



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10830.011960/2009-22
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-02.097 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2011
Matéria GLOSA DE COMPENSAÇÃO
Recorrente ALUJET INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 28/02/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO - COMPENSAÇÃO - AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ - GLOSA DOS VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE.

As hipóteses de compensação estão elencadas na Lei n.º 8.212/91, em seu artigo 89, dispondo que a possibilidade restringe-se aos casos de pagamento ou recolhimento indevidos. Não ocorreu recolhimento ou pagamento indevidos de contribuições previdenciárias, no presente caso.

Ausência de demonstração do direito de compensar, ou mesmo de serem indevidas as contribuições realizadas.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, Por unanimidade de votos: I) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; e II) no mérito, negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente Auto de Infração de obrigação principal, lavrado sob n. 37.218.110-4, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, tendo o crédito sido constituído por meio da glosa de compensação efetuadas pela empresa sem que a mesma tivesse direito a mesma..

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 78 o Auto de Infração — AI 37.218.110-4, referente a glosa de compensação indevida de créditos inexistentes informada em GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social em relação às contribuições dos empregados contribuições patronais, destinadas à Seguridade Social e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de capacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — RAT, arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos art. 3º da Lei 11.457 de 16/03/2007, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas pela empresa aos trabalhadores empregados, declaradas em GFIP antes do início do procedimento fiscal, no período abrangido pelas competências 09/2008 a 02/2009 discriminado no anexo II.

Ainda conforme o relatório a situação acima descrita, em tese, configura a prática de crime de sonegação de contribuição previdenciária, de acordo com o artigo 337-A, inciso I do Código Penal, Decreto Lei nº 2848 de 07/12/40, com a redação dada pela Lei 9983 de 14/07/00, motivo pelo qual será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais, em relatório à parte, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.

Saliente a autoridade fiscal que não constam lançamentos de créditos previdenciários a compensar/recuperar no contabilidade apresentada pela empresa e também não foram apresentados documentos comprobatórios da apuração dos créditos previdenciários e os pagamentos ou recolhimentos indevidos referentes a todas compensações informadas em GFIP no período 09/2008 a 02/2009.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 31/08/2009, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 18/11/2008.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 178 a 256.

Foi apresentado pedido de desistência, para inclusão em parcelamento da lei 11.941/2009 referente ao período de 09/2008 a 10/2008, fl. 303.

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, conforme fls. 325 a .

Discordando dos termos da Decisão a empresa apresentou recurso, onde argumenta em síntese:

1. O lançamento é nulo por ter sido realizado sem a demonstração da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, eis que a autoridade administrativa não relacionou, por exemplo: a)

- o nome dos segurados empregados e autônomos que receberam as remunerações; b) os valores recebidos; c) a data de cada pagamento; d) o grau de risco para incidência da contribuição para financiamento dos riscos ambientais do trabalho; e) os valores retidos dos segurados empregados e das empresas prestadoras de serviços;
2. O crédito lançado encontra-se extinto por meio das compensações efetuadas pela empresa, nos termos do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional, face a existência de seu direito creditório decorrente de recolhimentos indevidos das seguintes contribuições:
 - 2.1. sobre os pagamentos feitos a seus empregados a título de complementação do auxílio-doença de que trata a alínea "n" do § 9º do art. 28 da Lei no 8.212/91;
 - 2.2. sobre o adicional de 1/3 da remuneração de férias;
 - 2.3. sobre o décimo terceiro salário;
 - 2.4. ao INCRA;
 - 2.5. cobradas a título de seguro de acidente de trabalho —
 - 2.6. SAT;
 - 2.7. ao SEBRAE; e
 - 2.8. ao Salário-Educação
 3. A multa *in casu* exigida é inaplicável, eis que de caráter confiscatório e, portanto, inconstitucional;
 4. Os juros calculados com base na taxa SELIC também são inexigíveis em virtude de sua inconstitucionalidade;
 5. As compensações realizadas pela impugnante não configuram a prática delituosa descrita no art. 337-A do Código Penal brasileiro, eis que não utilizado qualquer expediente enganoso, ardiloso ou inverídico com o escopo de criar falsa representação da realidade, motivo pelo qual a lavratura de representação fiscal para fins penais deve ter-se originado de erro de interpretação da legislação por parte do auditor atuante; e
 6. De todo modo, mencionada representação fiscal somente pode ser encaminhada ao Ministério Público ao final deste processo administrativo e na hipótese de subsistir o lançamento.

A DRFB encaminhou o recurso a este conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 294. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

Em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa. Destaca-se como passos necessários a realização do procedimento:

- autorização por meio da emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF- F e complementares, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;
- intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;
- autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida fundamentação das contribuições e discriminação dos segurados, não lhe confiro razão. Não só o relatório fiscal, como também o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, trazem toda a fundamentação legal que embasou a constituição da presente AI de obrigação principal. Destaca-se que conforme descrito pela autoridade julgadora os valores apurados tiveram por base valores declarados em GFIP como compensação, sem contudo a empresa comprovar direito líquido e certo as referidas compensações. Senão vejamos, trecho da Decisão:

Como já dito, a "ALUJET" considera nulo o lançamento em virtude de a agente fiscal não haver demonstrado a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, tais como o nome dos segurados empregados e autônomos que receberam remunerações da empresa; os valores recebidos; a data de cada pagamento; o grau de risco para incidência da contribuição para financiamento dos riscos ambientais do trabalho; e os valores

retidos dos segurados empregados e das empresas prestadoras de serviços.

Sem dúvida alguma, a empresa incide em flagrante equívoco nessa sua interpretação do procedimento impugnado, pois os valores aqui exigidos são os que ela mesma informou no campo "Compensação" das GFIP que transmitiu no período de 09/2008 a 02/2009, como o atestam as cópias do resumo dessas guias, juntadas pela fiscalização As fls. 92, 101, 110, 119, 128, 136 e 162.

Quer dizer, o foco da exigência ora contestada não está no "débito", mas no suposto "crédito" da empresa, como se depreende do item I do relatório fiscal, onde está suficientemente explicitado que, ante a não comprovação da existência do direito creditório que deu ensejo As compensações informadas em GFIP, estas foram consideradas indevidas e, por conseguinte, restaram glosadas pela AFRFB autuante.

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida indicação dos fatos geradores, posto que não foram discriminados, entendo que razão não assiste ao recorrente. Não só o relatório fiscal, como também o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, trazem toda a fundamentação legal que embasou a constituição da presente NFLD. Bem assim, o Relatório Discriminativo Analítico do Débito – DAD, descreve por competência a base de cálculo de segurados empregados e autônomos, ademais, os valores da compensação, que ensejaram a glosa, são os valores compensados na própria GFIP do recorrente, sendo que os valores ali lançados e compensados indevidamente constituem os fatos geradores.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, ou a ausência de contabilização do movimento real da empresa, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito

DO MÉRITO

Com relação ao argumento de realização de compensação, entendo que acordo com os princípios basilares do direito processual, cabe ao autor provar fato constitutivo de seu direito, por sua vez, cabe à parte adversa a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. A Previdência Social provou a existência do fato gerador, com base nos termos de confissão, GFIP, elaborados pela própria recorrente, não tendo o recorrente comprovado seu direito crédito dentro dos moldes da legislação. Diga-se que durante o procedimento fiscal, nem mesmo apresentou o recorrente justificativa para a compensação, tendo inclusive o auditor descrito em relatório:

Obs: não constam lançamentos de créditos previdenciários a compensar/recuperar na contabilidade apresentada pela empresa e também não foram apresentados documentos comprobatórios da apuração dos créditos previdenciários e os pagamentos ou recolhimentos indevidos referentes a todas as compensações informadas em GFIP no período de 09/2008 a 02/2009.

Como é cediço, a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, desse modo, caberia à recorrente demonstrar as bases em que teriam sido realizadas tais compensações, juntando a prova contábil da origem dos valores, bem como da sua realização durante o período objeto do presente lançamento.

As hipóteses de compensação estão elencadas na Lei n.º 8.212/91, em seu artigo 89, dispondo que a possibilidade restringe-se aos casos de pagamento ou recolhimento indevidos. Não ocorreu recolhimento ou pagamento indevidos de contribuições previdenciárias, no presente caso.

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação alterada pela Lei nº 9.032, de 28/04/95, mantida pela Lei nº 9.129, de 20/11/95 que colocou vírgula após a expressão INSS Parágrafo único. Na hipótese de recolhimento indevido as contribuições serão restituídas, atualizadas monetariamente. § 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade. (Acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28/04/95, e mantido pela Lei nº 9.129, de 20/11/95, que passou a identificar o INSS somente pela sigla)

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do parágrafo único do art. 11 desta lei. (Acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28/04/95 e mantido pela Lei nº 9.129, de 20/11/95 com as seguintes alterações: 1) identifica o INSS somente pela sigla, 2) acrescenta o artigo “o” antes da expressão “valor”; 3) coloca vírgula antes da expressão “do parágrafo”)

§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência. (Redação alterada pela Lei nº 9.129, de 20/11/95)

§ 4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas, atualizadas monetariamente. (Acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28/04/95 e mantido pela Lei nº 9.129, de 20/11/95, que inseriu uma vírgula entre as palavras “compensadas” e “atualizadas”)

§ 5º Observado o disposto no § 3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente. (Acrescentado pela Lei nº

9.032, de 28/04/95 e mantido, com a mesma redação, pela Lei n° 9.129, de 20/11/95)

§ 6° A atualização monetária de que tratam os §§ 4° e 5° deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição. (Acrescentado pela Lei n° 9.032, de 28/04/95 e mantido, com a mesma redação, pela Lei n° 9.129, de 20/11/95)

A Lei n° 8.212/1991 está em perfeita consonância com o ordenamento jurídico, haja vista o próprio CTN dispor em seu artigo 97, VI, que as hipóteses de extinção do crédito tributário, entre essas a compensação e a dação em pagamento, são de estrita reserva legal. Assim, para verificar a possibilidade de compensação há que ser remetido para os permissivos legais.

Art.97 - somente a lei pode estabelecer:

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Havendo disposição específica na legislação previdenciária, não há que ser aplicado o procedimento das Leis n°s 8.383/1991, 9.430/1996 e o Decreto n° 2.138/1997, portanto, não prospera o argumento de que tais Leis permitem a compensação a critério do contribuinte.

Conforme prevê o art. 89, § 2° da Lei n° 8.212/1991, somente pode ser compensado nas contribuições arrecadadas pelo INSS os valores recolhidos de forma indevida. Dessa forma, só após a conclusão de serem devidos tais valores poderia o recorrente valer-se do instituto da compensação.

Mesmo que se tratasse de compensação pleiteada em juízo (o que não restou esclarecido), conforme previsto no art. 170-A do CTN, corroborando o entendimento do STJ (Súmula 212), é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Assim sendo, ações judiciais pendentes, sem concessão de liminar ou de antecipação de tutela, não são meios hábeis para autorizarem o procedimento de compensação pelo contribuinte.

*Art.170-A - É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. *(Acrescido pela Lei Complementar 104/01).*

Podemos ainda destacar que a compensação não é regulada pelo artigo 368 do Código Civil; pois há dispositivo legal específico, quando a origem do crédito do contribuinte é tributário. Nesse caso, há que se observar os artigos 170 e seguintes do CTN, bem como o art. 89 da Lei n° 8.212/1991.

No que tange a argüição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre o recolhimento de contribuições, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei n° 8.212/1991. Dessa forma, todas os direitos creditórios encontram-se pautados em interpretação do recorrente de que os valores eram devidos, não existindo direito líquido e certo quando da realizações das compensações.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis sobre os pagamentos feitos a seus empregados a título de complementação do auxílio-doença de que trata a alínea "n" do § 9º do art. 28 da Lei no 8.212/91; sobre o adicional de 1/3 da remuneração de férias; sobre o décimo terceiro salário; ao INCRA; cobradas a título de seguro de acidente de trabalho, SAT; ao SEBRAE; e ao Salário-Educação.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

SÚMULA N. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, toda a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade da exigência restou devidamente afastada pelo autoridade julgadora, razão pela qual adoto os termos do voto da referida decisão, transcrevendo a parte pertinente abaixo:

*• Da ausência de certeza e liquidez dos créditos compensados
Nesta parte, urge salientar que a defesa não vem acompanhada de qualquer*

elemento de prova assim dos recolhimentos cujos valores foram ao depois objeto das compensações glosadas, como, sobretudo, de que os mesmos foram realizados indevidamente.

Destarte, para o deslinde da controvérsia aqui suscitada pelo sujeito passivo, procederemos A análise:

a) das GPS — Guias da Previdência Social e demais dados que constam do sistema informatizado da RFB, visando a possível confirmação de recolhimento dos valores utilizados para a compensação glosada pela fiscalização, e

b) da tese da empresa, de não incidência de contribuições previdenciárias sobre as rubricas acima elencadas.

O Dos dados constantes nos sistemas da RFB

Com base nas telas "CCORGFIP — CONSULTA VALORES A RECOLHER X VALORES RECOLHIDOS X LDCG/DCG", ora juntadas As fls. 280 a 290, e no resumo mensal da GFIP das competências 01/2000, 07/2004, 13/2007 e 08/2008 (fls. 292 a 295), que aqui trazemos a título de amostragem, verifica-se que, de fato, a empresa procedeu ao recolhimento de contribuições das espécies há pouco mencionadas sob as letras "c" a "g", ressaltando, no entanto, que a validação das compensações glosadas pela AFRFB autuante depende de que se apure a exatidão de cada um dos valores apontados nas planilhas de fls. 248 a 251 e 254 e 255, os quais são tidos pela impugnante como créditos.

Entretanto, conforme veremos logo adiante, ainda que estejam rigorosamente corretas as importâncias demonstradas nas citadas planilhas, as compensações não seriam mesmo possíveis em virtude de os recolhimentos em apreço não terem resultado indevidos, como, equivocadamente, é afirmado pela defesa.

Antes, porém, de nos estendermos nesse tema, insta salientar que no tocante, especificamente, As contribuições retro descritas sob as letras "a" e "b", a própria verificação do respectivo recolhimento é de todo impossível com base, tão somente, nas planilhas trazidas pelo sujeito passivo e nos dados existentes nos sistemas informatizados

Com efeito, uma vez que os valores relativos A complementação do auxílio-doença e A remuneração de férias, bem como o correspondente terço constitucional, não são informados na GFIP em separado das demais verbas pagas aos segurados empregados, nem figuram na GPS de forma segregada das outras contribuições por meio dela recolhidas, seria necessário o exame, pelo menos, das folhas de pagamento elaboradas pela empresa, para que se pudesse validar a afirmação de que os mesmos restaram efetivamente pagos aos trabalhadores e compuseram a base de cálculo das contribuições recolhidas pela defendente. mingua desses elementos nos autos, temos que a glosa efetuada pela fiscalização deve ser mantida por duas razões:

Primeira, pela aludida inexistência de prova dos recolhimentos que teriam gerado o crédito do contribuinte — neste passo, lembramos que, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada na impugnação;

Segunda, porque, tanto quanto as contribuições alhures mencionadas sob as letras "c" a "g", as de que aqui se cuida — supondo-se que foram, de fato, recolhidas —, também não podem ser qualificadas como indevidas, o que passaremos a demonstrar a seguir.

• Da prescrição Efetivamente, parte do período há pouco mencionado encontra-se abrangido pela prescrição do direito de pleitear a restituição ou de efetuar compensação dos valores relativos aos supostos créditos da impugnante, consoante se depreende do art. 253 do Regulamento da Previdência Social, nestes termos:

Art. 253. O direito de pleitear restituição ou de realizar compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se em cinco anos, contados da data:

I - do pagamento ou recolhimento indevido; ou.

- em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a sentença judicial que tenha reformado, anulado ou revogado a decisão condenatória.

7 No caso sob exame, não se tendo notícia de que os pretensos créditos da "ALUJET" hajam sido reconhecidos por decisão administrativa definitiva ou por sentença judicial passada em julgado, o prazo de que trata o caput desse artigo 253 deve ser contado na forma do inciso I, ou seja, da data "do pagamento ou recolhimento indevido".

Sendo assim, é forçoso concluir que já em setembro de 2008 (primeira competência incluída neste auto de infração), somente podiam ser compensados valores recolhidos a partir do mês de outubro de 2003 — ou, dizendo de outro modo, não podiam ser objeto de compensação os valores que a empresa afirma haver recolhido no período de janeiro de 2000 a setembro de 2003.

Por conseguinte, ainda que este Colegiado reconheça o indébito a que alude a defesa — o que, por ora, se admite ad argumentandum tantum —, devem ser invalidadas, de plano, as compensações dos valores recolhidos no período citado in fine do parágrafo anterior, em virtude da prescrição quinquenal estabelecida no art. 253 do RPS, o

que implica a procedência do presente auto de infração no que respeita A glosa relativa a essas importâncias.

• Da ausência de certeza e liquidez dos créditos compensados Nesta parte, urge salientar que a defesa não vem acompanhada de qualquer elemento de prova assim dos recolhimentos cujos valores foram ao depois objeto das compensações glosadas, como, sobretudo, de que os mesmos foram realizados indevidamente.

Destarte, para o deslinde da controvérsia aqui suscitada pelo sujeito passivo, procederemos A análise:

a) das GPS — Guias da Previdência Social e demais dados que constam do sistema informatizado da RFB, visando a possível confirmação de recolhimento dos valores utilizados para a compensação glosada pela fiscalização, e b) da tese da empresa, de não incidência de contribuições previdenciárias sobre as rubricas acima elencadas.

O Dos dados constantes nos sistemas da RFB Com base nas telas "CCORGFIP — CONSULTA VALORES A RECOLHER X VALORES RECOLHIDOS X LDCG/DCG", ora juntadas As fls. 280 a 290, e no resumo mensal da GFIP das competências 01/2000, 07/2004, 13/2007 e 08/2008 (fls. 292 a 295), que aqui trazemos a titulo de amostragem, verifica-se que, de fato, a empresa procedeu ao recolhimento de contribuições das espécies há pouco mencionadas sob as letras "c" a "g", ressaltando, no entanto, que a validação das compensações glosadas pela AFRFB autuante depende de que se apure a exatidão de cada um dos valores apontados nas planilhas de fls. 248 a 251 e 254 e 255, os quais são tidos pela impugnante como créditos.

Entretanto, conforme veremos logo adiante, ainda que estejam rigorosamente corretas as importâncias demonstradas nas citadas planilhas, as compensações não seriam mesmo possíveis em virtude de os recolhimentos em apreço não terem resultado indevidos, como, equivocadamente, é afirmado pela defesa.

Antes, porém, de nos estendermos nesse tema, insta salientar que no tocante, especificamente, As contribuições retro descritas sob as letras "a" e "b", a própria verificação do respectivo recolhimento é de todo impossível com base, tão somente, nas planilhas trazidas pelo sujeito passivo e nos dados existentes nos sistemas informatizados da RFB.

remuneração de férias, bem como o correspondente terço constitucional, não são informados na GFIP em separado das demais verbas pagas aos segurados empregados, nem figuram na GPS de forma segregada das outras contribuições por meio dela recolhidas, seria necessário o

exame, pelo menos, das folhas de pagamento elaboradas pela empresa, para que se pudesse validar a afirmação de que os mesmos restaram efetivamente pagos aos trabalhadores e compuseram a base de cálculo das contribuições recolhidas pela defendente.

mingua desses elementos nos autos, temos que a glosa efetuada pela fiscalização deve ser mantida por duas razões:

Primeira, pela aludida inexistência de prova dos recolhimentos que teriam gerado o crédito do contribuinte — neste passo, lembramos que, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada na impugnação;

Segunda, porque, tanto quanto as contribuições alhures mencionadas sob as letras "c" a "g", as de que aqui se cuida — supondo-se que foram, de fato, recolhidas —, também não podem ser qualificadas como indevidas, o que passaremos a demonstrar a seguir.

O Da contribuição sobre a complementação do auxílio-doença *Pela leitura do item 1.1 da peça de fls. 175 a 177, constata-se que, em realidade, a autuada argui a não incidência de contribuições previdenciárias sobre duas espécies de verbas, quais sejam as relativas:*

a) A complementação do auxílio-doença e b) ao abono do salário correspondente aos quinze primeiros dias de afastamento da atividade, por motivo de doença, dos segurados empregados.

Com efeito, isto se depreende dos seguintes dizeres da defesa:

Ainda dentro da Lei 8.212/91, a alínea "n", do § 9º do art. 28 determina que não integra o salário-de-contribuição, a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo a totalidade dos empregados da empresa (.)

E, mais adiante:

As verbas recebidas nos quinze primeiros dias de afastamento por motivo de doença não possuem natureza salarial por inexistir prestação de serviço nesse período, motivo que inviabiliza a incidência da contribuição previdenciária sobre esses valores.

Tratam-se, de fato, de duas verbas distintas, pois enquanto a primeira corresponde a pagamentos que a empresa faz no

período em que seu empregado já está em gozo de auxílio-doença — e que, como o próprio nome sugere, destina-se A complementação da renda desse benefício previdenciário —, a segunda diz respeito ao pagamento de que trata o § 3º do art. 60 da Lei nº 8.213, de 24/07/1991, in verbis:

§ ..32 Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá ci empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral.

oportuno lembrar, neste passo, que não existe nos autos comprovação alguma de que a empresa realmente efetuou pagamentos a qualquer um desses dois títulos aos seus empregados — o que, por si só, é bastante para o não acolhimento da pretensão deduzida neta parte da impugnação. Em consequência disto, procederemos A apreciação da matéria em tese, é dizer, avaliaremos apenas se as aludidas verbas se põem ou não no campo de incidência das contribuições lançadas pela fiscalização.

No primeiro caso, admitimos, desde logo, que assiste razão ao sujeito pássivo, ou seja, não questionamos que os valores relativos A complementagdo do auxílio-doença não sofrem a incidência das contribuições aqui exigidas, desde que atendida a condição para tanto estabelecida na legislação previdenciária.

Deveras, o art. 28 da Lei nº 8.212/91 assevera, em seu parágrafo 9º, alínea "n" (reproduzidos no texto da impugnação), que:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: • (.)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(.)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

1 Desta forma, no que pertine A verba em tela, o reconhecimento do direito As compensações realizadas pela "ALUJET" depende de que ela faça prova:

I I 1º) de que, efetivamente, realizou os pagamentos cujos valores são, informados na coluna "Base de Cálculo" da planilha juntada As fls. 252 e 253; e , I I 2º) de que atende A condição posta na transcrita alínea "n" do § 9º do art.

28 da lei de custeio — é dizer, que o direito A complementação do auxílio-doença "seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa".

Verifica-se, pois, que o indeferimento do pedido articulado pela defesa não decorre de controvérsia — que, repetimos, não existe — relacionada A matéria em tese, mas tão somente de ausência de comprovação desses dois fatos nos autos do processo.

Já no caso dos pagamentos correspondentes aos quinze primeiros dias de afastamento dos empregados, por motivo de doença, A ausência da comprovação dos fatos —que, segundo já destacado, basta para a ratificação das glosas levadas a efeito pela AFRFB autuante —, soma-se o entendimento vigente no âmbito da Receita Federal do Brasil, de que a própria tese sustentada pela impugnante é de todo improcedente.

Realmente, em consonância com a doutrina e a jurisprudência pátrias, entende-se que o afastamento do trabalhador em virtude dos primeiros quinze dias, por motivo de doença ou acidente, consubstancia-se em causa de interrupção do contrato de trabalho, incorrendo na responsabilidade do empregador em remunerá-lo como se em exercício estivesse, inclusive com o pagamento das contribuições previdenciárias.

Até porque, a vetusta teoria da contraprestatividade absoluta entre salário e trabalho é ultrapassada e arcaica, conforme se depreende das seguintes palavras de SÉRGIO PINTO MARTINS (in "Direito do Trabalho", 23 ed., Editora Atlas, Sao Paulo, 2007, pág.

209), respeitável doutrinador e magistrado da Justiça Federal Trabalhista:

A teoria do salário como contraprestação do trabalho entendia que inexistiria salário se não houvesse trabalho (Kein Arbeit, kein Lohn). Essa teoria não explicava integralmente certas situações, como o fato de o empregado estar adoentado e o salário ser devido nos 15 primeiros dias, nas férias etc.

Nota-se que, hoje, a natureza salarial do pagamento não ocorre apenas quando haja prestação de serviços, mas nos períodos em que o empregado está disposição do empregador, durante os períodos de interrupção do contrato de trabalho ou outros que a lei indicar. Inexiste, portanto, rígida correlação entre o trabalho prestado e o salário pago.

Por isso, salário é a prestação fornecida diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, seja em razão da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais ou demais hipóteses previstas em lei.

Em verdade, a Consolidação das Leis do Trabalho — C.L.T., aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, dedica o Capítulo IV de seu Título IV ao disciplinamento da "suspensão e da interrupção do contrato de trabalho", mas não se ocupa em conceituar estes dois institutos. Todavia, pelas conseqüências que estabeleceu, a partir do art. 471, para diversas hipóteses em que o laborista afasta-se do emprego, ficaram os cientistas do direito aptos a elaborar construções doutrinárias como as que a seguir trazemos h colação:

1. Suspensão e interrupção. *Em ambas o contrato de trabalho continua vigente, mas as obrigações principais das partes não são exigíveis (suspensão) ou o são apenas parcialmente (interrupção). Na primeira não há trabalho nem remuneração; na segunda, não há trabalho, mas o empregado continua a receber os salários.' (destaque nosso)*

Acrescenta, o conceituado autor, nas mesmas obra e página, que "os depósitos do FGTS são devidos nos casos de interrupção do contrato (D. 99.684/90, art. 28),

pois somente neste último são devidos os salários"). (grifamos)

Tendo como aceite que os valores pagos ao empregado, relativamente aos períodos de interrupção do contrato de trabalho, têm natureza jurídica de salário — já que tal é a conclusão da melhor e majoritária doutrina pátria -, cuidemos de verificar o que dizem os doutos a respeito do afastamento sobre que versam os presentes autos. Com a palavra, mais uma vez, o insigne VALENTIN CARRION:

1. Os primeiros 15 dias de doença são de interrupção e remunerados pelo empregador; daí em diante o ônus pertence à Previdência Social (L. 8.213/91, art. 60, red. L. 9.876/99 e D. 3.048/99). Após os primeiros quinze dias, a interrupção se transforma em suspensão do contrato de trabalho e o empregado é considerado pela empresa como licenciado (L. 8.213/91, art. 63). 2 (destacCaa MOO Ai está, portanto, sob o magistério do saudoso mestre da Universidade Mackenzie', a identificação da natureza jurídica dos valores a que alude o § 3º do art. 60 da Lei de Benefícios: tratam-se eles de salários.

Deste ponto em diante, a matéria não mais comporta controvérsia, tendo em vista que tanto a Constituição

Federal de 1988 (art. 195, inciso I, "a") como a Lei nº 8.212/91 (art. 20 e 22, inciso I e II) estabelecem que o aspecto material da regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias em discussão consiste em o empregado auferir salários.)

De todo o exposto, é forçoso concluir pela aplicação, sim, da regra de incidência contida na lei de custeio da previdência social, ficando afastada, em contrapartida, a alínea "n" do § 9º de seu art. 28.

O Da contribuição sobre o adicional de 1/3 da remuneração de férias Não obstante a imprecisão dos termos da defesa, parece-nos que o entendimento aqui externado pelo sujeito passivo é de que também não se põe no campo de incidência das contribuições lançadas o valor correspondente ao adicional mencionado in fine do inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal, a saber:

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal; (grifamos)

Também aqui deve ser ressaltado que inexistem nos autos prova de que a empresa tenha realizado pagamentos a esse título aos seus empregados, que teriam dado ensejo As contribuições por ela tidas como indevidas.

De todo modo, para fundamentar a sua tese, a autuada cita a alínea "d" do § 9º do art. 28 da Lei no 8.212/91 e, ainda, a decisão proferida pela Suprema Corte no Agravo Regimental atinente ao Recurso Extraordinário nº 545.317.

Vejam, então, primeiramente, o citado dispositivo da lei de custeio:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(-)

,ç 90 Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT;

(grifamos)

Nitidamente, o comando em tela não é no sentido de que o adicional previsto no inciso XVII do art. 7º da Norma Apice está excluído, em qualquer hipótese, do campo de

incidência das contribuições previdenciárias, mas apenas quando referido As férias indenizadas. Isto equivale a dizer que, se decorrente de férias remuneradas, tal acréscimo corresponderá a situação que não se amolda A hipótese descrita na alínea "d" em comento, e que, por conseguinte, se subsumirá A regra de incidência construída no inciso I do mesmo art.

28 da Lei nº8.212/91.

Não por outro motivo, o Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, assim determina no § 4º de seu art. 214:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(.)

§ 42 A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 72 da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.

Nenhuma dúvida subsiste, portanto, de que, nos termos da legislação previdenciária, o "terço constitucional" em apreço:

a) integra o salário de contribuição se referido a férias remuneradas e b) não integra o salário de contribuição se referido a férias indenizadas.

Quanto A R. decisão do Supremo Tribunal Federal, reproduzida A fl. 179, no sentido de que esse abono não integra em qualquer hipótese o salário de contribuição, salientamos que ela foi proferida no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, significando isto que não é apta a produzir efeitos sendo em relação ao caso concreto Id apreciado.

Resta, então, à impugnante, para confirmar a existência do crédito que utilizou para efeito das compensações glosadas pelo fisco, demonstrar ilk, apenas que efetuou pagamentos a título do abono ora enfocado como, ainda, que tais dispêndios se referem a férias indenizadas, sob pena de não obter êxito — ao menos em sede de processo administrativo fiscal— em seu pleito.

O Da contribuição sobre o décimo terceiro Salário *No item 1.3 da pep de fls. 168 a 243, a autuada sustenta que o décimo terceiro salário não tem natureza salarial, mas de uma bonificação natalina, "motivo que afasta a incidência da contribuição previdenciária".*

Ocorre que não é isto o que se depreende do art. 28 da Lei nº 8.212/91, cujo parágrafo § 7º é assim redigido:

sç 70 0 décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-decontribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.

Cumprindo o mister que lhe é atribuído in fine desse § 7º, o Regulamento da Previdência Social acrescenta, no § 6º de seu art. 214:

ss 62 A gratificação natalina - décimo terceiro salário - integra o salário-decontribuição, eexxcettoo para o cálculo do salário-de-benefício, sendo devida a contribuição quando do pagamento ou crédito da Wilma parcela ou na rescisão do contrato de trabalho.

Ademais a notificação fiscal tomou por base documentos do próprio recorrente, sendo que os fatos geradores estão discriminados mensalmente de modo claro e preciso no Discriminativo Analítico de Débito – DAD, o que, sem dúvida, possibilitou o pleno conhecimento do recorrente acerca do levantamento efetuado.

Os valores objeto da presente notificação foram lançados com base na GFIP, declaração realizada pela própria empresa. Conforme dispõe o art. 225, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, abaixo transcrito, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados.

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.

Uma vez que a notificada remunerou segurados empregados e contribuintes individuais, bem como contratou por intermédio de cooperativas de trabalho, sejam declarados em GFIP, ou descritos em FOPAG, conforme informação nos registros documentais da empresa, deveria ter efetuado o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da Decisão-Notificação, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar a presente notificação.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso para rejeitar preliminar de nulidade no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o lançamento efetuado.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira