirma que tais parâmetros, concebidos como instrumentos de fiscalização em hipóteses específicas, não se compatibilizam com a natureza do pedido formulado, sendo inconcebível discutir percentuais de folha de salários sobre valores constantes de notas fiscais quando não se está diante de retenção previdenciária, mas de recolhimento indevido já comprovado pelo contribuinte.

Nesse contexto, o recorrente alega violação ao artigo 148 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que a autoridade fiscal desconsiderou a contabilidade regularmente mantida e recorreu à técnica do arbitramento sem a presença de seus pressupostos legais.

Defende que o arbitramento constitui medida excepcional, admitida apenas quando haja absoluta impossibilidade de apuração direta da base de cálculo do tributo, o que não se

verificaria no caso concreto, uma vez que existiam livros, documentos e registros suficientes para apuração das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

Sustenta, ainda, que a retenção de 11% prevista na Lei nº 9.711/1998 não instituiu nova hipótese de incidência tributária, tampouco substituiu o fato gerador da contribuição previdenciária, que permanece sendo o pagamento de remuneração aos empregados. Assim, a utilização de percentuais fixos ou presumidos sobre o faturamento não poderia servir como critério autônomo de tributação, mas apenas como instrumento subsidiário de fiscalização, inaplicável quando a realidade econômica do contribuinte puder ser diretamente apurada.

O recorrente afirma que as impropriedades apontadas pela fiscalização são meros erros materiais ou práticas contábeis lícitas, como transferências entre contas bancárias, saques para pagamento de pequenas despesas e registros relacionados ao pagamento de salários por meio de cartões salário, situações que, segundo defende, não comprometem a fidedignidade da escrituração nem interferem na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Ressalta que tais registros estavam devidamente documentados e não ocultaram fatos geradores.

Alega, ainda, que não foram identificadas irregularidades substanciais, como omissão de empregados, pagamentos extrafolha, ausência de recolhimentos ou manipulação da base de cálculo. Ao contrário, sustenta que o próprio fato de a fiscalização ter conseguido identificar, individualizar e descrever as impropriedades demonstra que dispunha de elementos suficientes para apurar corretamente as contribuições devidas, o que afasta a alegada necessidade de lançamento por arbitramento.

Por fim, o recorrente conclui que, no caso concreto, o arbitramento foi utilizado como verdadeira penalidade disfarçada, resultando em tributação superior à efetivamente devida e em afronta aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e do direito de propriedade. Defende que a desconsideração integral da contabilidade, fundada em impropriedades pontuais e irrelevantes, configura atuação arbitrária da autoridade fiscal e conduz a resultado de caráter confiscatório, razão pela qual requer a revisão do despacho decisório e o reconhecimento do direito à restituição integral dos valores pagos indevidamente.

É de conhecimento que o processo de restituição é o pleito de devolução de valores recolhidos comprovadamente de forma indevida, encontrados quando se coteja os valores efetivamente devidos pela empresa com os valores, no caso, retidos dela por seus tomadores de serviço, observado o que determina a legislação pertinente, somados aos recolhimentos feitos por ela, em GPS, se houver. Havendo sobra, restitui-se esse valor ao pleiteante.

Trata-se de procedimento que se origina por iniciativa do contribuinte, o qual deve comprovar recolhimentos superiores aos valores devidos à Previdência Social, demonstrando a certeza e liquidez dos créditos que pleiteia.

Conforme se verifica, o caso dos autos diz respeito à restituição de valores pagos em duplicidade e de contribuições previdenciárias retidas em decorrência do disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação vigente à época dos fatos geradores dada pela Lei nº 9.711, de 1998:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão de obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Nos termos do § 2º acima transcrito, na hipótese de o valor retido superar o valor da contribuição devida cabe a restituição do saldo remanescente. Para tanto, é imprescindível à parte requerente que demonstre claramente seu direito, direito esse que deve ser líquido e certo, sob pena de indeferimento de seu pedido, a teor do disposto no art. 89 da Lei nº 8.212/91:

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. (Redação dada ao caput e parágrafos pela Lei nº 9.129, de 20.11.95)

Tecidas as balizas para análise do pleito recursal, passamos a análise da principal insurgência do sujeito passivo, no tocante a aplicação da aferição indireta ao caso.

A recorrente alega que sua contabilidade não poderia ter sido desconsiderada, pois as alegadas impropriedades contábeis verificadas pela fiscalização seriam irrelevantes, não passando de mero erro material ou operações lícitas.

Todavia, incontroverso que, ao realizar diligência junto a contabilidade do sujeito passivo, a autoridade fiscalizadora detectou que despesas foram pagas sem constar na escrita fiscal o pertinente registro. Verificou que em vez de debitar a conta de resultado ou, se já apropriada, a conta patrimonial correspondente, foi utilizada a conta caixa, com repercussão direta na situação econômica e/ou patrimonial da empresa.

A falta do registro nas contas devidas inviabilizou o fiscal de apurar as contribuições previdenciárias por meio dos livros contábeis, em virtude das inconsistências verificadas.

No que concerne a alegação da defesa de não ser obrigado a apresentar o livro diário pelo fato de ser optante pelo Lucro Presumido, poderia então ter disponibilizado o Livro Caixa. Mas não o fez.

Nesse ponto entendo que a escrituração contábil só será considerada se preenchidos todos os requisitos legalmente previstos; do contrário, não poderá ser utilizada para fins de apuração dos tributos devidos, sendo necessário utilizar-se do procedimento excepcional da aferição indireta, como ocorreu no caso em tela.

Como advertido na decisão de piso, a utilização da aferição indireta se mostra legítima quando os livros contábeis e os demais documentos da empresa, em razão de vícios relevantes de escrituração, revelam-se incapazes de fornecer à fiscalização elementos suficientes para o regular exercício de sua função de apurar as contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

Nesse sentido vale colacionar trecho da decisão recorrida:

Quanto ao tema, não entendo que o método de arbitramento somente pode ser utilizado nos casos em que a contabilidade seja totalmente desconsiderada ou declarada imprestável para todos os fins. Mas considero que se justifica a aferição indireta, quando os livros contábeis e demais documentos de propriedade da empresa, por vício na escrituração, não dê suporte à fiscalização para realizar o seu ofício de apurar as contribuições previdenciárias devidas, como é o caso corrente, em que lançamentos relacionados a fatos geradores não foram efetuados de forma apropriada, omitindo registros de despesas, autorizando, assim, que se empregue a medida excepcional da aferição indireta ou arbitramento, em conformidade com o artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, abaixo transcritos:

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 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.

Sendo assim, me parece que existem fundamentos suficientes e relevantes para a utilização da aferição indireta como meio de determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Quanto a base de cálculo utilizada, também utilizo como fundamento o racional trazido na decisão *a quo*. Vale dizer, para aferir a base de cálculo das contribuições, o agente fiscal considerou o valor dos salários utilizados na execução dos serviços como sendo 40% do valor da mão de obra constante das notas fiscais e faturas de prestação de serviços.

Tal critério de aferição encontra-se previsto na IN SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores, e foi devidamente observada pelo agente fiscal que aferiu a remuneração da mão de obra utilizada na prestação de serviços como sendo 40% do valor dos serviços constantes da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Tem-se, pois, que a formalidade no procedimento é exigência que possui amparo, sobretudo, na legislação pertinente, e visa a impedir o ressarcimento indevido de créditos, ou mesmo o ressarcimento de créditos legítimos, mas em duplicidade.

Nessa toada, para comprovar essa duplicidade de valores de forma a serem desprezadas parte das GFIP entregues, deve ser apresentada prova do pagamento em duplicidade, bem como tem que ser comprovado erro de fato com documentos e livros contábeis, tudo nos termos do art. 147 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

Portanto, sem razão o recorrente.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior