



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 35728.001426/2006-63  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-008.770 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de novembro de 2020  
**Recorrente** AUTEISERV SUL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. SALDO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. INDEFERIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. MOTIVAÇÃO DEFICIENTE DO ATO ADMINISTRATIVO.

Na hipótese de saldo remanescente a seu favor, a empresa contratada que sofreu retenção de contribuições previdenciárias incidentes sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços mediante cessão de mão obra pode requerer a restituição do valor não compensado. Para indeferir o pedido de restituição não basta discorrer sobre a existência de divergências entre folhas de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), em confronto com a escrituração contábil, que afetam a apuração da exatidão dos valores envolvidos. Quando as irregularidades listadas pela autoridade fiscal resultam em valores devidos maiores que o declarado pelo sujeito passivo, o despacho decisório deve especificar o montante das contribuições previdenciárias omitidas para propiciar a comparação com o crédito pleiteado no processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para anular o Despacho Decisório DRF/POA nº 509/2010, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para proferir nova decisão.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

## Relatório

Cuida-se de recurso de voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), por meio do Acórdão n.º 10-37.981, de 20/04/2012, cujo dispositivo considerou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a decisão que não reconheceu o direito creditório pleiteado pelo sujeito passivo (fls. 321/324):

### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006

### RESTITUIÇÃO DE RETENÇÃO. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. INDEFERIMENTO

Os créditos do contribuinte indicados em Requerimento de Restituição da Retenção sujeitam-se à comprovação da sua liquidez e certeza. As divergências encontradas entre as folhas de pagamento de remunerações e as GFIP, em confronto com a contabilidade da empresa, afetam a apuração da exatidão dos valores envolvidos e constituem óbice ao deferimento do pedido.

### RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA

A petionária tem o ônus de demonstrar a liquidez e certeza do crédito que alega possuir contra o Fisco.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Extrai-se dos autos que o interessado protocolou pedido de restituição de contribuições previdenciárias retidas sobre notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, nas competências 03/2006 a 05/2006, com fulcro no art. 31 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991 (fls. 04).

Por meio de despacho decisório, a delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) considerou indevidos os valores pretendidos pela empresa e indeferiu seu pedido de restituição (fls. 264/285).

Dada ciência da decisão em 01/04/2010, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 285/287 e 291/294).

Intimada por via postal em 14/05/2012 da decisão do colegiado de primeira instância, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 13/06/2012, conforme data do carimbo, no qual aduz os seguintes argumentos de fato e direito para o deferimento do pedido de restituição, assim resumidos (fls. 325/327 e 328/337):

(i) quando há impossibilidade de compensação integral dos valores retidos, é direito da empresa prestadora a restituição do saldo remanescente relativo à retenção de 11% sobre notas fiscais de serviços mediante cessão de mão de obra;

(ii) eventual inexatidão dos valores pleiteados pela empresa não se traduz na inexistência integral do seu direito creditório, nem é fundamento para deixar de reconhecer ao menos uma parte do crédito;

(iii) se for o caso, o procedimento correto é descontar os valores supostamente devidos pela empresa do montante da restituição;

(iv) é incabível o indeferimento de modo genérico do direito creditório, sob a justificativa de irregularidades na escrita contábil, sobretudo porque os erros são passíveis de identificação e quantificação;

(v) os pagamentos a título de adiantamento e despesas de viagem foram realizados a pessoas jurídicas e não ultrapassam o percentual de 50% da remuneração dos trabalhadores beneficiados; e

(vi) mesmo que devidas as contribuições previdenciárias sobre os valores descritos na planilha elaborada pela fiscalização, ainda assim haveria saldo a restituir para a empresa recorrente.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

## **Juízo de admissibilidade**

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

## **Mérito**

A empresa recorrente sofreu retenção de 11% do valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, nas competências 03/2006, 04/2006 e 05/2006.

Quando do recolhimento das contribuições previdenciárias devidas sobre a folha de pagamento, nas respectivas competências, a empresa cedente de mão de obra compensou parte dos valores destacados na nota fiscal. O saldo remanescente foi objeto de pedido de restituição, no total original de R\$ 25.459,41.

A recorrente protocolou o pedido de restituição em 28/07/2006. Por meio do Despacho Decisório DRF/POA n.º 509/2010, a unidade da RFB procedeu à análise do requerimento do sujeito passivo (fls. 264/283).

O despacho decisório confirmou os recolhimentos dos valores retidos pelas empresas contratantes, assim como os pagamentos das contribuições destinadas a terceiros, estando o processo corretamente formalizado e instruído. Contudo, após exame dos livros contábeis, indeferiu o pedido de restituição pelos seguintes motivos (fls. 266):

(i) lançamentos com despesas de viagens, em conta de adiantamento ou diretamente em conta de resultado e lançamentos a título de adiantamento de vale-refeição, relativos a serviços prestados por outras pessoas físicas que não constam nas folhas de pagamento (planilha de fls. 268/283);

(ii) lançamentos contábeis na conta 216004 – “salários a pagar”, referentes a serviços prestados por pessoas físicas não computadas em folhas de pagamento;

(iii) folhas de pagamento sem valores a título de pró-labore, férias e rescisões contratuais de trabalho;

(iv) ausência de lançamento de férias e rescisões no livro Diário, na maioria das ocorrências;

(v) conta de prestação de serviços por pessoa física (311557) sem movimento no período, exceto na competência de setembro/2007, referente ao serviço prestado por Denise Maria Rocha; e

(vi) segurados declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), porém não incluídos em folhas de pagamento, conforme demonstrativo.

Para o acórdão de primeira instância, que analisou a manifestação de inconformidade da empresa, a documentação carreada aos autos é inábil para comprovar a liquidez e certeza das contribuições previdenciárias devidas, de sorte que não é possível concluir pela existência de saldo a restituir.

Pois bem. No pedido de restituição cabe ao sujeito passivo provar o seu direito de crédito, uma vez que o ônus probatório recai sobre aquele que tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado.

É a distribuição tradicional do ônus da prova, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, veiculado pela Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, aplicável ao pedido de restituição no âmbito administrativo:<sup>1</sup>

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A devolução de valores recolhidos a maior fica condicionada à apresentação pelo interessado de provas da liquidez e certeza do crédito pleiteado no requerimento. Em consequência, a administração tributária tem a incumbência de verificar a exatidão do crédito apresentado pelo sujeito passivo.

O pedido de restituição foi indeferido com fundamento em uma lista de irregularidades, porém sem quantificar o correspondente crédito tributário que deixou de ser confessado pelo sujeito passivo. Pelo raciocínio desenvolvido no despacho decisório, a empresa não foi capaz de demonstrar que as importâncias retidas sobre as notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra excedem os valores efetivamente devidos em cada competência.

Inobstante os argumentos oferecidos pelo Fisco, penso diferente. Não se pode prescindir de uma etapa adicional, visto que a empresa contratada comprovou a retenção de valores pelas tomadoras de serviço e, a partir da sua apuração dos fatos geradores, declarou as contribuições previdenciárias devidas sobre a folha de pagamento de segurados a seu serviço, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Se os valores devidos são maiores que o declarado pelo sujeito passivo, impõe-se à autoridade tributária especificar o montante das contribuições previdenciárias omitidas, capaz de retirar a liquidez e certeza do direito creditório.

Não basta discorrer sobre as divergências entre folhas de pagamento e GFIP, em confronto com a escrituração contábil, que afetam a apuração da exatidão dos valores envolvidos. É primordial individualizar os valores das irregularidades verificadas para compará-las com o crédito pleiteado pela empresa.

Como bem asseverou o apelo recursal, a inexatidão dos valores pleiteados pelo sujeito passivo no pedido de restituição não se traduz, em qualquer caso, na inexistência integral do crédito postulado.

Mesmo que o valor devido não corresponda exatamente ao declarado pela empresa, é possível reconhecer o direito creditório. Caso contrário, não haveria a figura do deferimento parcial da restituição.

---

<sup>1</sup> Havia idêntica disciplina no código processual revogado, isto é, no art. 333 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

Aliás, a motivação do ato administrativo é abrangente e imprecisa, chegando a dificultar a eventual entrega de GFIP retificadora para adequá-la aos fatos geradores e às bases de cálculo que a administração tributária entende como devidas para os meses de 03/2006, 04/2006 e 05/2006.

Note-se que a decisão sobre o pedido de restituição compreende 14 (quatorze) processos distintos do mesmo contribuinte, aparentemente examinados em conjunto pela fiscalização (fls. 264/283).

Embora o agente fiscal tenha listado irregularidades nos anos de 2004 a 2007, apenas interessam aquelas vinculadas às competências de 03/2006, 04/2006 e 05/2006, considerando a repercussão no direito creditório do presente processo.

Afirma o despacho decisório que os valores a título de pró-labore não estão incluídos nas folhas de pagamento. Entretanto, a planilha confeccionada pela empresa destinada a instruir o processo administrativo mostra uma retirada mensal de R\$ 5.515,00, nas competências de 03/2006 a 05/2006, sobre a qual foi calculada contribuição previdenciária para fins de apuração do valor devido em cada competência (fls. 04 e 261).

De forma vaga, afirma a fiscalização que os valores de férias e rescisões contratuais não constam das folhas de pagamento e da escrituração do livro diário. Há uma inversão do ônus probatório, pois se exige da empresa comprovar que não houve pagamento de férias e verbas rescisórias nos meses de 03/2006 a 05/2006, quando o correto é a autoridade fiscal demonstrar os fatos omitidos, e não presumir a ocorrência.

A decisão da unidade da RFB é composta de uma planilha detalhada, com base em dados extraídos dos livros Diário, contendo nomes de prestadores de serviços e valores de reembolso de despesas de viagem e adiantamento de vale-refeição, em relação aos quais a fiscalização não localizou registros de remuneração nas folhas de pagamento, GFIP ou contabilidade.

Em primeiro lugar, não resta claro se a autoridade fiscal considera os pagamentos feitos a segurados empregados ou contribuintes individuais, haja vista as diferenças para a contribuição previdenciária.

Também pairam dúvidas a respeito dos valores das contribuições previdenciárias devidas, segundo o ponto de vista da autoridade fiscal.

Como dito, a investigação realizada pela fiscalização detectou diferenças em relação ao que fora declarado pelo sujeito passivo, embora sem estimar os valores devidos. As diferenças correspondem somente aos valores identificados na contabilidade ou, na verdade, as folhas de pagamento, GFIP e/ou contabilidade não registram o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o que dá ensejo ao procedimento de aferição indireta da remuneração dos trabalhadores?

Nesse último caso, o despacho decisório deveria mencionar, de forma transparente, os critérios adotados para o arbitramento, para deixar inequívoco que os valores devidos de contribuições previdenciárias, em cada competência, são iguais ou superam as quantias retidas pelas empresas contratantes.

Ressalto, desde já, a dispensabilidade do lançamento de ofício para reduzir o crédito postulado pelo sujeito passivo, até o limite deste, visto que a retenção de 11% equivale a pagamento antecipado, no âmbito do lançamento por homologação. A parcela reduzida do crédito pleiteado corresponde a tributo já antecipado mediante a técnica da substituição tributária, prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Em contrapartida, quando a autoridade fiscal verifica os elementos da obrigação tributária e reduz, em parte ou no todo, o indébito postulado, é imprescindível delimitar a infração tributária, a partir das alterações nos fatos geradores e bases de cálculo das contribuições previdenciárias declaradas pelo sujeito passivo, o que inclui quantificar o tributo devido na respectiva competência, com o propósito de evidenciar a improcedência do crédito pleiteado.

Com base na adequada descrição dos fatos, o sujeito passivo poderá discutir a imputação de infração à legislação tributária que dá amparo à negativa do direito à restituição sobre os valores retidos, observadas as garantias do contraditório e da ampla defesa, segundo o rito do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Em suma, o Despacho Decisório DRF/POA n.º 509/2010 arrola diversas irregularidades, porém não demonstra, a partir dos fatos narrados, a inexistência de saldo credor a favor da empresa, mediante confronto das contribuições previdenciárias devidas, de acordo com o critério da fiscalização, e a apuração de valores feita pelo sujeito passivo para as competências de 03/2006 a 05/2006.

Além dos reflexos no direito de defesa, o despacho decisório não possibilita delimitar os efeitos da improcedência de uma ou mais irregularidades apontadas pela fiscalização para a existência do direito creditório. Logo, resta comprometida a avaliação de mérito pelo julgador administrativo.

Há vício de motivação no ato administrativo, não passível de convalidação, que demanda a edição de um novo ato, devidamente corrigido (art. 59, § 2º, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972).

Por último, lembro que anulado o ato, nenhum efeito produz os subsequentes que dele dependam (art. 59, § 1º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, e art. 281 do Código de Processo Civil).

## **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU PROVIMENTO para anular o Despacho Decisório DRF/POA n.º 509/2010, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para proferir nova decisão.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess