



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.727450/2017-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-007.024 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** ABREU MANUTENÇÃO OPERAÇÃO INDUSTRIAL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PAF. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. IMPROCEDENTE

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir, nos termos do art. 170 do CTN.

O referido procedimento deve ser feito em processo administrativo fiscal próprio, segundo as normas tributárias, para a verificação e apuração e constituição do crédito que for analisado, caso houver direito creditório a ser compensado ou restituído. Assim, improcedente a requisição nesse processo do pedido do recorrente.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sheila Aires Cartaxo Gomes, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Fabiana Okchstein Kelbert (suplente convocada) e João Mauricio Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pela conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

**Relatório**

Trata-se de crédito lançado em desfavor de ABREU MANUTENÇÃO OPERAÇÃO INDUSTRIAL LTDA que teve julgada improcedente sua impugnação, mantendo-se o crédito fiscal.

O Acórdão recorrido (e-fls. 2.203 e seguintes) assim dispõe:

Trata-se de impugnação apresentada pela interessada contra os Autos de Infração abaixo descritos:

- Auto de Infração, fls. 7-14, com exigência de contribuições da empresa, destinadas à Seguridade Social, constando da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal que se trata de: a) rubricas a segurados empregados não oferecidas à tributação, competências

01/2013 a 13/2013, totalizando a contribuição devida de R\$ 1.989.214,05; b) Gilrat sobre rubricas de empregados não oferecidas à tributação, competências 01/2013 a 13/2013, totalizando a contribuição devida de R\$ 262.814,91. O crédito tributário apurado neste Auto de Infração, após a incidência de juros de mora e multa proporcional, totalizou R\$ 5.007.764,73;

- Auto de Infração, fls. 16-20, com exigência de contribuições dos segurados, destinadas à Seguridade Social, constando da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal que se trata de: a) rubricas de segurados empregados não oferecidas à tributação, competências 01/2013 a 13/2013, totalizando a contribuição devida de R\$ 922.827,47. O crédito tributário apurado neste Auto de Infração, após a incidência de juros de mora e multa proporcional, totalizou R\$ 2.051.993,57;

- Auto de Infração, fls. 22-36, com exigência de contribuições da empresa para outras entidades e fundos - SESI, SENAI, INCRA, Salário Educação, SEBRAE/APEX/ABDI, competências 01/2013 a 13/2013. O crédito tributário apurado neste Auto de Infração, após a incidência de juros de mora e multa proporcional, totalizou R\$ 1.282.770,00.

1.1. O enquadramento legal das infrações consta dos respectivos Autos de Infração e demonstrativos. O detalhamento da descrição dos fatos relacionados às infrações e os valores apurados pela fiscalização constam no Relatório Fiscal, fls. 40-48, e nos Demonstrativos de Apuração e Demonstrativos de Multa e Juros de Mora dos Autos respectivos.

1.2. O procedimento fiscal e o lançamento efetuado estão explicitados no Relatório Fiscal, fls. 40-48. Naquele relatório, a autoridade lançadora assim expõe o escopo e o procedimento de sua ação (fls. 42 e 43):

*15. A operação fiscal teve como escopo à apuração de valores omitidos em GFIP, tendo em vista as supostas divergências previamente diagnosticadas através das informações obtidas no banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, referentes às massas salariais dos segurados empregados informadas em GFIP e em Relação Anual de Informações Sociais -RAIS, no ano calendário de 2013 conforme demonstrado no Quadro 1:*

Quadro 1: Divergências entre a massa salarial dos empregados informadas em GFIP e RAIS 16. Assim, partindo-se da premissa de que o fiscalizado não informava em GFIP o real valor das remunerações pagas aos seus trabalhadores, a empresa foi intimada a apresentar os arquivos digitais da Folha de Pagamentos (FP), conforme leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, do período auditado.

17. De posse das informações digitais da folha de pagamentos, constatou-se que a base de cálculo das contribuições previdenciárias, entre as competências 01 a 13/2013, perfizeram a quantia de R\$ 13.669.275,46 (treze milhões, seiscentos e sessenta e nove mil, duzentos e setenta e cinco reais e quarenta e seis centavos), confirmando-se a suposição de que o contribuinte havia apresentado, no decorrer do ano de 2013, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, que não retratavam a totalidade das remunerações dos segurados empregados (SE), categoria 1, passíveis de incidência das contribuições previdenciárias e reflexas.

18. Procedeu-se, portanto, o cruzamento mensal, por trabalhador, entre os valores das remunerações dos segurados empregados informados em Folha de Pagamentos, com os valores constantes em GFIP, de tal forma a apurar a base de cálculo das contribuições da empresa e a contribuição do segurado empregado, que não foram consideradas nas guias tanto do estabelecimento matriz quanto da filial.

19. O valor total obtido, por competência, das diferenças de remuneração (Base de Cálculo -BC) dos segurados empregados (SE), e da contribuição do segurado (CS), objetos desse lançamento, encontram-se no Quadro 2:

[...]

20. No Anexo I, deste relatório, há o detalhamento, por competência e por segurado, dos seguintes dados: identificação do trabalhador (nome, CPF e NIT), base de cálculo (remuneração total mensal) informada em Folha de Pagamento (FP), base de cálculo (BC) não informada em GFIP, contribuição do segurado (CS) devida calculada, contribuição do segurado retida em folha e contribuição do segurado não informada em GFIP.

21. A contribuição do segurado considerada para o lançamento (não informada em GFIP) refere-se à contribuição devida calculada, pois detectou-se, em alguns casos, diferença, a maior ou a menor, de contribuição retida em folha de pagamento em relação a contribuição devida. O Quadro 3 abaixo, representa um recorte do Anexo I, apenas para ilustrar a situação descrita.

Quadro 3: Recorte do Anexo I, demonstrando CS em FP a maior e a menor

[...]

22. Constatou-se, ainda, que as contribuições retidas dos segurados empregados foram contabilizadas a crédito da conta patrimonial 2.1.03.02.0001 - INSS A RECOLHER.

1.3. Consta do Relatório Fiscal (fl. 47) que foi formalizada Representação

Fiscal para Fins Penais (RFFP), em face da ocorrência, "em tese, de crime de apropriação indébita previdenciária".

2. Cientificada dos Autos de Infração em 26/10/2017 (fls. 3, 5 e 6), por meio de seu procurador regularmente constituído (fls. 1086 a 1088), a Impugnante solicitou a juntada, em 27/11/2017 (fl. 1812), da impugnação de fls. 1815 e seguintes, na qual se limitou a alegar que:

i) "desde o advento a LF 9.711/98 [...] e bem assim ante as disposições do artigo 219 do Decreto 3.048/99, impôs-se ao contratante/tomador a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal (ou fatura) de prestação de serviços realizados por força de cessão de mão de obra";

ii) a referida retenção de 11% configuraria "uma espécie de *antecipação da contribuição previdenciária*, tudo a permitir realizasse o prestador de serviços [...] futura e oportuna compensação (ou mesmo pedido de restituição) com o montante que haveria de recolher a título de contribuição previdenciária incidente sobre a sua folha salarial";

iii) a autoridade lançadora não considerou as "retenções realizadas pelos tomadores [...] que celebraram ajustes contratuais com a ora impugnante [...] ao longo do ano calendário de 2013 [...] [as quais] não de ser objeto de compensação (ou restituição)", de que teria decorrido "indevido acréscimo da responsabilidade tributária da impugnante em todos os autos de infração lavrados".

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 2.236 e seguintes), a recorrente aduz as mesmas razões apresentadas em primeira instância, requerendo em suma o seguinte:

☐ A improcedência da ação fiscal.

☐ O acolhimento do presente recurso a fim de que sejam considerados os recolhimentos havidos como retenção, tal como acima exposto e em

consonância com os contratos e Notas Fiscais anexos, deduzindo-se dos montantes impostos nos autos de infração que integram o processo administrativo fiscal nº 10830-727.450/2017-81, fixando-se, assim, a respectiva exação tributária de ABREU MANUTENÇÃO OPERAÇÃO INDUSTRIAL LIMITADA nos exatos limites de sua responsabilidade fiscal.

É o breve relatório.

## Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo. Assim, passo a analisá-lo.

Inicialmente registra-se que a recorrente não contesta o mérito da autuação, ou dos fatos geradores, mas somente os valores lançados e solicita restituição ou compensação do que foi pago.

Sustenta a recorrente que teria direito ao abatimento dos valores recolhidos quando da prestação de serviços contratados devidos por cessão de mão de obra, quando da retenção devida dos 11% impostos pela Legislação previdenciária.

Aduz que, com o “advento a LF 9.711/98 - diploma alterador da primitiva redação do artigo 31 da LF 8.212/91, e bem assim ante as disposições do artigo 219 do Decreto 3.048/99, impôs-se ao contratante/tomador a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal (ou fatura) de prestação de serviços realizados por força de cessão de mão de obra”.

Prossegue mencionando que, Persistia semelhante sistemática – como ainda hoje - no ano calendário de 2013, conforme os vigentes termos do mencionado preceito legal, com a redação que lhe conferiu a LF 11.933/09, e a seguir transcrito.

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei.

O seu § 3º diz entender-se como cessão de mão de obra “a colocação a disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação”.

O diploma regulamentador, Decreto 3.048/99, após referir no caput do artigo 219, a “serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra”, elenca em seu § 2º o conjunto de serviços que estariam encartados na dicção da cabeça daquele preceito.

Não se duvida, portanto, à luz de expressa e inequívoca normatização, que a prestação de certa classe de serviços demandaria ao contratante efetivar a retenção de 11% sobre a integralidade do contido em nota fiscal ou fatura de prestação de serviços de emissão por parte do contratado (cedente da mão de obra), de sorte a corporificar uma espécie de antecipação da contribuição previdenciária, tudo a permitir realizasse o prestador de serviços (afinal aquele que suporta o ônus contributivo) futura e oportuna compensação

(ou mesmo pedido de restituição) com o montante que haveria de recolher a título de contribuição previdenciária incidente sobre a sua folha salarial.

Leia-se: as modificações vindas com a LF 9.711/98, conformando simples técnica de arrecadação, implicaram na instituição de um regime de recolhimento tributário mediante substituição, de modo o carrear responsabilização tributária pessoal da empresa contratante/tomadora, que há de ver-se solvida mediante documento de arrecadação plenamente identificado”.

Ocorre que a matéria foi bem analisada pela primeira instância, e entendo não merecer reparos.

A pretensão da recorrente esbarra em aspectos práticos e legislativos.

A iniciar pelas Instruções Normativas da Receita Federal, das quais reproduzo da citação da decisão a quo, senão vejamos:

“Receita Federal do Brasil, por meio da norma contida no art. 88 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1717, de 2017, estabeleceu que a empresa *poderá* compensar o valor retido. Assim:

*Art. 88. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:*

*[...] (grifamos).*

15. E ainda: a mesma IN, em seu artigo 30, refere que a empresa *que não optar pela compensação* dos valores retidos, *poderá* requerer a respectiva restituição. Veja-se:

*Art. 30. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção de contribuições previdenciárias no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, que não optar pela compensação dos valores retidos, na forma prevista no art. 88, ou, que possuir, após a compensação, saldo em seu favor, poderá requerer a restituição do valor não compensado, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). (grifamos).*

16. Ademais, também importa destacar que a norma contida no § 1º do art. 112 da Lei nº 8.212, de 1991, retro transcrito, também deixa claro que a referida compensação do valor retido *poderá* ser feita “por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados”. Evidentemente, quando a norma diz que essa compensação pode ser feita *por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social*, está-se referindo a contribuições que já foram apuradas e constituídas, seja por declaração do contribuinte (declaração em GFIP), seja por lançamento de ofício (auto de infração).

17. E nessa mesma linha está a disposição recém analisada, do art. 88 da IN RFB nº 1717, de 2017, no sentido de que a empresa “*poderá* compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário”.

Para os pedidos de restituição e compensação a recorrente de manusear pedido específico, em procedimento próprio na esfera administrativa fiscal federal.

Conforme dispõe o art. 170 e 170-A do CTN, a compensação é modalidade de extinção da obrigação tributária<sup>1</sup>. Já a restituição de valores está prevista no art. 165, do CTN.

A sistemática do pedido de compensação/restituição de débitos tributários no âmbito Federal foi alterada no ano de 2002 pela Lei n.º 10.637 (oriunda da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, com vigência a partir de 1º de outubro de 2002), que deu nova redação ao art. 74 da Lei n.º 9430/96, via PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso/Declaração de Compensação). Portanto, já vigente à época dos fatos geradores.

Até a vigência da Lei 10.637/2002, as compensações deveriam ser realizadas por meio de "*pedidos de compensação*", e que suspendia a exigibilidade do crédito tributário que se pretendia compensar. Diante das alterações legislativas, as compensações tiveram como procedimento adotado por meio de "*declarações de compensação*" (DCOMP), e que se fossem homologados extinguiriam o créditos objetos da declaração de compensação. Do contrário, na hipótese de compensação não homologada os débitos seriam cobrados por meio das informações prestadas em DCOMP.

Quanto à informação de que foram abatidos os valores já recolhidos quando da presente autuação, passo a transcrever parte do REFISC:

"15. A operação fiscal teve como escopo à apuração de valores omitidos em GFIP, tendo em "vista as supostas divergências previamente diagnosticadas através das informações obtidas no banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, referentes às massas salariais dos segurados empregados informadas em GFIP e em Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, no ano calendário de 2013, conforme demonstrado no Quadro 1

**Quadro 1: Divergências entre a massa salarial dos empregados informadas em GFIP e RAIS**

| Fonte                          | 2013          |
|--------------------------------|---------------|
| GFIP (Categoria 1)             | 3.856.251,07  |
| RAIS                           | 14.251.078,62 |
| Divergência na Base de Cálculo | 10.394.827,55 |

16. Assim, partindo-se da premissa de que o fiscalizado não informava em GFIP o real valor das remunerações pagas aos seus trabalhadores, a empresa foi intimada a apresentar os arquivos digitais da Folha de Pagamentos (FP), conforme leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, do período auditado.

17. De posse das informações digitais da folha de pagamentos, constatou-se que a base de cálculo das contribuições previdenciárias, entre as competências 01 a 13/2013, perfizeram a quantia de R\$13.669.275,46 (treze milhões, seiscentos e sessenta e nove mil, duzentos e setenta e cinco reais e quarenta e seis centavos), confirmando-se a suposição de que o contribuinte havia de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, que não retratavam a totalidade das remunerações dos segurados empregados (SE), categoria 1, passíveis de incidência das contribuições previdenciárias e reflexas.

---

<sup>1</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

18. Procedeu-se, portanto, o cruzamento mensal, por trabalhador, entre os valores das remunerações dos segurados empregados informados em Folha de Pagamentos, com os valores constantes em GFIP, de tal forma a apurar a base de cálculo das contribuições da empresa e a contribuição do segurado empregado, que não foram consideradas nas guias tanto do estabelecimento matriz quanto da filial.

19. O valor total obtido, por competência, das diferenças de remuneração (Base de Cálculo – BC) dos segurados empregados (SE), e da contribuição do segurado (CS), objetos desse lançamento, encontram-se no Quadro 2: de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, que não retratavam a totalidade das remunerações dos segurados empregados (SE), categoria 1, passíveis de incidência das contribuições previdenciárias e reflexas.

18. Procedeu-se, portanto, o cruzamento mensal, por trabalhador, entre os valores das remunerações dos segurados empregados informados em Folha de Pagamentos, com os valores constantes em GFIP, de tal forma a apurar a base de cálculo das contribuições da empresa e a contribuição do segurado empregado, que não foram consideradas nas guias tanto do estabelecimento matriz quanto da filial.

19. O valor total obtido, por competência, das diferenças de remuneração (Base de Cálculo – BC) dos segurados empregados (SE), e da contribuição do segurado (CS), objetos desse lançamento, encontram-se no Quadro 2: de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, que não retratavam a totalidade das remunerações dos segurados empregados (SE), categoria 1, passíveis de incidência das contribuições previdenciárias e reflexas.

18. Procedeu-se, portanto, o cruzamento mensal, por trabalhador, entre os valores das remunerações dos segurados empregados informados em Folha de Pagamentos, com os valores constantes em GFIP, de tal forma a apurar a base de cálculo das contribuições da empresa e a contribuição do segurado empregado, que não foram consideradas nas guias tanto do estabelecimento matriz quanto da filial.

19. O valor total obtido, por competência, das diferenças de remuneração (Base de Cálculo – BC) dos segurados empregados (SE), e da contribuição do segurado (CS), objetos desse lançamento, encontram-se no Quadro 2: de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, que não retratavam a totalidade das remunerações dos segurados empregados (SE), categoria 1, passíveis de incidência das

contribuições previdenciárias e reflexas.

18. Procedeu-se, portanto, o cruzamento mensal, por trabalhador, entre os valores das remunerações dos segurados empregados informados em Folha de Pagamentos, com os valores constantes em GFIP, de tal forma a apurar a base de cálculo das contribuições da empresa e a contribuição do segurado empregado, que não foram consideradas nas guias tanto do estabelecimento matriz quanto da filial.

19. O valor total obtido, por competência, das diferenças de remuneração (Base de Cálculo – BC) dos segurados empregados (SE), e da contribuição do segurado (CS), objetos desse lançamento, encontram-se no Quadro 2: de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, que não retratavam a totalidade das remunerações dos segurados empregados (SE), categoria 1, passíveis de incidência das contribuições previdenciárias e reflexas.

18. Procedeu-se, portanto, o cruzamento mensal, por trabalhador, entre os valores das remunerações dos segurados empregados informados em Folha de Pagamentos, com os valores constantes em GFIP, de tal forma a apurar a base de cálculo das contribuições da empresa e a contribuição do segurado empregado, que não foram consideradas nas guias tanto do estabelecimento matriz quanto da filial.

19. O valor total obtido, por competência, das diferenças de remuneração (Base de Cálculo – BC) dos segurados empregados (SE), e da contribuição do segurado (CS), objetos desse lançamento, encontram-se no Quadro 2:

(...)

23. A partir das bases de cálculo apuradas, que não foram consideradas pela fiscalização em GFIP, efetuou-se o presente lançamento de ofício das infrações à legislação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das destinadas a outras entidades ou fundos, com observância do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores, resultando na lavratura dos seguintes Autos de Infração: (...)”.

Verifica-se das informações acima prestadas que a fiscalização considerou os valores recolhidos e a diferença que não foi recolhida, para utilizar como base de cálculo somente que foi não foi pago quando das informações prestadas.

Assim, sem razão a recorrente. Ademais, caberia à contribuinte apontar, ao menos que por amostragem os valores que foram recolhidos e não considerados pela fiscalização, fato esse que não ocorreu.

Com isso a presente fase processual visa discutir o débito, o montante devido, apurar o quantum, bem como identificar o crédito que será formalmente processado. Em momento posterior, caso houver divergências ou recolhimentos a maior, onde não foi identificado no presente processo de autuação, para possíveis abatimentos, é que se dará o momento certo para possíveis restituições ou compensações. Inclusive, caso houvesse desconformidade de valores a serem apurados, o contribuinte pode exigir administrativamente, com as comprovações devidas, a restituição do crédito a ser verificado.

## **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso Voluntário para NEGAR-LHE PROVIMENTO, realizando a manutenção da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator