



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 36630.003096/2004-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.528 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2021
Recorrente ADT EMPREITEIRA S/C LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a conselheira Andréa Viana Arrais Egypto (relatora) que dava provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I - RJ (DRJ/SPI) que, por unanimidade de votos, considerou IMPROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, conforme ementa do Acórdão nº 16-23.509 (fls. 222/240):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

RETENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. VALOR DA MÃO-DE-OBRA.

É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo correspondente à remuneração a incidir sobre o valor dos serviços de construção civil na nota fiscal de prestação de serviços.

RETENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser restituídas contribuições nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, exigindo-se a comprovação do direito creditório mediante a exibição de todos os documentos hábeis a comprovar a regularidade e a exatidão dos valores requeridos a título de restituição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O presente processo trata de Requerimento de Restituição da Retenção - RRR (fls. 04/05), protocolado em 22/09/2004, solicitando a devolução do valor de R\$ 4.571,39, correspondente às Notas Fiscais nº 124 a 131, 133, 134 e 136, da competência 10/2003 (fls. 14/25), e Notas Fiscais nº 138 a 141, da competência 11/2003 (fls. 51/55).

O RRR foi encaminhado à Equipe de Orientação da Arrecadação Previdenciária - EQARP para análise onde, em 10/11/2008, o Auditor Fiscal designado emitiu o Parecer de fls. 110/114 onde conclui pelo indeferimento da restituição pleiteada em razão de o valor aferido de contribuições previdenciárias ser superior ao valor retido.

Através da Notificação nº 003/2008 (fls. 118/123), o contribuinte tomou ciência do Parecer emitido, via Correio, em 21/11/2008 (fl. 124) e, em 19/12/2008, apresentou sua Manifestação de Inconformidade de fls. 126/140, instruída com os documentos nas fls. 142 a 216, cujos argumentos estão sumariados no Acórdão recorrido.

O Processo foi encaminhado à DRJ/SPI para julgamento onde, em 18/11/2009, através do Acórdão nº 16-23.509, a 12ª Turma julgou no sentido de considerar IMPROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade apresentada em razão da não comprovação do direito creditório do contribuinte.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/SPI através da Notificação nº 015/2010 (fl.243), via Correio, em 26/02/2010 (fl. 245) e, inconformado com a decisão prolatada, em 15/03/2010, interpôs seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 253/267, instruído com os documentos nas fls. 269 a 289, onde, em síntese, alega que:

1. Com base nas Notas Fiscais acostadas, verifica-se claramente que os valores retidos, foram, conforme anteriormente mencionado, devidamente destacados e recolhidos como base no valor dos serviços efetivamente prestados;
2. Por tratar-se de uma empresa de pequeno porte do ramo de construção civil, foi firmado contrato verbal com o tomador, motivo pelo qual não houve apresentação do contrato escrito solicitado pela fiscalização;
3. A simples inexistência de contrato formal entre as partes, não tem o condão de tornar inválidos os valores discriminados nas Notas Fiscais, sobretudo quando todas as obrigações foram devidamente adimplidas;
4. Através das apurações e declarações das competências 09/2002, 10/2002, 11/2002 e 12/2002, verifica-se que o valor retido foi maior do que o valor

devido, resultando no saldo credor objeto do presente pedido de restituição.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Do mérito

Trata o presente processo de requerimento de restituição de retenção dos 11% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, protocolado em 22/09/2004, correspondente às notas fiscais nº 124 a 131, 133, 134 e 136, da competência 10/2003, e notas fiscais nº 138 a 141, da competência 11/2003, conforme Requerimento de Restituição da Retenção de fl. 4 e documentos adunados às fls. 12/104.

Cabe, inicialmente, ressaltar que durante o procedimento de análise do RRR, o contribuinte foi intimado para apresentar documentos e justificar as divergências apuradas na análise dos processos de restituição, consoante se observa da fl. 94/96 dos presentes autos.

De acordo com a EQUIPE DE ORIENTAÇÃO DA ARRECADAÇÃO PREVIDENCIÁRIA - EQARP, tendo em vista o baixo percentual de mão-de-obra utilizada em relação ao faturamento de serviços e a não apresentação da escrituração contábil, foi aferido o salário de contribuição com base no inciso I, do art. 473 e no inciso I, do art. 600, da Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005, por aferição indireta. Assim, haja vista ser o valor aferido de contribuições previdenciárias superior ao valor retido concluiu-se pela improcedência do pedido de restituição (fls. 110/114).

Nesse contexto, cabe trazer a análise do instituto da retenção das contribuições previdenciárias, bem como o direito do contribuinte à restituição de eventual saldo remanescente, no caso de haver impossibilidade de compensação na forma determinada pela legislação de regência.

Pois bem.

A retenção das contribuições previdenciárias foi introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, atribuindo ao contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra a responsabilidade pela retenção de 11% sobre o valor bruto das notas

fiscais/faturas referentes aos serviços prestados naquela condição, e ao subsequente recolhimento do valor assim retido em nome do prestador correspondente, nos seguintes termos:

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).

Conforme disposição legal, o valor retido deve ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, e 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. Na impossibilidade de haver compensação integral na forma acima aventada, o eventual saldo remanescente pode ser objeto de restituição.

Conforme já destacado, por considerar ser baixo o percentual da mão de obra utilizada em relação ao faturamento de serviços e a não apresentação da escrituração contábil, a Equipe de Orientação da Arrecadação Previdenciária - EQARP da Divisão de Orientação e Análise Tributária - DIORT da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT procedeu, interna e unilateralmente, ao cálculo do Salário de Contribuição por aferição indireta, e, em razão de o valor aferido de contribuições previdenciárias, que entendeu como devidas, ter sido superior ao valor retido, a DERAT-SPO concluiu que o pedido de restituição era improcedente.

No entanto, conforme será demonstrado a seguir, a mera constatação de que o valor aferido do Salário de Contribuição encontra-se acima do valor retido não se configura óbice legal ao indeferimento da restituição. Isso porque não há na lei tributária impedimento legal à restituição de Contribuições Previdenciárias recolhidas a maior com o simples fundamento de o valor aferido do Salário de Contribuição pela administração tributária ser superior ao valor retido.

Com efeito, a Lei nº 8.212/91, veda a restituição de valores recolhidos a maior apenas quando houver a existência de débito do requerente em favor da Fazenda Pública, situação em que o valor da restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação, conforme se vê:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita.

Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§ 4º O valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§ 6º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§ 8º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, o valor da restituição será utilizado para extingui-lo, total ou parcialmente, mediante compensação. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005) (grifamos).

No presente caso, inexistente débito constituído em fase do contribuinte, mas, tão somente, a verificação unilateral, quando da análise da restituição, de que o valor do Salário de Contribuição, aferido indiretamente pela Administração Tributária era superior ao montante retido.

Nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Da mesma forma o artigo 37 da Lei nº 8.212/91 assim estabeleceu:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Nesse contexto, verificada diferença de contribuição devida, haveria a necessidade da constituição do crédito tributário pelo lançamento, com o estabelecimento do contraditório e da ampla defesa.

No caso do pedido de restituição, incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir, o que foi demonstrado através dos documentos carreados aos autos.

Dessa forma, transfere-se para a administração tributária o encargo jurídico de produzir os meios de prova que representem fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do requerente. Entretanto, o direito creditório da Fazenda Pública não foi devidamente comprovado, vez que, a mera constatação de que o valor retido é inferior ao valor aferido do Salário de Contribuição, desacompanhada da indispensável constituição do Crédito Tributário, não se configura motivo justo e suficiente para obstar a restituição pretendida.

Com efeito, não consta nos presentes autos algum procedimento fiscal que tenha sido promovido na empresa Recorrente, no sentido de se apurar o valor realmente devido e de se aplicar a penalidade cabível, abrindo-se, por conseguinte, o contraditório e a ampla defesa.

Conforme já colocado anteriormente, nos casos de recolhimento de contribuições previdenciárias a maior que o devido, como assim se revela o presente caso, o art. 89 da Lei nº 8.212/91 não impõe qualquer óbice à restituição do excesso recolhido baseado em eventuais fatos geradores não convertidos em crédito tributário, vez que o § 8º do citado artigo exige a

efetiva verificação de débito constituído em nome do Sujeito Passivo, o qual será compensado *ex officio*, total ou parcialmente, com os valores de restituição a que teria direito o Contribuinte.

Assim, não tendo sido as supostas obrigações tributárias convertidas em crédito tributário no prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, não representam mais óbice ao deferimento da restituição pleiteada.

Nesse contexto, ante a carência de elementos representativos de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Recorrente, pautados em conjunto probatório palpável, não há razões para justificar o indeferimento do pedido em realce, posto que insuficiente a motivação apresentada para o indeferimento da restituição pleiteada.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre conselheira Relatora, peço vênica 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.

A adoção da aferição indireta da base de cálculo foi justificada na não apresentação da escrituração contábil, na não apresentação do contrato de prestação de serviços e em ser 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, conforme evidenciaria a seguinte tabela:

COMP.	NOTA FISCAL FATUBA DE SERVICOS			Mão-de-Obra Aplicada	Percentual D/A
	Valor Total	Serviços	Material		
	A	B	C		
10/2003	71.175,00	35.768,51	35.406,49	240,00	0,3%
11/2003	19.610,00	5.789,50	13.820,50	240,00	1,2%
TOTAL	90.785,00	41.558,01	49.226,99	480,00	0,5%

O recorrente sustenta falha no argumento de o percentual de mão de obra empregada em relação ao valor do serviço, pois teria sido considerado o total da nota e não o valor de serviço discriminado.

A fiscalização, contudo, adotou o valor total por não ter sido demonstrada previsão contratual de fornecimento de materiais e, ainda que se tomasse o valor discriminado para serviços, o percentual ainda seria baixo, uma vez que das folhas de pagamento (e-fls. 43/46) e das GFIPs (e-fls. 28/42) apresentadas consta apenas o sócio a receber pró-labore de R\$ 240,00.

De qualquer forma, a aferição indireta não foi motivada apenas nesse indício de insuficiência da documentação apresentada por não registro do movimento real da remuneração dos segurados a serviço da empresa, mas também na não apresentação da escrituração contábil.

Destaque-se aqui que, apesar de não ser ponto de discordância suscitado na defesa, a decisão atacada corretamente asseverou (e-fls. 230 e 232):

10. Na análise do pedido de restituição, o valor das contribuições devidas foi apurado por aferição indireta, tendo em vista que o sujeito passivo não apresentou os Livros Diários e Razão solicitados pela fiscalização através da Intimação nº 006/2008 (fls. 217/218). Entretanto, a Requerente trouxe aos autos declaração firmada por ela e por seu Contador no sentido de que é tributada pelo lucro presumido (fls. 8).

11. De acordo com o disposto § 16, inc. II, do art. 225 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, está desobrigada de apresentação de escrituração contábil a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário: (...)

12. Deixando a Requerente de comprovar manter a escrituração do Livro Caixa e do Livro Registro de Inventário, por consequência, não comprovou estar desobrigada da escrituração contábil, não havendo, pois, que se questionar o procedimento fiscal de em razão da não exibição da contabilidade aferir as contribuições devidas.

Diante desse contexto, havia respaldo para se adotar a aferição indireta na tentativa de se verificar se a requerente se desincumbiu de seu ônus de comprovar o pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido.

Em relação às demais alegações da recorrente, as razões recursais se limitaram a reiterar os argumentos já veiculados na impugnação. A decisão recorrida corretamente os afastou, devendo ser confirmada. Logo, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, a seguir transcritos (Regimento Interno do CARF, Anexo II, art. 57, § 3º, na redação da Portaria MF nº 329, de 2017):

13. A Requerente tem por atividade a prestação de serviços de construção civil, conforme Contrato Social e notas fiscais de prestação de serviço apresentados. Dispõe a legislação da seguridade social:

Lei nº 8.212/91

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 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

§ 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 20.11.98)

§ 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 20.11.98)

Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

(...)

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

(...);

III - construção civil;

(...)

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

(...);

§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§ 8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos.

14. Nestes termos, e considerando que a Requerente fosse dispensada da apresentação da escrituração contábil, a Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002, vigente na data de ocorrência dos fatos geradores, em relação à retenção na prestação de serviços de construção civil, determinava:

Art. 55. A contratada legalmente dispensada da apresentação da escrituração contábil deverá elaborar demonstrativo mensal, por contratante, assinado pelo seu representante legal e contador, contendo as seguintes informações:

I - nome e CNPJ do contratante;

II - número e data da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

III - o valor bruto, a retenção e o valor líquido recebido relativo à nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;

IV - totalização dos valores e sua consolidação por estabelecimento dos contratantes.

Art. 74. É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo correspondente à remuneração a incidir sobre o valor dos serviços da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Art. 75. A contratada que esteja contratualmente obrigada a fornecer material para a execução da obra ou que disponha de equipamento mecânico próprio ou de terceiros para a execução dos serviços, cujos valores estejam estabelecidos contratualmente, deverá discriminar na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços o valor do serviço e do material ou do equipamento, sendo que a remuneração corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços, devendo a empresa, quando da fiscalização, comprovar a regularidade e a exatidão dos valores discriminados.

§ 1º Quando o valor do material ou do equipamento mecânico não estiver estabelecido em contrato ou quando não houver a estipulação contratual de utilização de equipamento mecânico, mas se o equipamento for inerente à execução dos serviços, deverá obrigatoriamente haver a discriminação dos valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo, não podendo o valor dos serviços ser inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal.

§ 2º O valor do material fornecido ao contratante ou o do equipamento mecânico de terceiros utilizado na obra ou serviço, discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação, respectivamente.

15. A Requerente informa não ter sido formalizado contrato de prestação de serviços. Neste sentido, a norma mencionada é bastante clara: não havendo estipulação contratual do valor do material, o valor dos serviços não poderá ser inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, sendo que o valor do material fornecido ao contratante discriminado na nota fiscal não poderá ser superior ao valor de aquisição.

16. Afirma a Requerente tratar-se de microempresa que no período não mantinha quadro de funcionários, sendo todos os serviços executados pelo sócio. Neste quesito, a Instrução Normativa INSS/DC nº 69/ 2002, dispõe:

Art. 39. O contratante fica dispensado de efetuar a retenção na construção civil quando:

I - o valor retido por nota fiscal, fatura ou recibo for inferior ao limite mínimo estabelecido por recolhimento em documento de arrecadação.

II - os valores dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo forem **inferiores a duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição** e, cumulativamente:

a) o serviço tiver sido prestado pessoalmente pelo titular ou sócio;

b) o faturamento da contratada no mês imediatamente anterior ao da prestação do serviço for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição;

c) a contratada não tiver empregado;

(...)

§ 3º Para efeito da aplicação do inciso II deste artigo, a contratada apresentará declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, contendo as informações das alíneas "a" a "c" e cópia da GFIP identificada com o seu CNPJ e com o respectivo comprovante de entrega, relativa ao mês anterior ao da prestação dos serviços.

17. Analisando as notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo em confronto com a legislação supra mencionada, observamos que as notas fiscais apresentadas não atendem ao disposto na norma, visto que:

17.1. na nota fiscal da competência 10/2003, embora o percentual de mão-de-obra consignado corresponda a 50% (cinquenta por cento) do valor total da nota fiscal, não há comprovação do valor de aquisição do material, enquanto a contribuição declarada como devida foi de apenas 0,3 (três décimos por cento) do valor dos serviços. Não restou, ainda, comprovado que a Requerente se enquadrava no disposto no inc. II, do art. 39 da Instrução Normativa INSS/DC nº 69/ 2002, pois o valor dos serviços prestados é superior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição vigente na época ($R\$ 1.869,34 \times 2 = R\$ 3.738,68$):

Comp.	Valor Total	Serviços	Material	Salário de Contribuição	Percentual
10/2003	71.175,00	35.768,51	35.406,49	240,00	0,3%

17.2. na nota fiscal da competência 11/2003, o percentual de mão-de-obra consignado corresponde a 29,5% (vinte e nove e meio por cento), quando deveria ser de no mínimo 50% (cinquenta por cento) do valor total da nota fiscal, sem comprovação do material utilizado, bem como o valor dos serviços prestados é superior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição vigente na época ($R\$ 1.869,34 \times 2 = R\$ 3.738,68$):

Competência	Valor Total	Serviços	Material
11/2003	19.610,00	5.789,50	13.820,50

18. Ademais, além da não comprovação de que o valor dos serviços contidos nas notas fiscais eram **inferiores a duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição**, apesar de, como alegado, o serviço ter sido prestado pessoalmente pelo sócio, não foi comprovado que o faturamento da Requerente no mês imediatamente anterior ao da prestação do serviço foi igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição.

19. Atente-se que o inciso II, do art. 39 da Instrução Normativa INSS/DC nº 69/2002, dispõe que o **contratante somente fica dispensado de efetuar a retenção na construção civil** quando ficar comprovado que o valor dos serviços contidos na nota fiscal for **inferior a duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição e, cumulativamente**, que: a) o serviço tiver sido prestado pessoalmente pelo titular ou sócio; b) o faturamento da contratada no mês imediatamente anterior ao da prestação do serviço for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário-de-contribuição; c) a contratada não tiver empregado. Entretanto, não houve a comprovação destes requisitos.

20. Desse modo, considerando que a Requerente estava, ainda que por acordo verbal, obrigada a fornecer material para a execução da obra, a remuneração deveria corresponder no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços, devendo a empresa, comprovar a regularidade e a exatidão dos valores discriminados.

21. Considerando que, nos termos do art. 74 da Instrução Normativa INSS/DC nº 69/2002, e fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo correspondente à remuneração a incidir sobre o valor dos serviços da nota fiscal de prestação de serviços, a aferição indireta da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços de construção civil foi adequadamente realizada, nos termos da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005:

Art. 600. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

(...)

Art. 601.

(...);

§ 2º Caso haja discriminação de valores de material ou de utilização de equipamento na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, mas não existindo previsão contratual de seu fornecimento, o valor dos serviços será o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra, o disposto no art. 600.

22. Considerando que, nos termos do art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, a restituição será requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação do formulário Pedido de Restituição de Retenção Relativa a Contribuição Previdenciária, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório, ônus do qual a Requerente não se desincumbiu satisfatoriamente.

23. Quanto ao pedido da Requerente para que as intimações sejam também veiculadas a um dos procuradores subscritores do presente, a teor do § 4º, do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações da Lei nº 11.196/2005, para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

24. Assim sendo, por falta de previsão legal, indefere-se o pedido da Requerente, vez que este não é o domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo junto a administração tributária.

25. Desse modo, considerando que, nos termos do art. 89 da Lei nº 8.212/91, somente poderão ser restituídas contribuições nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, e que a Requerente não instruiu os autos com os documentos pertinentes à comprovação de seu direito creditório, impõe-se a manutenção do entendimento consolidado na Decisão às fls. 98.

Por fim, cumpre acrescentar que o indeferimento da solicitação para a intimação dos patronos da recorrente encontra respaldo em jurisprudência sumulada:

Súmula CARE nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Acórdãos Precedentes:

1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro