



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.720023/2014-01
ACÓRDÃO	2004-000.335 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TUPY GERENCIAMENTOS DE RESIDUOS E RECICLAGEM LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2006 a 30/06/2009

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DA RETENÇÃO DE 11% NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E DA LIQUIDEZ DO DIREITO CREDITÓRIO.

Em pedido administrativo de restituição, com pretensão de reconhecimento de direito creditório, é ônus do contribuinte comprovar a certeza e a liquidez do crédito vindicado.

No âmbito do processo administrativo fiscal de restituição, no qual se persegue vindicado direito creditório, quando se discute a existência de saldo credor a título de retenção de 11%, a teor das retenções suportadas nos moldes do art. 31 da Lei nº 8.212, mostra-se relevante, na comprovação do direito ao crédito, o contribuinte, prestador de serviços, apresentar a folha de pagamentos de seu pessoal, especialmente com vistas à demonstração do seu aduzido crédito em toda a sua concepção contextual.

Por regra ordinária, a completa e correta declaração da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, com os dados inerentes ao valor devido à Previdência Social, valor de retenção, valor compensado e saldo a compensar, constitui requisito ao deferimento da restituição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 5.204/5.210), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 5.181/5.196), consubstanciada no Acórdão nº 14-98.009 - 12ª Turma da DRJ/RPO, de 10/09/2019, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na manifestação de inconformidade, mantendo o indeferimento do direito creditório na forma do Despacho Decisório (e-fls. 5.136/5.150) da autoridade administrativa na origem, cujo acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2006 a 30/06/2009

RESTITUIÇÃO. GUIA DE RECOLHIMENTO AO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL – GFIP. PRESTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CORRETAS. INDEFERIMENTO.

A completa e correta declaração da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, com os dados inerentes ao valor devido à Previdência Social, valor de retenção, valor compensado e saldo a compensar, constitui requisito necessário ao deferimento da restituição, deferindo-se o pedido de restituição à vista da exatidão das informações.

PREVIDENCIÁRIO. RESTITUIÇÃO. FOLHA DE PAGAMENTO DISTINTA POR TOMADOR. RELEVÂNCIA DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

No âmbito do processo em que se discute a existência de saldo credor a título de retenção de 11%, nos moldes do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, mostra-se relevante a elaboração, pelo contribuinte prestador de serviços, da folha de pagamento

segregada por tomador dos serviços, com vistas à demonstração da mão de obra efetivamente alocada em cada tomador.

TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO. DOCUMENTOS EXIGIDOS. PRAZO DE GUARDA.

É de 10 anos o prazo de guarda de documentos relacionados ao cumprimento das obrigações acessórias inerentes à sistemática da retenção de 11%.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Pedido de reconhecimento do direito creditório

O pedido para que fosse reconhecido o direito creditório, em sua essência e circunstância, foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de processo administrativo no qual o contribuinte pleiteia a restituição de saldo credor de retenção de 11%, como consequência legal da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, conforme PER/DCOMP de fls. 02/926, relativamente ao período compreendido pelas competências 10/2006 a 06/2009.

Processado o feito perante a autoridade de origem, houve o indeferimento da pretensão, pela incompatibilidade dos valores constantes dos PER/DCOMP e da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, conforme Despacho Decisório nº DERAT/DIORT s/nº, fls. 5.136/5.150, por dois motivos:

i) com exceção da competência 12/2008, o contribuinte, embora tenha procedido à retificação da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, não restou apurado, pelas novas informações, saldo a restituir; e,

ii) embora tenha apresentado as folhas de pagamento do período compreendido pelas competências 01/2008 a 06/2009 (deixou de apresentar as folhas relativas às competências 10/2006 a 12/2007), houve o desatendimento ao disposto no artigo 32, inciso III, da Lei nº 8.212/91 e artigo 33, §§ 1º e 2º, do mesmo diploma legal.

Da Manifestação de Inconformidade

A Manifestação de Inconformidade (e-fls. 5.154/5.164; 5.167/5.177), que instaurou o contencioso administrativo fiscal em torno da existência do direito creditório, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

Cientificado o contribuinte quanto ao teor do Despacho Decisório, apresentou instrumento de manifestação de inconformidade às fls. 5.167/5.177, onde sustenta as linhas defensivas que seguem.

Alega a tempestividade do protocolo da manifestação de inconformidade. Faz uma narrativa dos fatos que entende relevantes, destacando-se:

A requerente apresentou mais de 4.000 folhas de documentos, tendo faltado apenas o resumo das folhas de pagamentos dos meses entre 10/2006 e 12/2007, cuja ausência não afeta em nada o seu direito creditório, visto que as mesmas informações que constam das folhas em referência também foram enviadas à Receita Federal do Brasil através da GFIP/SEFIP, que contém dados de FGTS e INSS, dos clientes tomadores de mão-de-obra, dos empregados cedidos, bem como do INSS retido na fonte que é objeto do presente processo. Assim, pedir o resumo de folha de pagamento é uma duplicidade/redundância de informações solicitadas.

Entretanto, ao analisar a documentação entregue pelo contribuinte, o funcionário da Receita notou que nas GFIP dos meses em que era pedida a restituição de INSS não constava o valor do INSS retido na fonte sobre o faturamento do contribuinte. E, desta forma, pediu que essas GFIP fossem retificadas, bem como informados os valores de INSS retido.

Nas GFIP originais (entende-se como originais aquelas transmitidas antes do recebimento da referida intimação) não constavam retenções e, naturalmente, o saldo de INSS a pagar era alto. Este saldo de INSS a pagar, cujo recolhimento não havia sido identificado pelo funcionário da Receita Federal do Brasil, já havia sido objeto de parcelamento através de diversos parcelamentos administrativos realizados pelo contribuinte.

Assim, quando o contribuinte foi obrigado a retificar suas GFIP, para informar o INSS retido sobre o faturamento, as GFIP retificadoras ficaram com saldo a pagar zero, justamente por conta da “entrada” de 1,9 milhões de INSS retido que não estavam informados anteriormente.

Em relação ao indeferimento, faz as seguintes indagações (item 2.7 da manifestação de inconformidade):

Porém, e os diversos débitos de INSS decorrentes dos saldos em aberto das GFIP “originais” que foram parcelados? Esses parcelamentos se tornaram indevidos então? Devem ser restituídos? Ou um ou outro crédito tem que ser devolvido ao contribuinte, ou haverá uma perda de 1,9 milhões (sem contar juros), que levaria a empresa à falência.

Do mérito: Da reforma do despacho decisório de fls. 5.136/5.150

Da existência de saldo credor a restituir

Faz uma recapitulação dos fatos.

É notório que houve erro por parte da Receita Federal ao analisar todo o contexto do pedido do contribuinte, pois não levou em consideração os parcelamentos feitos e tampouco se atentou ao fato de que ter retificado as GFIP's por pedido da Receita Federal, demonstrou um saldo a restituir zero nas GFIP, se ignorados os parcelamentos.

De início, cumpre dizer que a Requerente agiu de boa-fé ao retificar as GFIP e juntá-las ao presente processo. Da mesma forma, ao apresentar à Receita Federal do Brasil as Notas fiscais (anos 2006/2007/2008/2009), os balanços (2006/2007/2008/2009) e o resumo das folhas atinentes aos anos de 2008 e 2009, pois o pedido destes documentos consta da intimação de fls. 945/953.

Destaque-se que a Requerente informou que as divergências entre o valor dos débitos declarados em GFIP e os débitos recolhidos foram objeto de diversos parcelamentos formalizados com a RFB/INSS, conforme discrimina.

No entanto, o funcionário da Receita Federal do Brasil não atentou para o fato de que o valor alto de saldo de INSS devido sobre as GFIPs “originais” entregues foi parcelado mediante os diversos parcelamentos indicados acima e, posteriormente, quando foi inserido o INSS retido na fonte sobre seu faturamento nas GFIPs retificadoras, todo esse valor deveria ser restituído ao contribuinte, informações essas apontadas pela Requerente, que foram totalmente ignoradas no despacho decisório. Frise-se que não se pode desconsiderar o pagamento de todas as parcelas dos parcelamentos formalizados junto à RFB/INSS. Considerando tal cenário, quando da retificação das GFIP, o saldo a pagar foi zero, por conta da entrada de 1,9 milhões de INSS retido que não estavam informados anteriormente.

Referindo-se à tabela constante do item 3.2.9 do instrumento de manifestação de inconformidade (tabela de divergências ente os valores de retenção recolhida pelos tomadores e os valores de retenção declarada pelo contribuinte na GFIP), argumenta que, ao analisar o pedido da Receita Federal, nota-se que a tabela acima (item 3.2.9) compara os valores de INSS retido na fonte com os valores de INSS retido na fonte que foram pagos. INSS retido na fonte não é devido pela Requerente. Quem deve pagar esses débitos são seus clientes, que tomaram os serviços com uso de mão-de-obra cedida. Como poderia a Requerente explicar os motivos pelos quais há divergências entre o INSS retido na fonte e o recolhido por seus clientes? A obrigação de recolher este tributo é de seus clientes e não da Requerente. No entanto, a Requerente notou que não havia informado em GFIP os valores das retenções e o fez logo em seguida, quando retificou suas GFIP no curso do processo, a pedido da Receita Federal.

Ao final do processo, no despacho de fls. 5136/5150, a Requerente se surpreendeu com a confusão criada pela Receita Federal, pois quem escreveu o despacho misturou a história de INSS retido na fonte com os parcelamentos. O que tem uma coisa a ver com a outra? A retenção na fonte é obrigação dos clientes da Requerente. Já o parcelamento, foi de débitos da Requerente, que

tinha um saldo de INSS a pagar muito alto declarado em GFIP e parcelou estes débitos. Não há, por parte da Requerente, parcelamento de INSS retido na fonte, pois isso cabe aos seus clientes. Assim, constata-se a evidente intenção da Receita Federal do Brasil de misturar situações totalmente distintas, com o intuito de confundir a Requerente e também os julgadores da DRJ que agora precisam analisar esta confusão.

Lembre-se que a fiscalização dos tomadores de serviço fica a cargo da Receita Federal e em nada se relaciona ao prestador.

Caso contrário, a Fiscalização joga no colo do contribuinte a função de fiscalizar e verificar a situação e as contas das pessoas jurídicas com as quais comercializa, cabendo nessa ótica à Requerente a função de julgar até mesmo a legalidade ou não das operações de outros, bem como se os outros contribuintes recolheram ou não os impostos devidos, algo absurdamente ilegal. Cita doutrina.

Da obrigação de prestar informações e apresentar documentos.

A Receita Federal alega, no despacho de fls. 5136/5150, item 4.1.2, que o contribuinte não apresentou todas as informações solicitadas pela fiscalização. Pois bem, as informações referidas pela fiscalização são descabidas e indevidas e, além disso, não impactam em nada a possibilidade de análise do direito creditório da Requerente.

Cita o artigo 32, §11, da Lei nº 8.212/91, onde consta que o contribuinte possui o dever de armazenar os documentos comprobatórios relacionados ao cumprimento de obrigações tributárias, até que se opere a prescrição dos respectivos créditos.

O Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela inconstitucionalidade dos art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que fixava o prazo decadencial e prescricional das contribuições para a seguridade social em dez anos. A partir disso, passou a vigorar os prazos previstos no CTN, que são de cinco anos.

Em 2014, quando a Fiscalização solicitou o resumo das folhas de pagamento de 2006 até 2009, já havia se operado a prescrição das contribuições previdenciárias correspondentes aos anos de 2006 e 2007. Consequentemente, o prazo para armazenar os respectivos documentos também tinha expirado e a Requerente não possuía mais alguns documentos, os quais não pode apresentar à Fiscalização.

Vale dizer que, de fato, isso não altera em nada o direito da Requerente à restituição, uma vez que a única coisa que faltou foram os resumos de folhas de pagamento de alguns períodos de 2006 a 2008, cujas informações neles contidas são semelhantes àquelas contidas nas GFIP. Inclusive, é desnecessário individualizar os pagamentos por tomador, como pedido pela fiscalização, bem como não há previsão legal para tanto.

Apesar da Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso III, trazer previsão no sentido de que as empresas devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, assim como outras que forem necessárias, não consta o dever do contribuinte apresentar, especificamente, resumos de folhas de pagamento.

Assim, nota-se que a falta de alguns resumos de folhas de pagamento solicitados pela fiscalização, os quais remontam há mais de 5 anos da data do pedido feito pela fiscalização, não impede em nada a análise do direito creditório da Requerente.

Afinal, no que mudaria no valor do INSS retido sobre a nota fiscal da Requerente se a fiscalização tivesse acesso aos referidos resumos de folhas de pagamento?

Note-se, ainda, que tais informações já constam das GFIP transmitidas pela Requerente, pois as informações prestadas em GFIP são individualizadas por tomador de serviço e o INSS retido na fonte também é informado desta forma, justamente para "casar" com o valor destacado em cada uma das notas fiscais juntadas ao processo pela Requerente.

Postula o provimento da manifestação e a restituição pleiteada.

Do Acórdão de primeira instância

Na DRJ, primeira instância do contencioso fiscal no debate sobre o direito creditório, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência do pedido deduzido na manifestação de inconformidade.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No Recurso Voluntário (e-fls. 5.204/5.210) o sujeito passivo, reiterando termos da manifestação de inconformidade, postula a reforma da decisão de primeira instância, buscando que seja reconhecido o direito creditório vindicado.

De forma introdutória e em preliminar de tempestividade, o recorrente sustenta que o recurso é tempestivo.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar.

Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (intimação da decisão de primeira instância em 06/03/2020, uma sexta-feira, e-fl. 5.198, protocolo recursal em 15/09/2020, e-fl. 5.200, e despacho de encaminhamento, e-fl. 5.214), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Quanto ao efeito suspensivo ou suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ela decorre da própria interposição do recurso voluntário, de forma automática, por força do inciso III do art. 151 do CTN, sendo o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação efetivado e dirigido, quando necessário, para a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar.

Especialmente, importante explicar a tempestividade.

O despacho de encaminhamento (e-fl. 5.214) assinala *“Para fins de análise da tempestividade, ressalta-se o disposto no artigo 6º da Portaria RFB nº 543, de 20 de março de 2020 (alterado pela Portaria RFB 4.105, de 30 de julho de 2020), que suspende até 31 de agosto de 2020 a contagem de prazos para a prática de atos processuais”*.

Muito bem. Observo a confirmação da ciência da decisão de primeira instância em 06/03/2020 (uma sexta-feira) em relação ao conteúdo do Acórdão nº 14-98.009 - 12ª Turma da DRJ/RPO, e-fl. 5.198.

A empresa recorrente alega que:

“... foi intimada em 06/03/2020 acerca do r. julgado e o prazo de 30 (trinta) dias corridos não foi possível ser cumprido em 14/09/2020, em razão de um erro sistêmico da Receita Federal consistente em ‘aguardando análise pelo antivírus’, de modo que a Recorrente não merece ser prejudicada por problemas sistêmicos que não deu causa. No mais, os atos processuais foram suspensos em razão da pandemia causada pela COVID-19 do período de 23/03/2020 a 29/05/2020, de 29/05/2020 a 30/06/2020, de 30/06/2020 a 31/07/2020 e, por último, de 31/07/2020 a 31/08/2020, conforme alterações do art. 7º da Portaria 543 de 20/03/2020, promovidas pelas Portarias nºs 936 de 29/05/2020, 1087 de 30/06/2020 e 4105 de 30/07/2020, respectivamente.”

O prazo é de 30 dias e, após iniciado, conta-se de forma corrida, sendo contínuo (*não sendo contado por dias úteis, tendo computo diferente do código de processo civil*), na forma do art. 5º do Decreto nº 70.235, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

Conquanto, o prazo somente se inicia em dias úteis, pois o parágrafo único do art. 5º do Decreto nº 70.235 enuncia que: *“Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.”*

Percebe-se, portanto, que o termo *a quo* é 09/03/2020 (segunda-feira) e que até o dia 22/03/2020 perpassaram 14 (quatorze) dias do prazo.

Por sua vez, conforme Portaria RFB nº 543, de 20/03/2020, com efeitos a partir de sua publicação, que se deu em 23/03/2020, com suas sucessivas posteriores alterações, os prazos ficaram suspensos de 23/03/2020 até 31/08/2020 (uma segunda-feira).

Neste contexto, no dia 1º/09/2020 (uma terça-feira) passa a ser retomado a contagem do prazo, sendo o dia 1º de setembro de 2020 o 15º dia do prazo em específico analisado, sendo, por conseguinte, o termo *ad quem* (30º dia) deste prazo 16/09/2020 (uma quarta-feira).

Dito isto, o recurso voluntário consta como apresentado em 15/09/2020, e-fl. 5.200. O contribuinte diz que interpôs em 14/09/2020, mas, por erro no antivírus da Secretaria da Receita Federal (RFB), o sistema só aceitou em 15/09/2020. Junta e-mail de comunicação com a RFB e tela do e-Processo (e-fls. 5.211/5.212) para buscar demonstrar uma interposição em 14/09/2020, a despeito da juntada no e-Processo em 15/09/2020, e-fl. 5.200.

Fato é que, mesmo interposto em 15/09/2020, e-fl. 5.200, o recurso é tempestivo.

Ao que parece o contribuinte contou o seu prazo iniciando no sábado, e pensava que terminaria na segunda-feira, dia 14/09/2020, porém o parágrafo único do art. 5º do Decreto nº 70.235 enuncia que: *“Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.”*

Em suma, o recurso é tempestivo, pois, para a intimação na sexta-feira 06/03/2020 (e-fl. 5.198) o termo *a quo* é 09/03/2020 (uma segunda-feira) e até o dia 22/03/2020 perpassaram

após 14 (quatorze) dias do prazo. Na sequência tem-se a suspensão da contagem de 23/03/2020 até 31/08/2020 (uma segunda-feira), de modo que o 15º dia do prazo, na recontagem, é o dia 1º/09/2020 (uma terça-feira) e o termo *ad quem* (30º dia) deste prazo é 16/09/2020 (quarta-feira).

A rigor, o recurso, realmente, é tempestivo.

Sendo assim, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa a pedido de restituição de valores retidos da empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra, nos termos do art. 31, §2º, da Lei nº 8.212, com redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, a partir da análise de PER/DCOMPs identificados no Despacho Decisório (e-fls. 5.136/5.149) que indeferiu o direito creditório invocado.

O Despacho Decisório (e-fls. 5.136/5.149) fundamenta que o pedido foi indeferido considerando a apresentação de forma deficiente da documentação e não esclarecimento de divergências e inconsistências.

Após manifestação de inconformidade, o indeferimento se manteve.

Justificou a primeira instância que *“a fiscalização fez um bom trabalho ao identificar, em cada competência, qual a divergência que deveria ser corrigida pelo contribuinte, ponto a ponto, oportunizando-lhe prazo para fazê-lo”*, porém o contribuinte não atendeu.

A DRJ assenta que o próprio contribuinte reconhece que quando da apresentação e análise dos PER/DCOMPs as informações prestadas na GFIP não estavam corretas, uma vez que faltava a informação acertada dos valores retidos em face dos seus tomadores e a informação de eventual valor compensado, a fim de saber o saldo a restituir.

A decisão de piso, ainda, pondera que, após retificações, após informar o saldo de retenção que teria maior exatidão, o que corresponde ao somatório na competência dos valores retidos, a partir dos destaques das notas fiscais, independentemente da efetividade do recolhimento respectivo, o contribuinte apropriou, com exceção da competência 12/2008, a totalidade do valor retido como compensação, de modo a declarar ter utilizado o valor retido como forma de extinção de débitos (por compensação), destarte não sendo possível restituir, haja vista utilizar o direito creditório das restituições como valor compensado, deixando de estar disponível para restituição.

Em recurso o contribuinte alega que há saldo credor a restituir em seu favor, inclusive teria retificado as GFIPs em termos determinados pela fiscalização.

Sustenta que nada impediria que os arquivos fossem exportados posteriormente, ocasião na qual pode ser zerada a coluna “compensação” para que os valores a restituir não sejam declarados como utilizados em compensação. Aduz se tratar de erro de preenchimento na GFIP. Sustenta que o parcelamento que existe não trata de retenções, logo não pode ter sido utilizados os créditos que quer restituir. Advoga que a DRJ tem conhecimento da possibilidade do erro.

Sustenta, também, que não tem obrigação de apresentar as folhas de pagamento requisitadas e que a restituição de 11% dependeria exclusivamente da análise do próprio contexto no qual se deu a cessão de mão de obra, sendo necessário, em seu pensar, que somente seja destacada na nota fiscal a retenção e declarado o valor de retenção em GFIP, na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, para fazer jus ao crédito. Assevera, ainda, que não tem, o dever de guarda das folhas de pagamento considerando a Súmula Vinculante nº 8 do STF. Pondera que o período de guarda dos documentos cessou em 2009, quando contados cinco anos antecedentes à intimação em 2014.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente.

Tratando-se de processo de restituição a comprovação do direito creditório precisa ser efetiva, pois os atributos da certeza e da liquidez devem ser incontestes.

O ônus da prova em processo de restituição é do contribuinte, inclusive eventual diligência ou perícia não cabe ser determinada para substituir o dever probatório da parte.

Dito isto, inicialmente, tenho que a Súmula Vinculante nº 8 do STF não se aplica ao caso em tela, até porque não se trata de processo de determinação e de exigência de crédito tributário da União. O caso é de pedido de restituição.

Neste horizonte, sendo necessário comprovar o direito creditório líquido e certo, o contribuinte se obriga a fazer a prova do seu vindicado crédito e deve, enquanto possível a postulação do seu direito a crédito, não havendo decadência do pedido de restituição, apresentar todos os elementos necessários ao ateste da certeza e da liquidez. O ônus lhe compete.

Por isso, entendo que as folhas de pagamento, no contexto do pedido de restituição dos 11% da prestação de serviços com cessão de mão de obra, são sim essenciais para demonstrar a certeza e a liquidez do direito creditório perseguido. Fazem parte do percurso comprobatório do direito creditório que se vindica.

Ora, ao verter uma pretensão restitutória o contribuinte precisa apresentar as provas do direito vindicado como líquido e certo. Além disso, na espécie particularizada, observe-se que o §1º do art. 31 da Lei nº 8.212 diz que o valor retido (*que foi destacado na nota fiscal*) deve ser compensado pela prestadora de serviços com cessão de mão de obra quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a serviço. Isto porque, a retenção dos 11% é uma antecipação do tributário por regra do instituto da substituição tributária.

Por sua vez, o §2º do art. 31 da Lei nº 8.212, com redação da Lei nº 9.711, disciplina que a restituição deve ocorrer na impossibilidade de haver a compensação integral mencionada acima, sendo o saldo remanescente o objeto da restituição. A lógica é a mesma, vale dizer, sendo a retenção dos 11% uma antecipação do tributário por substituição tributária, então a eventual restituição ocorrerá quando disponível o valor a título de crédito.

Por conseguinte, faz parte do dever de demonstração do direito a restituir, quando no contexto da retenção dos 11%, comprovar a existência de crédito disponível, o que implica que tenha ocorrido o recolhimento sobre a folha de pagamentos.

Veja-se. A questão da retenção em si mesmo, nada mais é do que uma mera operação aritmética, isto é, em linhas gerais, consolida-se na competência os valores retidos para, na sequência, apurar os valores devidos sobre a folha de pagamentos, deduzindo-se destes, por compensação, os valores retidos. Se houver saldo, acumula-se para a competência seguinte e, se necessário, procede-se com a restituição. Porém, não se olvida que alguns pontos específicos podem dificultar sobremaneira a operação.

Como se infere, a retenção de 11% é apenas uma parte do contexto maior. É, por assim dizer, a dimensão material, em caráter de responsabilidade por substituição tributária antecipada, atribuída ao tomador, para recolher em nome do contribuinte prestador, em relação às contemporâneas responsabilidades tributário-previdenciárias do prestador sobre a mão de obra que utiliza na prestação de serviço mediante cessão de mão de obra.

Nesse diapasão, analisar o cabimento de uma restituição/compensação de valores retidos na forma do art. 31 da Lei nº 8.212, não se circunscreve apenas às retenções.

Deveras, a análise da restituição/compensação, como fruto da retenção de 11%, depende da inexorável análise do próprio contexto previdenciário-tributário como um todo, pois, repita-se, a retenção é antecipação do tributo.

A Lei nº 8.212, ao dispor sobre as obrigações acessórias, deixa claro que a empresa cedente da mão de obra tem a obrigação de elaborar folha de pagamento distinta por tomador (art. 31, §5º), o que se reflete o dever de informar na GFIP, mensalmente, a mão de obra alocada por tomador, justamente para que se tenha um contexto declaratório completo dos fatos geradores. A partir deste, o próprio SEFIP, sistema que gera a GFIP, a partir do arquivo que é gerado pelo sistema de elaboração da folha de pagamento, promoverá a segregação das contribuições devidas em relação à mão de obra alocada por tomador, tanto aquelas devidas pelos segurados empregados, como as devidas pela empresa, de forma a propiciar ao contribuinte a informação dos valores pelo tomador retidos na competência, e o consequente exercício do direito à compensação.

Neste contexto, as conferências de eventuais saldos e da impossibilidade de utilização de créditos para compensar, com a comprovação da disponibilidade de crédito, gerará o direito a restituição. Então, é imprescindível toda a análise global para deferir a restituição.

Demais disto, repita-se, em procedimento realizado em processo de restituição compete o ônus probatório ao contribuinte, sendo seu o dever de produzir a prova.

Se a fiscalização, dentro do seu dever de conferência, requisita documentos necessários para a análise, compete ao sujeito passivo apresentar os elementos de suporte ao crédito, sob pena de suportar o indeferimento do pedido de restituição por ausência de demonstração do direito creditório.

No caso concreto, o contribuinte falhou em demonstrar o direito a crédito e, ainda, a despeito de intimado para retificar a GFIP, permaneceu em erro não sendo possível, com os elementos colmatados nos autos, atestar a certeza e a liquidez pretendida ao crédito.

Em *obiter dictum* até penso que a retificação da GFIP pode ser relevada, mas essa possibilidade que visualizo é quando o crédito consegue ser plenamente aferido e atestado como líquido e certo, o que não é a situação descortinada na espécie. Assim, é preciso dizer que, a rigor, por regra ordinária, a completa e correta declaração da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, com os dados inerentes ao valor devido à Previdência Social, valor de retenção, valor compensado e saldo a compensar, constitui requisito ao deferimento da restituição, sendo certo que, no caso dos autos, o contribuinte falhou em bem declarar e registrar os fatos fiscais, não permitindo a leitura e o ateste da certeza e da liquidez do crédito que vindica.

Aliás, na GFIP do contribuinte, com exceção da competência 12/2008, se apropriou a totalidade do valor retido como compensação, não havendo disponibilidade de crédito. Demais disto, a fiscalização identifica, em cada competência, qual a divergência que deveria ser corrigida pelo contribuinte, ponto a ponto, tendo lhe sido oportunizado corrigir e comprovar o direito creditório de forma líquida e certa, porém não o faz. Não se trata meramente de zerar na coluna “compensação” para que os valores a restituir não sejam declarados como utilizados em compensação. É questão de bem demonstrar e comprovar o direito creditório, de forma concatenada, rastreável, com atributos de certeza e liquidez. Mantém-se, assim, o despacho decisório por seus termos (e-fls. 5.136/5.149) e a decisão da DRJ (e-fls. 5.181/5.196).

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros