



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13884.723980/2019-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.759 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2024
Recorrente EMBRAER S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligências e/ou perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. Imprescindível a realização de diligência e/ou perícia somente quando necessária a produção de conhecimento técnico estranho à atuação do órgão julgador, não podendo servir para suprir omissão na produção de provas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Incumbe ao interessado a demonstração, acompanhada das provas hábeis e idôneas da composição e da existência do crédito que alega possuir. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, não deve ser deferida a pretensão do recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto (substituto convocado), Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), consubstanciada no Acórdão nº 10-69.477 (fls. 1.332/1.347), o qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, o qual bem descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada por Embraer S/A, doravante tratada por Embraer, em face do Despacho Decisório nº 0382/2019 – SEORT/DRF SJC, de 05 de dezembro de 2019, fls. 356/367, que não homologou compensações declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – GFIP das competências 10/2015, 11/2015 e 13/2015, no montante, em valor originário, de R\$ 31.249.414,72 (trinta e um milhões, duzentos e quarenta e nove mil, quatrocentos e quatorze reais e setenta e dois centavos).

1. DO DESPACHO DECISÓRIO

O Despacho Decisório incorpora descrição detalhada dos fatos e circunstâncias atinentes à glosa parcial de valores lançados no campo “Compensação” das GFIP entregues pela Embraer nas competências 10/2015, 11/2015 e 13/2015, totalizando compensações no valor de R\$ 110.969.456,53 (cento e dez milhões e novecentos e sessenta e nove mil e quatrocentos e cinquenta e seis reais e cinquenta e três centavos).

Embraer é pessoa jurídica que tem por atividade econômica principal a “fabricação de aeronaves”, conforme Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE Principal - código 30.41-5-00) registrada em seu cadastro CNPJ.

No Despacho Decisório é elucidado que o procedimento de análise das compensações declaradas foi deflagrado mediante Termo de Intimação Fiscal alusivo à diligência fiscal que instou a Embraer para que apresentasse as demonstrações das origens dos créditos utilizados nas compensações compreendidas no período de 01/2015 a 12/2015, incluindo a GFIP de competência 13/2015.

Em resposta, a intimada aduz que as compensações previdenciárias declaradas em GFIP, no período de 01/2015 a 13/2015, se referem a: 1) substituição tributária prevista na Lei nº 12.546/2011 (desoneração da folha de pagamento), com valores lançados no campo “Compensação” das GFIP de todas as competências compreendidas no período de 01/2015 a 13/2015 e 2) ação judicial nº 0008827-87.2009.4.03.6103, com valores compensados nas GFIP de competências 10/2015, 11/2015 e 13/2015.

Em virtude de os créditos referentes à Ação Judicial nº 0008827-87.2009.4.03.6103 não terem sido suficientemente detalhados, houve nova intimação para que complementasse as informações, cumprido-a na forma do que fora solicitado. Assim, foi concluída a fase de Diligência Fiscal, dando-se início ao Procedimento Fiscal de Fiscalização, a fim de verificar a certeza e liquidez dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP, determinado por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal-TDPF-F nº 08.1.20.00-2019-00218-6.

A autoridade fiscal aponta que os valores lançados no campo “Compensação” das GFIP a título de “desoneração da folha de pagamento”, não foram objeto de auditoria no presente procedimento fiscal em razão da correção do procedimento por parte da Embraer que observou o disposto na Lei nº 12.546/2011 e nos termos do Ato Declaratório CODAC nº 93/2011.

Em relação aos créditos utilizados nas compensações que se referem à contribuição social prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, em razão de sentença judicial prolatada nos autos da Ação Judicial nº 0008827-87.2009.4.03.6103, aduz que tem sua origem em competências compreendidas no período de 11/2005 a 03/2015, e se referem ao estabelecimento matriz da empresa (estabelecimento detentor do crédito), inscrito no CNPJ 60.208.493/0001-81 (até a competência 03/2006), posteriormente sucedido pelo CNPJ 07.689.002/0001-89.

A indigitada ação judicial fora ajuizada em 06/11/2009. A Embraer obteve decisão judicial favorável, reconhecendo seu direito em compensar os valores recolhidos a título da contribuição social prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, e do adicional instituído pela Lei nº 10.666/2003, ou seja, das contribuições sociais incidentes sobre os pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, relativamente aos serviços prestados por cooperados. Referida decisão judicial transitou em julgado em 21/10/2015. Ainda, restou estabelecido o prazo quinquenal para o exercício da compensação/repetição.

No tocante à certeza e liquidez, o decisum assegurou à Embraer o direito à compensação/repetição das contribuições sociais de 15% incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho que tenham sido efetivamente recolhidas dentro do prazo prescricional estabelecido, cabendo à contribuinte comprovar o efetivo recolhimento das referidas contribuições.

Aduz que a operacionalização da compensação envolvendo contribuições discutidas judicialmente exige do contribuinte, ainda, promover a retificação prévia das GFIP de acordo com a sentença, conforme disposto no item 7 do Capítulo IV do Manual da GFIP/SEFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880/2008 e Solução de Consulta Cosit nº 132/2016.

Aponta que, no Anexo III do Despacho Decisório consta a relação dos créditos referentes às contribuições previdenciárias de 15% incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, elaborado com base nas informações prestadas pelo contribuinte no detalhamento dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP nas competências 10/2015, 11/2015 e 13/2015.

Ainda, a Embraer fora intimada a apresentar as notas fiscais de serviço emitidas por cooperativas de trabalho no período 11/2005 a 03/2015, referentes aos serviços prestados por cooperados. Solicitou dilação do prazo, o qual foi deferido. Contudo, novamente solicitou prorrogação do prazo, o qual foi atendido parcialmente. Assim, decorridos cinquenta dias da intimação, a contribuinte apresentou apenas uma pequena parte dos documentos solicitados. As notas apresentadas correspondem aos seguintes períodos: 11/2005 e, de forma parcial: 08/2011, 02/2012, 12/2012, 10/2014 e 03/2015. Em todas as demais competências compreendidas no período de 11/2005 a 03/2015 nenhuma nota fiscal de serviço de cooperativa de trabalho foi apresentada.

Desta forma, salvo na competência 11/2005, não houve comprovação dos serviços prestados por cooperativas de trabalho, condição essencial na verificação da liquidez e certeza dos créditos informados no detalhamento apresentado pelo contribuinte. As planilhas e relatórios internos de pagamentos apresentados por amostragem pelo contribuinte não suprem a falta de apresentação das notas fiscais de serviço que foram solicitadas.

Havendo apresentação a *posteriori*, em face das dificuldades relatadas pela Embraer em juntar o acervo documental, dar-se-á continuidade à verificação da certeza e liquidez dos créditos utilizados, desde que haja a comprovação do efetivo recolhimento realizado a título de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho mediante o batimento GFIP versus GPS (haver declaração em GFIP e o recolhimento da totalidade das contribuições declaradas).

Nesse passo, a falta de declaração em GFIP dos valores pagos a cooperativas de trabalho, afasta por completo a possibilidade de se vincular os valores recolhidos à Previdência Social em GPS com as contribuições incidentes sobre valores pagos a cooperativas de trabalho.

Foram relacionadas, no Anexo V, todas as GFIP originais e retificadoras enviadas pela Embraer nas competências sob auditoria, com os respectivos valores pagos à cooperativas de trabalho. No Anexo VI encontra-se a relação das GPS recolhidas. O Anexo VII demonstra o batimento GFIP x GPS.

Assim, a depender da apresentação das notas fiscais de serviço, poderão ser considerados comprovadamente recolhidos a título de contribuições incidentes sobre valores pagos a cooperativas de trabalho, os seguintes valores:

[...]

Ainda, foi constatado que não houve a retificação prévia das GFIP, com a exclusão dos valores apontados acima.

Assim, restaram não homologadas as compensações que foram realizadas utilizando-se de créditos referentes a contribuições incidentes sobre valores pagos a cooperativas de trabalho, seja porque não foi comprovado o recolhimento dessas contribuições (utilização de créditos sem liquidez e certeza) e/ou porque a compensação foi realizada em desacordo com os termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vez que não foram precedidas pela retificação das GFIP de acordo com a sentença judicial.

2. DA CIÊNCIA

Embraer foi cientificada do Despacho Decisório por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 09/12/2019 10:25:14, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/1972.

3. DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

3.1. Dos fatos

Irresignada, manifesta a sua inconformidade mediante arrazoado apresentado em 08/01/2020, fls. 438/470.

Acosta os seguintes documentos: documentos de identificação (fls. 471/480); cópias de notas fiscais de serviços de diversas competências (fls. 481/746); GPS de diversas competências (fls. 747/809).

Após o relato dos fatos, refuta a conclusão da autoridade fiscal que não homologou as compensações declaradas pois ela não se coaduna com os fatos, os ditames da legislação aplicável ao caso concreto, os termos da decisão judicial transitada em julgado proferida nos autos do Mandado de Segurança (Processo nº 0008827-87.2009.4.03.6103) e, sobretudo, com o entendimento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sobre a matéria em debate.

Assim, merece reforma parcial o Despacho Decisório para que seja reconhecido integralmente o direito creditório pretendido pela Recorrente, conforme as razões a seguir articuladas.

3.1. Do Direito

3.1.1. Do breve contexto histórico do Mandado de Segurança nº 0008827-87.2009.4.03.6103

Expõe um breve resumo histórico da demanda judicial - Mandado de Segurança - Processo nº 0008827-87.2009.4.03.6103 -, o qual foi impetrado em 06/11/2009 com pedido liminar distribuído a 3ª Vara da Seção Judiciária de São José dos Campos, visando a concessão de segurança para proteção do seu direito líquido e certo para afastar o ato coator praticado por autoridade coatora consubstanciado na exigência da contribuição social prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991 (incluído pela Lei nº 9.876/99) e de seu respectivo adicional, previsto na Lei nº 10.666/2003, incidentes sobre os pagamentos efetuados pela Recorrente, então Impetrante, às cooperativas de trabalho por força dos serviços prestados, visando ainda, o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos destes consectários, com os demais débitos tributários arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sem qualquer limitação ou restrição administrativa.

Em primeira instância obteve sentença que julgou improcedente o pedido. No juízo *ad quem*, teve denegado o seu recurso de apelação. Interpôs Recurso Extraordinário, primeiramente sobrestado e, no julgamento da matéria, restou firmada a tese da sua inconstitucionalidade. Assim, teve provimento jurisdicional, tendo sido estabelecido o prazo quinquenal para o exercício da compensação/repetição do indébito, com trânsito em julgado em 21/10/2015.

Em decorrência, promoveu no âmbito administrativo a regular compensação dos créditos apurados a título da contribuição social outrora ilegalmente exigida com base no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, conforme as declarações de compensação realizadas em GFIP nas competências de 10/2015, 11/2015 e 13/2015.

3.1.2. Da nulidade parcial do Despacho Decisório e da ilegalidade na exigência de retificação prévia das GFIP

Aduz que a norma procedimental de prévia retificação de GFIP padece de ilegalidade, não encontrando suporte legal nas leis que regem a matéria previdenciária: Lei 8.212/1991; Decreto 3.048/1999; Lei 11.457/2007; IN RFB 971/2009 e IN RFB 1.300/2012.

Defende que a inconstitucionalidade declarada a desobriga de cumprir a prévia retificação das GFIP.

A inovação/alteração no entendimento da Receita Federal do Brasil que, por meio do Manual GFIP/SEFIP versão 8.3, instituiu o comando de ser obrigatória a retificação da GFIP no caso de a decisão judicial alterar a obrigação principal correlata quando o contribuinte decida discutir judicialmente alguma obrigação previdenciária, promoveu uma completa insegurança jurídica para os contribuintes. Criou-se uma obrigação acessória que não encontra o devido suporte legal correspondente nas regras ordinárias da Lei nº 8.212/1991 ou mesmo nas disposições legais do Decreto nº 3.048/1999, a

despeito da competência regulamentar constante no artigo 47, inciso VIII, da IN RFB nº 971/2009.

Sustenta não ser racionalmente e, muito menos juridicamente possível concluir que, para que o contribuinte possa exercer plenamente o seu direito à compensação de créditos tributários, cuja legalidade e exigência foram inclusive declaradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário, seja obrigado a realizar a prévia retificação de GFIP nas competências em que tais créditos tenham sido declarados e constituídos.

Traz jurisprudência administrativa que diz se subsumir a sua linha argumentativa.

Argumenta que o crédito apurado tem origem na declaração de inconstitucionalidade da exação sendo de rigor a observação irrestrita da norma individual e concreta extraída da decisão judicial pela Autoridade Fiscal nas compensações declaradas e que não foram homologadas.

Esclarece que todas as obrigações (principais e acessórias) relativas à forma de apuração / declaração / recolhimento da exação foram realizadas seguindo as estritas orientações tributárias que até então respaldavam a exigência da contribuição devida à alíquota de 15% (quinze por cento), incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Além disso, a exigência da referida contribuição – que deu origem ao direito creditório apropriado – foi eliminada de forma definitiva, não sendo possível, portanto, concluir ser subsistente como condição elementar para a homologação das compensações declaradas pela Recorrente, a obrigatoriedade da retificação das GFIP como condição para existência, certeza e liquidez do direito creditório apropriado pela Recorrente, assim como entende a Autoridade Fiscal.

Novamente junta jurisprudência administrativa que diz se subsumir a sua linha argumentativa.

3.1.3. Da existência do direito creditório pleiteado e da extinção do crédito tributário apontado

Embraer alega que, devido à antiguidade e ao extenso período a que a documentação se refere (11/2005 a 03/2015), a Recorrente de fato teve dificuldade operacional em levantar de forma conclusiva todo o acervo documental que possui para o atendimento de imediato da intimação recepcionada ainda no curso do procedimento de fiscalização.

Mesmo assim, apresentou uma parcela de documentos fiscais comprobatórios do direito creditório vindicado. Assim, é importante consignar que a ausência da apresentação da integralidade das notas fiscais relativa aos serviços prestados por cooperativas de trabalho naquele momento – para os limites do caso em análise – não pode retirar a existência, certeza, liquidez e a própria legitimidade dos créditos tributários apropriados.

Acosta notas do seu acervo documental localizadas até o momento.

Por outro lado, a despeito de a Recorrente já ter apresentado à Autoridade Fiscal diversos documentos comprobatórios que materializam a certeza e a própria liquidez do direito vindicado, além dos documentos comprobatórios acostados nesta oportunidade, não restou comprovada a alegação da Autoridade Fiscal no sentido de inexistir a totalidade dos créditos tributários declarados pela Recorrente, sem que houvesse o esgotamento por completo e efetivo de todos os meios existentes necessários para a averiguação dos fatos, em flagrante ofensa ao princípio da verdade material.

Junta excertos doutrinários e jurisprudência administrativa que diz se subsumirem a sua linha argumentativa.

Assim, pugna pela baixa em diligência da documentação apresentada nos autos, com o objetivo de afastar a alegação da Autoridade quanto à insuficiência das notas fiscais de serviço das cooperativas de trabalho para verificação/confirmação da exatidão dos valores que foram informados no detalhamento da origem dos créditos, bem como para que sejam afastadas as alegações de não declaração em GFIP, dos valores pagos às cooperativas de trabalho e sem respectivo recolhimento das contribuições em GPS, em homenagem ao princípio da verdade material.

3.2. Das conclusões

Pelo exposto, aduz ser possível chegar às seguintes conclusões:

(i) é ilegal a exigência de prévia retificação das GFIP's, para que seja reconhecida a integralidade da existência de créditos previdenciários apurados diante da inexistência de norma procedimental na legislação vigente (Lei/Decreto), que condicione como requisito para a homologação de compensação declarada pelo contribuinte, a prévia retificação de GFIP para o pleno aproveitamento destes créditos, inclusive daqueles decorrentes de decisão judicial transitada em julgado;

(ii) a ausência de apresentação oportuna e imediata da integralidade das notas fiscais relativa aos serviços prestados por cooperativas de trabalho não retira a existência, certeza, liquidez e a legitimidade dos créditos tributários apropriados pela Recorrente em decorrência da inconstitucional e ilegal exigência daqueles por meio do artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991 (incluído pela Lei nº 9.876/99) e de seu respectivo adicional, previsto na Lei nº 10.666/2003;

(iii) está homologada tacitamente expressiva parcela dos lançamentos realizados pela Recorrente que constituíram os respectivos créditos correlatos, tornando-se definitiva a constituição dos créditos das contribuições sociais declaradas em GFIP e recolhidos mediante GPS, referente à contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991 (incluído pela Lei nº 9.876/99), especialmente os créditos declarados em GFIP's nas competências de 11/2005 a 12/2014.

3.3. Do pedido

Requer, sem prejuízo da realização de diligências que se mostrem imperiosas para a correta percepção dos fatos e da verdade material, bem como da juntada da documentação complementar que a Recorrente entenda necessária para comprovar os vícios apontados, a reforma parcial do despacho decisório guerreado, com o reconhecimento da totalidade do direito creditório pleiteado, bem como do acerto dos procedimentos adotados, com a extinção dos débitos declarados, nos moldes do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

4. DA SOLICITAÇÃO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS

Em 30/03/2020 solicita a juntada de documentos comprobatórios, fl. 846.

Aduz tratar-se de notas fiscais de serviços adicionais ao seu acervo documental, que deram origem ao crédito sob discussão. As notas fiscais foram juntadas às fls. 848/1331.

É o relatório

A Delegacia Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

Em regra, as decisões administrativas e as judiciais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE. DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Nos processos que versam a respeito de compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

COMPENSAÇÃO. GLOSA.

Não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, os quais serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata a legislação específica.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão em 13/10/2020, por via eletrônica (termo de fl. 1.364), a Contribuinte apresentou, em 12/11/2020, o Recurso Voluntário de fls. 1.367/1.417, com as seguintes alegações, em resumo:

Necessidade de prévia retificação em GFIP:

1. Essa desproporcional e incompatível exigência instrumental, além de não encontrar qualquer suporte na Lei em sentido estrito, não tem o condão de invalidar a existência, certeza e liquidez do saldo credor aqui compensado, na medida em que jamais poderia afastar a existência de um indébito tributário apurado em razão de um tributo declarado inconstitucional.
2. O entendimento pela desnecessidade de retificação prévia de GFIP, para créditos utilizados em procedimento de compensação já foi, inclusive, adotado por recentes decisões proferidas pelo CARF, por meio da qual foi reconhecido que a falta de retificação da GFIP representa apenas um descumprimento de dever instrumental.

Da inversão do ônus da prova:

3. Em nenhum momento na linha de argumentação demonstrada no acórdão recorrido foi realizado uma mínima avaliação pelo Relator de todos os documentos comprobatórios apresentados nos autos – que evidenciam a origem, certeza e liquidez do direito creditório pleiteado – para validar a inexistência e invalidade do contexto fático que originou o direito à apropriação do saldo credor.
4. A razão aqui retratada reside no dever de as autoridades administrativas, investigarem a verdade material lastreando os seus atos administrativos em representações idôneas dos fatos que se alega terem ocorrido.
5. Mesmo ciente da existência de documentos comprobatórios constantes aos autos, não determinou a realização das diligências necessárias e cabíveis para a correta elucidação do feito e quantificação dos créditos apurados e apropriados.
6. No anexo 1 deste Recurso Voluntário, encontra-se a listagem de todas as notas fiscais que possuía em seu acervo físico e que estão acostadas aos autos, as indicando e vinculando com as folhas do presente processo.
7. O primeiro vício do acórdão recorrido é a falta de análise e avaliação acerca dos documentos apresentados nos autos.
8. O segundo vício é que o acórdão também não realizou a análise e avaliação das declarações dos créditos apurados, informados em suas GFIPs dos períodos correlatos.
9. A fundamentação da decisão foi elaborada de forma superficial, apenas decotando trechos do despacho decisório proferido na origem sem, contudo, motivar de forma clara a ausência da certeza e liquidez do direito creditório postulado, que poderiam ter sido minimamente analisadas, caso a Autoridade Fiscal tivesse avaliado as Guias da Previdência Social (GPS) inerentes ao feito, configurando, portanto, o terceiro vício.
10. Por meio dos valores apresentados na própria origem (GPSs), chega-se facilmente à conclusão da liquidez do saldo credor compensado, fato este que não foi analisado pela DRJ.
11. Ainda que as GPSs apresentadas parcialmente nos autos não fossem suficientes para amparar a fundamentação adotada pela Autoridade Julgadora, fato este que foi suprido pela própria apresentação dos valores no Anexo VI, do despacho decisório, a Autoridade Julgadora tem o dever de motivar suas decisões com a adequada instrução do processo, de modo que todas as informações (fatos e dados), constantes tanto em GFIP como também em GPS's, utilizadas pela Recorrente para o pagamento do tributo, estão registrados no sistema de dados da própria Receita Federal do Brasil, de modo

que de ofício, a Autoridade Julgadora para a correta instrução do caso e motivação da sua decisão deve obter tais documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A Recorrente cita decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide

MÉRITO

Necessidade de prévia retificação em GFIP:

A Recorrente sustenta que a norma procedimental de prévia retificação de GFIP padece de ilegalidade, não encontrando suporte legal nas leis que regem a matéria previdenciária.

Em relação à exigência da retificação das GFIPs, com a informação da redução do valor devido, concordo com a decisão de primeira instância, pois entendo que não se trata de mero dever instrumental desnecessário, mas sim como um procedimento necessário e de grande importância, não só para fins de arrecadação, mas também para fins de concessão de benefícios previdenciários.

Observa-se que, ao não retificar a GFIP, na qual foi declarada uma contribuição previdenciária devida, incidente sobre determinada verba, com o respectivo recolhimento em Guia da Previdência Social (GPS), tem-se como consequência a inexistência de indébito tributário.

Assim dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

(destaquei)

A Lei nº 8.383/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.069/1995, disciplinou as condições para a compensação, atribuindo à Receita Federal e ao INSS a competência para expedição das instruções necessárias ao seu cumprimento.

Lei nº 8.383/1991

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, **contribuições federais, inclusive previdenciárias**, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar **a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente**.

(destaquei)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

[...]

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

(destaquei)

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 disciplina:

Seção III

Das Obrigações Acessórias

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

[...]

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Esclarecendo a forma como devem ser prestadas as informações relativas à compensação das contribuições previdenciárias, o Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880/2008, dispõe o seguinte, no Capítulo IV:

7 – INFORMAÇÃO DE OBRIGAÇÕES DISCUTIDAS JUDICIALMENTE

Caso o empregador/contribuinte decida discutir judicialmente alguma obrigação, deve informar a GFIP/SEFIP normalmente de acordo com a legislação. Não deve elaborar a GFIP/SEFIP de acordo com o que entende ser devido.

Caso a decisão judicial altere a obrigação, o empregador/contribuinte deverá retificar as GFIP/SEFIP de acordo com a sentença, sendo passível de autuação a falta de correção após a referida decisão.

(destaquei)

A Solução de Consulta Cosit n.º 77 de 26 de junho de 2018, estabelece:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CRÉDITO RELATIVO À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA RECONHECIDO POR SENTENÇA JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DAS GFIPs VINCULADA AO CRÉDITO SUJEITO À COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONDICIONAL

Havendo decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a inexigibilidade de tributo previdenciário pago, exsurge a faculdade do contribuinte em executar a sentença mediante compensação administrativa perante a RFB, no prazo de cinco anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial, devendo, como condição de procedibilidade da compensação, antes cumprir a obrigação acessória de correção da GFIP subjacente ao direito creditório reconhecido judicialmente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 132 - COSIT, de 1 de setembro de 2016.

Peço vênia para transcrever o seguinte excerto da fundamentação da referida SC:

15. Não obstante, não se pode confundir a obrigação acessória (i) de apresentação de GFIP (tipos “inicial” e “Sem Movimento”) na atividade de lançamento por homologação e suas correções (tipos “Sem Movimento” e “Retificadora”) com **(ii) a correção necessária à execução administrativa, mediante compensação tributária, de direito creditório previdenciário reconhecido por sentença judicial transitada em julgado**. A primeira se exaure definitivamente pela decadência ao final de cinco anos contados do fato gerador da contribuição previdenciária – no caso de pagamento antecipado, inclusive a menor –, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a GFIP deveria ter sido apresentada. **No segundo caso, dadas as intercorrências não só de cunho tributário mas também previdenciário concernentes às declarações em GFIP**, essa obrigação acessória nasce com a nova relação jurídica imposta pela sentença condenatória em face da Fazenda Pública, conformando-se, noutra perspectiva, em instrumento necessário ao exercício de direito creditório do contribuinte, conforme já expandido no parágrafo 10.

16. É que a previdência social, lastreada especialmente nas contribuições sociais, conforma-se em um regime contributivo, cuja gestão deve observar o princípio constitucional do “equilíbrio financeiro e atuarial”, nos termos do art. 201 da CF/88. Por implicação desse princípio, **os procedimentos afetos à repetição de indébito de cunho**

previdenciário repercutem além do sistema de Administração Tributária, estendendo-se a mecanismos próprios de equalização atuarial, qual seja a correção das GFIPs vinculadas ao direito creditório, de forma a preservar o equilíbrio do sistema de previdência social.

17. Cabe ainda relevar que as informações veiculadas em GFIP alimentam o banco de dados do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) para fins de concessão de benefícios. Se a rubrica não é base de cálculo da contribuição previdenciária, não pode ser mantida na declaração sob pena de haver benefício concedido sobre uma base sem o respectivo custeio. Tal entendimento encontra guarida não só no princípio previdenciário do “equilíbrio financeiro e atuarial”, mas também no princípio da seguridade social “da contrapartida”, previsto no art. 195, § 5º da Carta Magna, que prevê que nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio.

18. Nessa esteira, é inconteste que havendo decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a inexigibilidade de tributo previdenciário pago, exsurge a faculdade do contribuinte em executar a sentença mediante compensação, no prazo de cinco anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial, nos termos dos arts. 165, I; 168, I; 170-A do CTN c/c art. 100 da IN RFB nº 1717, de 2017. No entanto, repisa-se, que **tal faculdade não é incondicional, já que subsiste, no âmbito administrativo, a obrigação acessória de correção da GFIP subjacente ao direito creditório reconhecido judicialmente.**

19. Por implicação, a obrigação acessória correção de GFIPs vinculadas ao pagamento indevido – nos termos do Manual GFIP/SEFIP, especialmente em seus itens 10.2.2 a 10.2.4 – goza da mesma atualidade do exercício do direito creditório, não havendo que se falar, portanto, em prescrição ou decadência do direito da RFB em exigir tais deveres instrumentais ou lançar os créditos relativos à penalidades pecuniárias correspondentes, ainda que em relação à correção de GFIP apresentada há mais de cinco anos da declaração de compensação ou da protocolização da presente consulta.

20. Relevante anotar que, nesse caso, a atuação fiscalizatória da RFB em relação à correção de GFIP, embora tenha enfoque essa novel obrigação acessória surgida com a execução administrativa do mandamento judicial que reconfigurou a relação jurídico-tributária e afastou a matriz de incidência do tributo previdenciário, a ela não se restringe, resguardado ainda o direito da Administração Tributária em fiscalizar, lançar ou exigir outras obrigações principais ou acessórias relacionadas à mesma GFIP não fulminadas pela decadência ou prescrição.

21. No âmbito procedimental do implemento de tal obrigação, é importante salientar que não há impedimento técnico-operacional para correção das GFIPs transmitidas anteriormente ou encaminhar GFIP referente a competências anteriores, mesmo em relação a períodos que antecedam os últimos cinco anos.

Em face do interesse público, é inconcebível que se mantenham ativas as informações no banco de dados da Previdência Social para concessão de benefícios previdenciários relativamente a valores destinados ao custeio do sistema que estão sendo devolvidos ao contribuinte. Dessa maneira, é justo que se exija daquele que prestou inicialmente as informações a adoção de providências com vistas à conformação dos dados.

Assim, sem a retificação da GFIP, os valores seriam considerados devidos para o pagamento dos benefícios previdenciários, porém não seriam devidos para a cobrança das contribuições, quebrando a lógica do sistema.

Neste Conselho (CARF), temos as seguintes decisões nesse sentido, exigindo a prévia retificação das GFIPs correspondentes às competências a que se referem o direito creditório:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2012 a 31/08/2014, 01/04/2015 a 31/08/2015

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
NECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de restituição de contribuições previdenciárias.

(Acórdão nº 2201-010.540, de 5/04/2023, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/11/2009 a 30/11/2009, 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/07/2010 a 31/07/2010, 01/11/2010 a 31/12/2010

[...]

COMPENSAÇÃO. REQUISITO. RETIFICAÇÃO DA GFIP.

A compensação de valores incidentes sobre parcelas que não integram a base de cálculo da remuneração do trabalhador deverá estar acompanhada da retificação da GFIP correspondente às competências a que se refere o direito creditório.

(Acórdão nº 2401-006.811, de 07/08/2019, Rel. Cleberson Alex Friess).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

[...]

COMPENSAÇÃO. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias.

(Acórdão nº 2402-008.228, de 04/03/2020, Rel. Denny Medeiros da Silveira).

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA GFIP.

Somente valores indevidamente recolhidos ou recolhidos a maior podem ser compensados. Para que os valores sejam considerados indevidos, a GFIP válida deve conter os valores efetivamente devidos.

Sem a retificação da GFIP, os valores são devidos para o pagamento dos benefícios previdenciários e não são devidos para as contribuições. É a quebra da lógica do sistema.

(Acórdão nº 2201-002.962, de 08/03/2016, Rel. Carlos Alberto Mees Stringari)

Portanto, não há como acolher o pedido de compensação efetuado pela Contribuinte, tendo em vista que ela não cumpriu com a obrigação de retificar as GFIPs do período, condição essa imprescindível para o reconhecimento do direito creditório.

Certeza e liquidez do crédito:

Embora entenda que o motivo acima exposto, a falta de retificação das GFIPs, é suficiente para manter a decisão de primeira instância, concordando com a conclusão do despacho decisório, passo a analisar também os argumentos da defesa quanto à certeza e liquidez do crédito.

Cabe ressaltar que os valores lançados no campo “Compensação” das GFIP a título de “desoneração da folha de pagamento”, não foram objeto de auditoria no presente procedimento fiscal. Portanto, somente faz parte deste litígio os créditos referentes à contribuição social incidente sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho – ação judicial nº 0008827-87.2009.4.03.6103.

Na mencionada ação judicial, foi assegurado à Contribuinte o direito à compensação/repetição das contribuições sociais de 15% incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho que tenham sido efetivamente recolhidas dentro do prazo quinquenal, cabendo-lhe comprovar o efetivo recolhimento das referidas contribuições.

Embora intimado por diversas vezes, durante o procedimento fiscal, a Contribuinte somente apresentou as notas fiscais de serviço emitidas por cooperativas de trabalho na competência 11/2005 e, de forma parcial, as notas fiscais de serviço emitidas nas competências 08/2011, 02/2012, 12/2012, 10/2014 e 03/2015. Em todas as demais competências compreendidas no período de 11/2005 a 03/2015 nenhuma nota fiscal de serviço de cooperativa de trabalho foi apresentada.

Assim, a autoridade fiscal entendeu que, exceto na competência 11/2005, não houve a comprovação dos serviços prestados por cooperativas de trabalho, condição essencial na verificação da liquidez e certeza dos créditos informados no detalhamento apresentado pelo contribuinte, o que impediu a homologação das compensações que se utilizaram dos créditos relacionados a esses serviços.

Segundo a autoridade fiscal, as planilhas e relatórios internos de pagamentos apresentados por amostragem pela Contribuinte não suprem a falta de apresentação das notas fiscais de serviço que foram solicitadas no Termo de Início do Procedimento Fiscal-TIPF.

No anexo VIII (fls. 415/417), encontra-se demonstrada a análise efetuada pelo Fiscal sobre a liquidez e certeza dos créditos pleiteados, relativos aos valores pagos a cooperativas de trabalho, por competência.

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte afirma que não houve avaliação pela decisão de primeira instância de todos os documentos comprobatórios apresentados nos autos – que evidenciariam a origem, certeza e liquidez do direito creditório.

Defende que as autoridades administrativas têm o dever de investigar a verdade material e que, mesmo ciente da existência de documentos comprobatórios constantes aos autos, não ocorreu a determinação de realização das diligências necessárias e cabíveis.

Assevera que a fundamentação da decisão combatida foi elaborada de forma superficial, apenas decotando trechos do despacho decisório proferido na origem sem, contudo, motivar de forma clara a ausência da certeza e liquidez do direito creditório.

Aduz que, por meio dos valores apresentados na própria origem (GPSs), chega-se facilmente à conclusão da liquidez do saldo credor compensado, fato este que não foi analisado pela DRJ.

Sustenta que a autoridade julgadora tem o dever de ofício de obter os documentos registrados no sistema de dados da própria Receita Federal do Brasil, para a correta instrução do caso.

Penso que não assiste razão à Recorrente.

Nesse ponto, peço vênias para reproduzir a decisão da DRJ, com a qual concordo e adoto como razões de decidir:

Noutro giro, a defesa acostou aos autos, juntamente com a sua manifestação de inconformidade, cópias de notas fiscais de serviços e de GPS de diversas competências (fls. 481/809) e, extemporaneamente, solicitou a juntada de notas fiscais de serviços adicionais (fls. 848/1331). Ainda, aduz que a autoridade fiscal não exauriu por completo e efetivo os meios existentes necessários para a averiguação dos fatos, em flagrante ofensa ao princípio da verdade material.

Improcedentes as alegações da Embraer, sendo incabível a ventilada inversão do ônus da prova que fora aventada com arrimo no princípio da verdade material.

Demais, a autoridade fiscal elaborou inúmeras planilhas anexas ao *decisum* com base nos documentos fiscais apresentados, GFIP entregues e GPS recolhidas. Em nível de contestação, a defesa limitou-se a juntar documentos fiscais e GPS, além de se insurgir veemente contra a retificação das GFIP. Não juntou nenhuma contestação acerca do trabalho fiscal delineado nas planilhas anexas ao Despacho Decisório.

Além disso, se houvesse irregularidades nos valores que foram extraídos das GFIP preenchidas e transmitidas pela própria auditada, os quais foram utilizados como base de cálculo da contribuição, deveria tê-las retificado e carregado ao contencioso os valores que julga serem corretos, registrados em sua contabilidade. Ainda, deveria juntar elementos de prova aptos a comprovar o *quantum* fora pago da matéria sem incidência da contribuição previdenciária por força da decisão judicial e que estaria incluído na base de cálculo declarada nas GFIP.

Todavia, a defesa tenta inverter o ônus da prova, atribuindo ao fisco o dever de elaborar a demonstração e utilização do crédito com base em notas fiscais e GPS apresentadas paulatinamente, o que se mostra incabível. Demais, se há algum erro na base de cálculo, caberia, também, a sua demonstração por parte da defesa, posto que a cobrança deu-se com base nas declarações do próprio contribuinte.

Da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

No que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da Autoridade Fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende do § 1º do art. 38 do Decreto n.º 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração/notificações de lançamento deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. **Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à Autoridade Fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao impugnante, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.**

Entretanto, nos casos de utilização de direito creditório pelos contribuintes o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição deles a demonstração da efetiva existência do direito pretendido.

É ônus exclusivo da contribuinte provar o que alega, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil (novo CPC – Lei 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao Decreto citado. Transcrevo o seu teor na fração de interesse:

"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.(...)" (grifei)

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes.

O art. 170 do CTN fixa pressuposto nuclear a ser atendido pelo contribuinte, a fim de que possa ser corroborada a compensação pela Fazenda Nacional: que seus créditos estejam revestidos de liquidez e certeza.

Cabe, portanto, aos contribuintes, em defesa do crédito pretendido, provar o teor das alegações contrapostas aos argumentos da Autoridade Fiscal para não acatar, total ou parcialmente, o alegado crédito. Importante é que não basta, apenas, alegar sem provar. Não basta, simplesmente, vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando possuir o direito ao crédito. Os contribuintes devem ser capazes de comprovar cabalmente o direito alegado, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Observe-se que as alegações devem ser comprovadas documentalmente, nos termos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cabendo à interessada apresentar, no momento da impugnação (no caso em contencioso, da manifestação de inconformidade), as provas necessárias para confirmar sua defesa:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir"; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93).

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifei e sublinhei)

Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta a mera descrição da atividade realizada, ainda que tal descrição apresente indícios de validade. É necessário expor as razões de fato e de direito que dão suporte à ocorrência, identificar e quantificar os registros contábeis envolvidos, apresentar os documentos contábeis e fiscais probatórios e também indicar, de forma específica, as associações entre os documentos apresentados e os respectivos registros contábeis.

Nesse cenário, entendo que o manifestante não se desincumbiu do ônus de provar o seu direito de crédito. Ressalte-se tratar de carência probatória do direito alegado, que poderia ter sido suprida na inauguração do contencioso seguindo as regras do processo administrativo, mas não o foi pela parte a quem interessava demonstrá-lo.

Importante considerar, ainda, que a instância de julgamento não é uma continuidade, em *stricto sensu*, da atividade fiscal. Da mesma forma, não é o julgador de primeira instância um agente complementar à atividade fiscal. Sequer tal julgador é dotado de instrumentos, ferramentas, recursos e tempo que seriam indispensáveis ao desenvolvimento, continuidade, complemento ou recomposição da atividade fiscalizatória. Sua apreciação se limita aos elementos, comprovantes e razões constantes nos autos, e é necessário que os mesmos sejam claros, bem estruturados e robustos o suficiente para revestir de liquidez e certeza as razões expostas nas peças contestatórias.

No mais, não é lícito ao julgador dispensar o contribuinte do ônus probatório que a lei lhe impõe, tanto quanto não é lícita a pretensão do uso de diligências ou perícias para suprir eventual carência probatória por parte da recorrente.

Portanto, correta a glosa dos valores compensados já que não foi comprovado que se referiam a pagamentos indevidos, ou seja, não possuíam os atributos necessários de certeza e liquidez no momento da compensação, sendo, portanto, devida a cobrança do crédito tributário indevidamente extinto por compensação.

Ainda, inobstante a defesa tenha carreado aos autos cópias de notas fiscais, não se desincumbiu de efetuar a retificação das GFIP de acordo com a sentença judicial. Assim, os valores comprovadamente recolhidos a título de contribuições incidentes sobre valores pagos a cooperativas de trabalho e apontados pela auditoria fiscal na tabela que faz parte do item 42 do Despacho Decisório à fl. 364 não são passíveis de aproveitamento nas compensações sob litúgio.

(destaquei)

Sobre o ônus da prova ser do contribuinte que pleiteia o direito creditório, temos as seguintes decisões deste Conselho nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2012

DIREITO CREDITÓRIO UTILIZADO EM COMPENSAÇÃO EFETIVADA EM GFIP. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO.

A quem alega fato ou circunstância constitutiva de seu direito creditório incumbe a demonstração correspondente por meio de documentos, bem como correlacionar tais elementos de prova com a argumentação expendida.

(Acórdão nº 2202-009.810, de 06/04/2023, Rel. Leonam Rocha de Medeiros)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2005

RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de restituição, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

(Acórdão nº 2201-010.310, de 07/03/2023, Rel. Débora Fófano dos Santos)

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Incumbe ao interessado a demonstração, acompanhada das provas hábeis e idôneas da composição e da existência do crédito que alega possuir. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, não deve ser deferida a pretensão da recorrente.

(Acórdão nº 2301-009.994, de 06/10/2022, Rel. Wesley Rocha)

Portanto, não tem razão a Recorrente em pretender a inversão do ônus da prova com amparo no princípio da verdade material, uma vez que, conforme bem exposto pela decisão recorrida, cabe ao contribuinte, em defesa do crédito pretendido, provar o teor das alegações contrapostas aos argumentos da Autoridade Fiscal.

Desse modo, não tendo logrado a Recorrente em provar o seu pretendido direito creditório, entendo que deve ser mantido o despacho decisório.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **negar** provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa