



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.727819/2017-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.982 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2021
Recorrente BLUE ANGELS SEGURANÇA PRIVADA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/07/2017

PROCEDIMENTO FISCAL. DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não procede a alegação do Contribuinte de que o lançamento estaria eivado de vício de nulidade por ter sido emitido com base em delegação de competência. Tal prerrogativa está prevista em ato normativo da Receita Federal nos casos ali indicados, dentre os quais aquele que deu origem ao lançamento, restando incólume a sua validade e eficácia.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa quando a autoridade administrativa fiscal, em estrita observância à legislação de regência da matéria, observa todas as normas e prazos próprios do procedimento fiscal.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. DÉBITO PARCELADO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de débito parcelado cujo fundamento legal foi julgado inconstitucional pelo Egrégio STF, admite-se, na hipótese de o Contribuinte permanecer pagando o parcelamento, a possibilidade de utilização dos referidos pagamentos indevidos como créditos passíveis de compensação, na medida em que forem ocorrendo o pagamento das parcelas.

QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA. STJ. STF.

Em face da natureza eminentemente não remuneratória da verba atinente aos quinze dias que antecedem o auxílio-doença, na forma reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludida rubrica.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS VALORES PAGOS.

Para o reconhecimento do direito creditório em favor do Contribuinte, impõe-se a demonstração, a cargo do interessado, dos valores efetivamente recolhidos de forma indevida.

SALÁRIO MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, por maioria, apreciando o Tema 72 da repercussão geral (inclusão do salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração), deu provimento ao recurso extraordinário, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, prevista no art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91, e a parte final do seu § 9º, alínea a, em que se lê "salvo o salário-maternidade". Foi fixada a seguinte tese: "É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade".

HORA EXTRA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O Superior Tribunal de Justiça firmou a tese que "As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária." (Tema nº 687) nos autos do REsp nº 1.358.281, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC/1973, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do Anexo II ao RICARF.

ADICIONAL NOTURNO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. STF. REPERCUSSÃO GERAL. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O Supremo Tribunal Federal, apreciando a incidência de contribuições previdenciárias sobre o adicional noturno, no tema 20 da repercussão geral fixou a tese de que "A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.

ADICIONAIS. DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O caráter remuneratório dos adicionais de insalubridade (art. 7º, XXIII, da CF) e de periculosidade (art. 7º, XXIII, da CF), é inequívoco, pois tratam-se de conquistas sociais que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório, como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça.

FÉRIAS GOZADAS E RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O valor pago a título de férias gozadas, assim como o seu respectivo terço constitucional, têm natureza remuneratória e, por conseguinte, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro do seu âmbito revisional da decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, não havendo permissão para declarar ilegalidade de Lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário o controle de constitucionalidade e de legalidade das leis.

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

RETENÇÕES NOTAS FISCAIS. SALDO CREDOR ACUMULADO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA ORIGEM E O SEU CONSUMO AO LONGO DO TEMPO.

Admite-se a compensação de saldo credor acumulado referente ao valor da contribuição previdenciária retido de que trata o caput do art. 31 da Lei nº 8.212/91, desde que comprovada a sua origem, composição e consumo ao longo do tempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório referente às verbas pagas a título de salário-maternidade e referente aos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença e, em relação às contribuições previdenciárias decorrentes da contratação de cooperativas de trabalho objeto de parcelamento, para que seja considerado como “débitos pagos objeto de parcelamento”, não apenas aqueles cujo parcelamento tenha sido integralmente quitado, mas também as parcelas mensais regularmente quitadas, a serem aferidas quando da liquidação da presente decisão. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que deram provimento parcial em menor extensão, reconhecendo o direito creditório apenas em relação ao salário-maternidade.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-46.400 (p. 7.807), que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de processo atinente à auditoria de conformidade de compensações de natureza previdenciária. Os encontros ou acertos de contas em exame foram realizados pelo sujeito passivo em epígrafe, matriz e filiais, nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) dos meses de agosto de 2012 a janeiro de 2017 com inclusão de décimos terceiros salários. Os débitos compensados perfazem um montante de R\$ 26.553.983,87 de principal.

O contribuinte foi intimado a detalhar a origem dos créditos utilizados para extinguir seus débitos confessados em GFIP sob condição resolutória. Após o transcurso de prazo inicialmente concedido, o sujeito passivo solicitou dilação do período para atender à demanda fiscal. O pleito foi acatado. Dessa forma, estendeu-se o lapso de tempo inicial por um intervalo de mais 60 dias.

Todavia, ele não se pronunciou. Logo, o sujeito passivo não ofereceu justificativas para os créditos utilizados nas compensações em análise ainda que lhe tenha sido conferido um prazo total de 90 dias aproximadamente.

Nessa toada, observou-se o artigo 39, da Lei 9.784/99, segundo o qual, quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelo interessado, serão expedidas intimações para esse fim. O contribuinte não atendeu a demanda fiscal. Em virtude da omissão do interessado, não se pode aferir o cumprimento dos requisitos legais. Outrossim, vislumbra-se a incidência do artigo 107-A da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil 1.300/12.

Conforme o último dispositivo infralegal citado, o Auditor-Fiscal, competente para decidir sobre compensação, condicionou o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito. Como o contribuinte não atendeu às intimações, refutou os haveres reivindicados por ele haja vista a falta de comprovantes. Consequentemente, glosou os encontros ou acertos de contas resguardando os interesses da Fazenda Nacional.

Da análise dos autos, depreende-se que o sujeito passivo fez volumosa juntada de documentos, atinentes às compensações de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP (fls. 1.045 a 6.966), e em sua manifestação de inconformidade (fls. 1.004 a 1.044) aduziu, em síntese, os seguintes argumentos.

Da prejudicial de decadência.

Verifica-se a decadência de parte do crédito tributário ora questionado, tendo em vista que a Requerente foi cientificada do despacho decisório em 22.6.2017. Além disso, devem ser consideradas as competências tidas como questionadas no despacho decisório, bem como no respectivo anexo (fls. 41), referentes a agosto de 2012 a janeiro de 2017.

Das preliminares.

De nulidade do Despacho Decisório.

Resta demonstrada a nulidade do despacho decisório, em razão de vício de competência, tendo em vista que a delegação de competência no presente caso (i) não está de acordo com o artigo 11 do Decreto-lei 200/67, vez que não cumpre o requisito de proximidade dos fatos, e (ii) não está de acordo com a Lei 9.784/99, que impõe a possibilidade de delegação parcial da competência, e não total, como foi feito, restando caracterizada, no presente caso, a renúncia de competência.

De cerceamento do direito de defesa.

Tendo em vista que o direito à ampla defesa é garantia constitucional e prerrogativa do administrado, resta demonstrada a nulidade do despacho decisório, vez que proferido antes do término do prazo concedido pela própria Autoridade Administrativa para a juntada de documentos e esclarecimentos.

Do mérito.

Demonstrada a improcedência do despacho decisório tendo em vista que parte dos créditos utilizados nas compensações provêm de recolhimentos indevidos de contribuições previdenciárias, sobre a contratação de cooperativas, conforme se verifica ainda nos documentos anexados (notas fiscais, planilhas e guias de recolhimento).

A requerente está sujeita ao recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a Folha de Salários, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao Risco Ambiental do Trabalho (antigo Seguro de Acidente do Trabalho) e aos chamados terceiros (INCRA, SEBRAE, SESC, SENAC e FNDE). Contudo, não há previsão constitucional para a incidência das aludidas contribuições sobre verbas constantes na folha de pagamento de natureza indenizatória ou previdenciária, ambas sem natureza salarial.

A requerente recolheu indevidamente contribuições previdenciárias sobre inclusive RAT e terceiros, sobre os valores pagos a título de auxílio-creche, adicionais por horas extraordinárias, noturno, de periculosidade e de insalubridade, a título de férias, o terço constitucional de férias, salários maternidade, afastamento doença e acidente e aviso-prévio indenizado, todos com seus respectivos reflexos. Desse modo, tais valores recolhidos a maior foram utilizados como créditos nas compensações ora questionadas.

Diante do exposto, resta demonstrado que a composição da contribuição ao RAT pela incidência do multiplicador FAP viola princípios constitucionais, bem como previsões legais. Assim, resta evidente que os valores recolhidos de RAT em razão da aplicação do FAP, devem ser reconhecidos como créditos utilizados nas compensações ora questionadas.

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento das compensações efetuadas, requer seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade, a fim de reconhecer (i) a nulidade do despacho decisório ou, caso assim não se entenda (ii) a sua improcedência, tendo em vista o direito da Requerente à apuração dos créditos que embasaram as compensações efetuadas em GFIP.

Do pedido de diligência fiscal.

Em busca da verdade material e do amplo direito de defesa, realizou-se consulta no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, mais precisamente o GFIP WEB, na qual constatou-se que há declaração em GFIP de tomadores de serviços do contribuinte cujas notas fiscais, anexadas à manifestação de inconformidade, são contemporâneas aos fatos geradores, o que caracterizou a verossimilhança das alegações do sujeito passivo no sentido de realmente possuir direito às compensações efetuadas no período objeto da auditoria de conformidade. Nesse compasso, os documentos juntados pela defesa (notas fiscais/folhas de pagamento) confrontados com consulta ao sistema GFIP WEB, a priori, confirmou, em parte, uma plausibilidade do direito creditório do sujeito passivo.

Contudo, como as glosas efetuadas tiveram origem em auditoria de conformidade, procedimento específico para análise das compensações declaradas em GFIP pelo sujeito passivo, restou à fiscalização federal, que possui a experiência e prática na

análise da documentação colacionada, esclarecer, já que foram juntadas notas fiscais de prestação de serviços de inúmeros prestadores e folhas de pagamentos, se tais documentos (fls. 1.045 a 6.966), para os quais o contribuinte diz comprovar o direito de compensação, satisfazem os interesses da auditoria de conformidade nos termos em que foi proposta, consoante Termo de Intimação SEORT n.º 2010/2017.

Em 19/10/2017 foi requisitada diligência fiscal a fim de a fiscalização esclarecer fatos e analisar documentos colacionados pelo impugnante em sua manifestação de inconformidade (fls. 1.004/1.044).

No dia 7/3/2017, a fiscalização federal, em Informação Fiscal (fls. 7.754 a 7.757), tece, em síntese, as seguintes justificativas:

...

2. Conforme planilha 1 de arquivo não paginável anexado à folha 7.753, constata-se a subsistência de saldo credor de valores retidos na fonte sobre notas fiscais em virtude de serviço prestado com cessão de mão de obra ou empreitada apenas de agosto de 2007 a março de 2008. Esclareço que se extraíram os dados constantes nessa planilha das GFIP transmitidas pelo próprio contribuinte. Outrossim, cotejaram-se as quantias totais declaradas por ele a título de contribuições previdenciárias retidas na fonte (retenção Lei 9.711/98) com aquelas da mesma espécie deduzidas dos débitos gerados sobre a folha de pagamento do respectivo mês. Além disso, limitou-se o intervalo de análise a agosto de 2007 porquanto se aplica por analogia o prazo decadencial previsto no artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional. Segundo o dispositivo de lei aludido, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário.

...

4. Como as compensações mais antigas datam de agosto de 2012, o período de cinco anos que antecede tal termo teve início em agosto de 2007. Consequentemente, fica justificado o limite em tal mês. Por conseguinte, depreende-se que de abril de 2008 em diante o sujeito passivo utilizou integralmente na própria competência de emissão das notas fiscais as importâncias descontadas na fonte. Tal conduta está prevista no artigo 31, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, conforme o qual, o valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. Cumpre destacar que o campo destinado a compensações não se confunde com aquele destinado a retenções sobre notas fiscais na GFIP (retenção Lei 9.711/98). Dessa forma, a auditoria objeto destes autos examinou precipuamente o campo específico para compensações.

Portanto, salvo para o período de agosto de 2007 a março de 2008, não restaria saldo credor oriundo de importâncias retidas sobre notas fiscais passível de compensação em GFIP de meses subsequentes.

5. Assim sendo, apenas as notas fiscais que se referiam ao lapso temporal de agosto de 2007 a março de 2008 foram analisadas em homenagem ao princípio da eficiência. Com efeito, as demais notas fiscais não implicariam em tese direito de crédito que pudesse ser compensado em meses posteriores. O resultado desse exame foi incluído à Planilha 2 do arquivo não paginável à folha 7.753. Destaco inicialmente não haver notas fiscais para o décimo terceiro salário de 2007. Portanto, o suposto saldo credor apurado na Planilha 1 para tal competência não existe. Outrossim, o sujeito passivo foi intimado a esclarecer a irregularidade citada conforme termo à folha 7.649. Em sua resposta, a pessoa jurídica afirmou que a quantia informada a título de retenção sobre notas fiscais para o décimo terceiro salário de 2007 representa na verdade saldos acumulados de meses anteriores. Além disso, os montantes de contribuições previdenciárias descontadas na fonte para os

meses de janeiro a março de 2008 ficaram aquém ou abaixo das cifras declaradas para tal rubrica em GFIP. Tal enunciado se baseia nas notas fiscais examinadas.

6. Em virtude das inconsistências apontadas no último parágrafo, elaborou-se a planilha 3 do arquivo não paginável à folha 7.753, que reúne os saldos credores oriundos de valores retidos na fonte sobre notas fiscais passíveis de compensação apurados para o período de agosto de 2007 a março de 2008. Apesar de realmente remanescer tal direito de crédito, não se pode olvidar que constam compensações em GFIP de dezembro de 2007 a maio de 2011, intervalo não abrangido pela auditoria de conformidade consubstanciada neste processo. Planilha 4 do arquivo não paginável apresenta os encontros ou acertos de contas mencionados. Infere-se da praxe do sujeito passivo que ele certamente utilizou os haveres vistos na Planilha 3 para compensar os débitos da Planilha 4. Consequentemente, as compensações objeto destes autos não podem teoricamente ter lastro em quantias retidas na fonte sobre notas fiscais. Como se não bastasse, o próprio contribuinte quase não vinculou saldos de retenções de 11% aos débitos compensados em GFIP objeto destes autos conforme planilha à folha 1.098.

7. Portanto, salvo melhor juízo, em resposta à indagação dos julgadores da 7ª Turma da DRJ/SDR, os documentos juntados aos autos quando do protocolo da manifestação de inconformidade não satisfazem os interesses da auditoria. Por outro lado, de acordo com a manifestação de inconformidade juntada a partir da folha 1.004, o sujeito passivo invoca diversas outras rubricas como origem do direito de crédito para as compensações observadas em GFIP. A maioria esmagadora delas não é reconhecida administrativamente. De fato, a Receita Federal do Brasil apenas admite como válidas as importâncias despendidas com cooperativas de trabalho, aviso prévio indenizado e auxílio-creche. As contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitidas por cooperativas de trabalho foram julgadas inconstitucionais em decisão definitiva, a qual passou a vincular a Receita Federal conforme o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2015 e Nota PGFN/CRJ nº 604/2015.

8. Logo, com amparo nesses preceitos legais, consultaram-se as GFIP nas quais o contribuinte alegava ter confessado o gravame aludido. A planilha 5 do arquivo não paginável à folha 7.753 reúne os dados. Como se observa, a pessoa jurídica realmente havia declarado as contribuições previdenciárias que recaem sobre os valores pagos a cooperativas. Porém, quase todos os débitos oriundos das GFIP referidas estão parcelados. Consoante o artigo 151, caput combinado com o inciso VI, do Código Tributário Nacional, suspende a exigibilidade do crédito tributário o parcelamento. Logo, as importâncias relativas a cooperativas de trabalho não representam direito líquido e certo posto que elas ainda não foram quitadas. Portanto, salvo aquelas já extintas conforme a planilha 5, as contribuições previdenciárias incidentes sobre as notas fiscais ou faturas emitidas pelas cooperativas de trabalho não podem ser utilizadas em compensações. Com efeito, o artigo 170 do Código Tributário Nacional exige que os créditos contra a Fazenda Nacional sejam líquidos e certos para serem compensados.

9. Dessa forma, a planilha 6 do arquivo não paginável à folha 7.753 consolida os valores passíveis de serem reconhecidos para tal rubrica. Ademais, conforme Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado por não se tratar de verba salarial. Como tal entendimento é vinculante para a Receita Federal do Brasil, intimou-se o sujeito passivo a apresentar os termos de rescisão do contrato de trabalho para o período durante o qual o interessado reivindica seu crédito. O termo com essa finalidade pode ser visto à folha 6.975. As peças processuais da folha 7.037 a 7.648 contêm os termos requisitados.

A seguir, as cifras neles constantes foram comparadas com aquelas registradas na GFIP. Por fim, a planilha 7 do arquivo não paginável relaciona os trabalhadores cujas quantias a título de aviso prévio indenizado foram incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. A planilha 8 do arquivo não paginável à folha

7.753 consolida por competência os eventuais direitos creditórios provenientes dessa rubrica.

10. Ressalto que os períodos de apuração listados na planilha 8 exibem débitos extintos conforme o sistema de informática. Tal circunstância diferencia as contribuições previdenciárias do aviso prévio indenizado daquelas incidentes sobre as cooperativas de trabalho. Por último, o sujeito passivo aduziu ter pago contribuições previdenciárias sobre auxílio-creche. De acordo com item II, nº 23 do Anexo à Nota PGFN/CRJ nº 1.114/2012 e Ato Declaratório PGFN nº 13/2011, o auxílio-creche funciona como indenização, não integrando o salário-de- contribuição para a Previdência. Tal exegese vincula a Receita Federal do Brasil.

Porém, o contribuinte não apresentou comprovantes do gasto efetuado com o auxílio-creche para os meses durante os quais ele invoca direito de crédito com lastro nessa rubrica embora tenha sido intimado a fazê-lo conforme termo à folha 6.975. Portanto, em virtude da falta de provas, nada pode ser reconhecido a título de crédito para supostas contribuições previdenciárias pagas sobre auxílio-creche.

Assim sendo, a planilha 9 do arquivo não paginável à folha 7.753 reúne os direitos creditórios que podem ser admitidos como válidos com fulcro na manifestação de inconformidade. Eles perfazem R\$ 44.350,35 a título de principal.

Em resposta aos argumentos trazidos pela fiscalização federal a impugnante assim redarguiu (fls. 673/675):

Em relação ao período examinado, a Auditoria Fiscal deixou de considerar o fato de que os créditos provenientes de retenções na fonte de contribuições previdenciárias, em razão da prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, provêm de períodos anteriores, em razão de saldo credor acumulado, que pode ser compensado em períodos futuros.

Não há que se falar em decadência no presente caso. A decadência consiste em prazo aplicável ao Fisco para o lançamento tributário. O direito creditório no presente caso, ao ser acumulado em períodos anteriores, se renova a cada mês. É o que podemos verificar na redação do artigo 88, §3º da Instrução Normativa 1.717/17, que trata de compensações.

Desse modo, haja vista a autorização expressa para compensação do saldo remanescente acumulado em períodos anteriores, a limitação da análise da Auditoria Fiscal, ao considerar apenas os créditos posteriores a agosto de 2007, se revela totalmente improcedente.

Ademais, o crédito apurado pela Auditoria Fiscal se limitou ao exame de notas fiscais emitidas até março de 2008, sob a alegação de que após esse período a utilização dos créditos poderia ser feita na própria competência das notas fiscais.

Ora, o mesmo argumento se aplica aqui. Os créditos são provenientes de saldo credor acumulado em períodos posteriores, razão pela qual a Requerente possui crédito acumulado de retenções, e não poderia assim utilizar todo esse crédito na competência das respectivas notas fiscais.

Além disso, o mencionado §1º do artigo 31 da Lei 8.212/1991, só veio a entrar em vigor em maio de 2009, razão pela qual não faz qualquer sentido a argumentação da Auditoria Fiscal.

Diante disso, resta demonstrada a im procedência do resultado da diligência em relação aos créditos provenientes das retenções, uma vez que todo o saldo credor acumulado pela requerente deveria ser verificado para a apuração do direito creditório. Faz-se necessário, assim, diante da vedação ao cerceamento de defesa, que todas as notas fiscais de retenção sejam analisadas, e não apenas aquelas do período entre agosto de 2007 a março de 2008. Afim de ilustrar o seu direito, a requerente pede vênias para juntar a planilha anexa, que evidencia a existência de saldo credor acumulado proveniente de retenções em notas fiscais.

Além disso, a insubsistência do resultado da diligência se revela, uma vez mais, na medida em que, a planilha 9 do arquivo não paginável de fls. 7.753 não traz os créditos de retenções apurados nas planilhas de 1 a 4. Assim, a título argumentativo, a requerente requer que ao menos o valor do direito creditório apurado seja retificado, para constar o montante proveniente das retenções, apurado nas planilhas de 1 a 4.

A requerente reitera todos os argumentos sobre esse tópico, constantes da manifestação de inconformidade de fls. 1004/1044, como se aqui estivessem transcritos, e requer seja reconhecido o seu direito de crédito sobre as chamadas verbas indenizatórias.

Resta demonstrado o direito da requerente ao reconhecimento dos créditos de contribuição previdenciária sobre a contratação de cooperativas, ainda que essas contribuições previdenciárias estejam sendo quitadas de forma parcelada.

Sem qualquer justificativa, portanto, a Auditoria Fiscal limitou os créditos de aviso prévio indenizado decorrentes das rescisões de contratos de trabalho ocorridas de janeiro de 2009 a outubro de 2010, quando todo o período de agosto de 2007 a janeiro de 2012 deveria ter sido considerado.

Cumpram-se ressaltar que durante os trabalhos da diligência, a requerente foi intimada para apresentar as rescisões ocorridas desde janeiro de 2007, tendo disponibilizado toda a documentação às Autoridades Administrativas.

A falta de análise desses documentos, sem qualquer justificativa para tanto, implica em cerceamento de defesa e violação ao devido processo legal.

Além da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, a requerente está sujeita ao recolhimento de contribuição destinada ao custeio dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT (antigo SAT). Entretanto, tal contribuição foi recolhida a maior, em razão da indevida aplicação do FAP para composição de seu valor. Assim, conforme demonstrado na manifestação de inconformidade de fls. 1.004/1.044, parte dos créditos utilizados nas compensações questionadas refere-se ao valor indevidamente recolhido de contribuição ao RAT.

Tais argumentos sequer foram analisados durante a diligência realizada pela Auditoria Fiscal, razão pela qual a requerente reitera os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade, como se aqui estivessem transcritos.

A DRJ, em face dos esclarecimentos e documentos apresentados pela Contribuinte, bem como em razão do resultado da diligência fiscal realizada, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada, nos termos do susodito Acórdão nº 15-46.400 (p. 7.807), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/01/2017

GLOSA DE VALORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária para a compensação de créditos, deverá a Fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos ao trabalhador como forma de retribuir o trabalho prestado seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros.

GFIP. INFORMAÇÃO DE VALORES DE RETENÇÃO EM RAZÃO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. PRAZO DE 5 ANOS.

O exercício do direito à compensação dos créditos relacionados às retenções está condicionado à sua informação na declaração GFIP da competência em que emitidas as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços.

O prazo limite para que o contribuinte retifique a declaração GFIP para incluir retenção não informada anteriormente é de 5 anos contados da data de vencimento do recolhimento relacionado à retenção.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. INCOMPETÊNCIA PARA SUA ANÁLISE.

Carecem de competência os órgãos da Receita Federal do Brasil para a análise de questionamentos atinentes à fixação do índice do Fator Acidentário de Prevenção, matéria esta vinculada a órgãos próprios da Previdência Social.

DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decisão sobre pedido de homologação de compensação declarada pelo contribuinte à Receita Federal do Brasil serão promovidas pelo titular da unidade que, à data da homologação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo. Porém, tal competência pode ser delegada ao subordinado hierárquico que estiver revestido das formalidades legais para cumprir as atribuições da delegação, não se cogitando inquirar de nulidade as decisões por ele proferidas.

PRAZO DE DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contado, no caso de ter havido recolhimento parcial, da data da ocorrência do respectivo fato gerador.

COMPLEMENTO DE DILIGÊNCIA.

O pedido de complemento de diligência requerida pelo impugnante pode ser indeferida pela autoridade julgadora se esta considerá-la desnecessária, por constarem dos autos os elementos suficientes para a análise conclusiva.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário (p. 7.846), reiterando os termos da manifestação de inconformidade, nos seguintes pontos, em síntese:

(i) incompetência da autoridade administrativa, posto que a Recorrente é domiciliada no Município de São Paulo e a fiscalização foi feita pela DRF de Piracicaba;

(ii) cerceamento de defesa, tendo em vista que o despacho decisório foi emitido antes do fim do prazo prorrogado pela fiscalização para apresentação dos documentos;

(iii) comprovação da origem dos créditos compensados:

(iii.i) créditos de contratação de cooperativas, cujos débitos são objeto de parcelamento; (iii.ii) crédito de aviso prévio indenizado;

(iii.iii) crédito referente ao pagamento de verbas indenizatórias, quais sejam: adicional de hora extra e noturno, adicional de periculosidade e de insalubridade, férias gozadas, terço constitucional de férias, salário maternidade e 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença;

(iii.iv) Risco de Acidente de Trabalho (RAT) composto pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP). A instituição do FAP como critério multiplicador do RAT, e sua inconstitucionalidade/ilegalidade, o que deverá gerar o direito a parte dos créditos utilizados nas compensações questionadas, decorrentes do valor indevidamente recolhido de contribuição ao RAT;

(iii.v) créditos provenientes de retenções de notas fiscais.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de glosa de compensações realizadas em GFIP nos meses de agosto de 2012 a janeiro de 2017. Às p.p. 2 a 6 encontra-se o Demonstrativo das Compensações Declaradas em GFIP de que trata o presente processo, cujos débitos compensados perfazem um montante de R\$ 26.553.983,87 de principal.

Intimado a detalhar a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas, a Contribuinte não apresentou os documentos e os esclarecimentos solicitados pela Fiscalização, pelo que referidas compensações não foram homologadas, nos termos do Despacho Decisório nº 313/2017 (p. 37).

Cientificada do susodito Despacho Decisório nº 313/2017 (p. 37), a Contribuinte apresentou a sua competente manifestação de inconformidade (p. 1.004), a qual foi julgada procedente em parte pelo órgão julgador de primeira instância, nos termos do Acórdão nº 15-46.400 (p. 7.807), restando reconhecido um direito creditório no valor de R\$ 44.350,35, a título de principal.

Em face da decisão de primeira instância, a Contribuinte interpôs o seu competente recurso voluntário, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

1. Preliminarmente:

1.1. a nulidade do lançamento por incompetência da autoridade administrativa, posto que a Recorrente é domiciliada no Município de São Paulo e a fiscalização foi feita pela DRF de Piracicaba; e

1.2 a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, tendo em vista que o despacho decisório foi emitido antes do fim do prazo prorrogado pela fiscalização para apresentação dos documentos;

2. No Mérito:

2.1. a comprovação da origem dos créditos compensados, tendo em vista se tratarem de:

2.1.1. crédito de contratação de cooperativas, cujos débitos são objeto de parcelamento;

2.1.2. crédito de aviso prévio indenizado;

2.1.3. crédito referente ao pagamento de verbas indenizatórias, quais sejam: adicional de hora extra e noturno, adicional de periculosidade e de insalubridade, férias gozadas, terço constitucional de férias, salário maternidade e 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença;

2.1.4. crédito referente ao pagamento do Risco de Acidente de Trabalho (RAT) composto pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP). A instituição do FAP como critério multiplicador do RAT, e sua inconstitucionalidade/ilegalidade, o que deverá gerar o direito a parte dos créditos utilizados nas compensações questionadas, decorrentes do valor indevidamente recolhido de contribuição ao RAT; e

2.1.5. créditos provenientes de retenções de notas fiscais.

Passemos, então, à análise de cada um dos pontos de defesa da Recorrente.

Das Preliminares de Nulidade do Lançamento Por Incompetência da Autoridade Administrativa e Por Cerceamento de Defesa

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte defende, em sede de preliminar, a nulidade do lançamento com base em dois fundamentos distintos, a saber: incompetência da autoridade administrativa e cerceamento de defesa, *in verbis*:

No presente caso a Recorrente está domiciliada no Município de São Paulo, e a fiscalização acerca das compensações previdenciárias foi feita pela Delegacia da Receita Federal de Piracicaba. Ora, não há qualquer relação da Recorrente com o Município de Piracicaba. O auditor fiscal que efetuou toda a fiscalização encontra-se há mais de 160 km de distância do estabelecimento comercial da Recorrente! Evidente, portanto, que a delegação de competência nesses moldes não poderia ocorrer.

Isso porque, o despacho decisório que não homologa compensações de contribuições previdenciárias e, por consequência, procede à cobrança de crédito tributário, consiste em ato administrativo vinculado, cuja competência é da autoridade administrativa da Receita Federal, vinculada ao domicílio tributário do contribuinte.

(...)

Embora a fiscalização esteja voltada à coleta de dados e análise de documentos, no presente caso houve solicitação de prazo adicional para o atendimento das solicitações fiscais. A concessão de prazo adicional foi concedida pela Autoridade Administrativa, mas posteriormente ignorada, tendo sido proferido o despacho decisório antes da apresentação dos documentos em relação aos quais a própria Autoridade Administrativa havia reconhecido dilação de prazo para a entrega. Portanto, nesse caso específico deve ser reconhecido o cerceamento de defesa, mesmo se tratando de procedimento de fiscalização.

Sobre as alegações de nulidade do lançamento, a DRJ destacou e concluiu que:

No que respeita à invocada nulidade da decisão proferida através do Despacho Decisório, não merece prosperar o argumento acerca do assunto, pois há normatização que prevê a delegação de competência no âmbito da Administração Pública, com o objetivo de conferir eficiência e celeridade à decisão de assuntos de interesse público ou da própria administração. Essa prerrogativa fundamenta-se na Portaria SRRF08 n.º 33, de 3 de março de 2017, considerando o disposto nos artigos 11 e 12 do Decreto-Lei 200/67, regulamentado pelo Decreto 83.937/79, com alterações posteriores, bem como os dispostos nos arts. 11 a 17 da Lei 9.784, de 29 de Janeiro de 1999.

(...)

Destarte, o Despacho Decisório exarado está revestido de todas as formalidades para sua validade, não se detectando nele quaisquer das hipóteses de nulidade previstas nos incisos I e II do art. 59, do Decreto 70.235/1972, devendo-se rejeitar a preliminar de incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade tributária e aduaneira da União.

Já em relação ao pedido de nulidade em face de cerceamento do direito de defesa vez que proferido Despacho Decisório antes do término do prazo concedido pela própria

Autoridade Administrativa para a juntada de documentos e esclarecimentos, resta esclarecer que esta afirmação não se sustenta nos fatos demonstrados nos autos.

(...)

Restou demonstrado (fl. 30), Comunicado SEORT n.º 33/2017, que a autoridade tributária e aduaneira da União, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, consignou no mencionado documento que o lapso temporal ficaria estendido até o dia 9/6/2017, ou seja, atendendo ao pedido do sujeito passivo, majorou o prazo em data fixa e razoável para atendimento de pedidos já feitos em intimação anteriormente notificada (fls. 7 a 13).

Portanto, diante do que foi demonstrado, entendo que a empresa pode até contestar a interpretação dada aos fatos pela Fiscalização, mas é inegável que o procedimento fiscal cumpriu os requisitos previstos no Decreto 70.235/72.

Como se vê, o Despacho Decisório demonstrou exatamente como foi realizado o procedimento em que não homologou a compensação da contribuição previdenciária, permitindo à empresa exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório bem como não houve violação de algum dos requisitos elencados no artigo 59 do referido Decreto 70.235/72.

(...)

Dessa forma, rejeita-se a preliminar de nulidade arguida, pois não houve ofensa ao direito de defesa do contribuinte.

Não há reparos a serem feitos na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, o procedimento fiscal e seus respectivos termos de intimações, bem como o Despacho Decisório que deu origem ao presente processo administrativo, foram praticados por auditores fiscais no exercício da delegação de competência de ocupante de cargo que seria legitimado para tanto. Não se verifica, portanto, no processo, ter havido o cerceamento do direito de defesa, nem a lavratura de auto por pessoa incompetente, consoante art. 59, inciso I e II do Decreto n.º 70.235/72, razão pela qual se mostra hígido o lançamento.

A decisão recorrida corrobora o posicionamento aqui adotado, conforme excerto acima transcrito.

Portanto, não assiste razão ao sujeito passivo, pois não há vício no lançamento fiscal a ensejar a sua nulidade.

Da mesma forma, não há que se falar em cerceamento de defesa por emissão do Despacho Decisório antes do encerramento do fim do prazo prorrogado pela Fiscalização para atendimento da intimação fiscal para apresentação de documentos.

Conforme se infere da tabela cronológica abaixo, não há que se falar em emissão prematura de despacho decisório. Vejamos:

Data	Dia da Semana	Descrição
17/03/2017	sexta-feira	Ciência do Contribuinte do Termo de Intimação Fiscal para apresentação de documentos.
20/03/2017	segunda-feira	Início do prazo para apresentação de documentos.
08/04/2017	sábado	Encerramento dos 20 dias para apresentação de documentos.
10/04/2017	segunda-feira	Fim do prazo de 20 dias para apresentação de documentos.
24/04/2017	segunda-feira	Protocolo do pedido de dilação do prazo para apresentação de documentos por mais 60 dias.
28/04/2017	sexta-feira	Deferimento do pedido de dilação do prazo para apresentação de documentos por mais 60 dias.
09/05/2017	terça-feira	Ciência do Contribuinte acerca do deferimento de dilação do prazo para apresentação de documentos por mais 60 dias
09/06/2017	sexta-feira	Fim do prazo prorrogado (por mais 60 dias, contados a partir de 11/07/2017, dia imediatamente posterior ao término do prazo inicial) para apresentação de documentos.
19/06/2017	segunda-feira	Emissão do Despacho Decisório.
22/06/2017	quinta-feira	Ciência do Lançamento Fiscal.

Como se vê, não há que se falar em emissão do Despacho Decisório antes do encerramento do prazo prorrogado para apresentação de documentos, o qual, conforme demonstrado na tabela acima findou no dia 09/06/2017.

Registre-se, pela sua importância, que, quando do deferimento do pedido de prorrogação do prazo para apresentação de documentos, a autoridade administrativa fiscal expressamente consignou que *o lapso temporal fica estendido até 9 de junho de 2017, sexta-feira* (vide Comunicado SEORT nº 33/2017, p. 30).

Neste esboço, rejeita-se as preliminares de nulidades do lançamento suscitadas pelo Recorrente, restando incólume a decisão de primeira instância neste particular.

Do Mérito

No mérito, a Contribuinte defende a origem dos créditos utilizados nas compensações, descrevendo a natureza destes.

Passemos, então, à análise de cada um dos créditos defendidos pelo Recorrente.

*** Crédito de Contratação de Cooperativas**

Neste ponto, a Contribuinte destacou, em sede de manifestação de inconformidade, que parte dos créditos utilizados nas compensações provêm de recolhimentos indevidos de contribuições previdenciárias, sobre a contratação de cooperativas, com base no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Sobre o tema, a DRJ, por sua vez, concluiu que:

Insta salientar que as contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitidas por cooperativas de trabalho foram julgadas inconstitucionais em decisão definitiva, a qual passou a vincular a Receita Federal conforme o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2015 e Nota PGFN/CRJ nº 604/2015.

Logo, com amparo nesses preceitos legais, consultaram-se as GFIP nas quais o contribuinte alegava ter confessado o gravame aludido. A planilha 5 do arquivo não paginável à folha 7.753 reúne os dados. Como se observa, a pessoa jurídica realmente havia declarado as contribuições previdenciárias que recaem sobre os valores pagos a cooperativas. Porém, quase todos os débitos oriundos das GFIP referidas estão parcelados. Consoante o artigo 151, caput combinado com o inciso VI, do Código Tributário Nacional (CTN), suspende a exigibilidade do crédito tributário o parcelamento. Logo, as importâncias relativas a cooperativas de trabalho não representam direito líquido e certo posto que elas ainda não foram quitadas. Portanto, salvo aquelas já extintas conforme a planilha 5 (fl. 7.753), as contribuições previdenciárias incidentes sobre as notas fiscais ou faturas emitidas pelas cooperativas de trabalho não podem ser utilizadas em compensações. Aliás, essa é a determinação vigente contida no inciso III, do artigo 76, da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

Com efeito, o artigo 170 do CTN exige que os créditos contra a Fazenda Nacional sejam líquidos e certos para serem compensados. Dessa forma, a planilha 6 do arquivo não paginável à folha 7.753 consolida os valores passíveis de serem reconhecidos para tal rubrica, acatando em parte o pleito o sujeito passivo.

Como se vê e em resumo, no que tange ao pagamento de contribuição previdenciária decorrente da contratação de cooperativas de trabalho, o órgão julgador de primeira instância, com base no resultado da diligência fiscal, constatou que houve, de fato, por parte da Contribuinte, a declaração em GFIP de contribuições dessa natureza.

Constatou, ainda, aquele Colegiado, que os referidos débitos declarados em GFIPs foram objeto de parcelamento, pelo que, *as importâncias relativas a cooperativas de trabalho não representam direito líquido e certo posto que elas ainda não foram quitadas*. Dessa forma, foram acatados como créditos passíveis de compensação os valores das contribuições previdenciárias decorrentes da contratação de cooperativas de trabalho já quitados, conforme Planilha 5 do arquivo não paginável de p. 7.753.

Pois bem!

Tratando-se de débito parcelado cujo fundamento legal foi julgado inconstitucional pelo Egrégio STF, é possível que ocorra uma das seguintes situações:

- * o parcelamento será rescindido / cancelado por iniciativa do próprio Contribuinte e/ou da Autoridade Administrativa Fiscal, hipótese na qual não há que se falar em recolhimento indevido a ser utilizado como crédito; ou

- * o Contribuinte, por equívoco, permanecerá efetuando o pagamento do parcelamento, hipótese na qual o pagamento indevido poderá ser utilizado como crédito na medida em que forem ocorrendo o pagamento das parcelas.

Não há, nos autos, qualquer informação acerca do status do parcelamento mencionado tanto pelo preposto fiscal diligente, quanto pela DRJ. Registre-se, pela sua importância que, no ponto em análise, a decisão do órgão julgador de primeira instância está embasada essencialmente no resultado da diligência fiscal (vide, neste sentido, parágrafos 7, 8 e 9 da Informação Fiscal de p.p. 7.754 a 7.757).

Analizando-se, assim, a susodita Informação Fiscal e seus respectivos demonstrativos (Planilhas 1 a 9 do arquivo não paginável de p. 7.753), verifica-se que o crédito reconhecido em primeira instância se refere àquele apurado pelo preposto fiscal diligente à época da realização da diligência fiscal.

Noutras palavras: quando da realização da diligência fiscal, o preposto fiscal verificou quais eram os débitos efetivamente pagos de contribuição previdenciária decorrentes da contratação de cooperativas de trabalho, sejam pagos em decorrência do seu regular recolhimento na época própria, sejam pagos em decorrência de parcelamento já quitado.

Como se vê, o reconhecimento do direito creditório da Contribuinte, no caso em análise, ficou limitado ao marco temporal da realização da diligência fiscal.

Neste espeque, seguindo o racional do preposto fiscal diligente, corroborado pelo órgão julgador de primeira instância, impõe-se o provimento parcial do recurso voluntário neste particular, reconhecendo-se como crédito em favor da Contribuinte os débitos efetivamente pagos, **quando da liquidação do presente julgado**, de contribuição previdenciária decorrentes da contratação de cooperativas de trabalho objeto de parcelamento, considerando-se como “débitos pagos objeto de parcelamento”, não apenas aqueles cujo parcelamento tenha sido integralmente quitado, mas também as parcelas mensais regularmente quitadas.

* Crédito de Aviso Prévio Indenizado

No que tange aos créditos decorrentes do pagamento de aviso prévio indenizado, a Contribuinte, em sede de recurso voluntário, defende que *embora o v. Acórdão recorrido tenha reconhecido o direito creditório sobre a contribuição previdenciária incidente sobre aviso prévio indenizado, nas planilhas 7 e 8 do arquivo não paginável de fls. 7.753 foram considerados apenas os créditos referentes ao período de janeiro de 2009 a outubro de 2010*.

Destaca que *as compensações glosadas foram efetuadas no período de agosto de 2012 a janeiro de 2017, de modo que se referem a créditos apurados no período de agosto de 2007 a janeiro de 2012.*

Neste esboço, conclui que, *sem qualquer justificativa, portanto, o v. Acórdão recorrido, ao reconhecer apenas os créditos apontados nas planilhas 7 e 8 do arquivo não paginável de fls. 7.753, limitou os créditos de aviso prévio indenizado decorrentes das rescisões de contratos de trabalho ocorridas de janeiro de 2009 a outubro de 2010, quando todo o período de agosto de 2007 a janeiro de 2012 deveria ter sido considerado.*

Razão não assiste à Recorrente neste particular.

Isto porque, apesar de sustentar que todo o período de agosto de 2007 a janeiro de 2012 deveria ter sido considerado, a Contribuinte não logrou demonstrar, nem mesmo por amostragem, a ocorrência de pagamentos a título de aviso prévio indenizado além daqueles já considerados pelo preposto fiscal diligente e, por conseguinte, pelo órgão julgador de primeira instância.

Observe-se, pela sua importância, o quanto exposto pelo auditor fiscal diligente em sede de Informação Fiscal (p. 7.756):

Conforme Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado por não se tratar de verba salarial. Como tal entendimento é vinculante para a Receita Federal do Brasil, intimou-se o sujeito passivo a apresentar os termos de rescisão do contrato de trabalho para o período durante o qual o interessado reivindica seu crédito. O termo com essa finalidade pode ser visto à folha 6.975. As peças processuais da folha 7.037 a 7.648 contêm os termos requisitados. A seguir, as cifras neles constantes foram comparadas com aquelas registradas na GFIP. Por fim, a planilha 7 do arquivo não paginável relaciona os trabalhadores cujas quantias a título de aviso prévio indenizado foram incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. A planilha 8 do arquivo não paginável à folha 7.753 consolida por competência os eventuais direitos creditórios provenientes dessa rubrica.

Como se vê, no curso da diligência fiscal houve intimação da Contribuinte para apresentar os termos de rescisão do contrato de trabalho para o período durante o qual reivindica seu crédito. Referidos documentos foram apresentados (p.p. 7.037 a 7.648). Com base, então, nos documentos apresentados pela Recorrente, os valores nestes constantes foram comparados com aqueles registrados na GFIP. Dessa análise, a Fiscalização elaborou a planilha 7 do arquivo não paginável de p. 7.753, relacionando todos os trabalhadores cujas quantias a título de aviso prévio indenizado foram incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. A planilha 8 do referido arquivo não paginável, por sua vez, consolida por competência os direitos creditórios provenientes dessa rubrica.

Neste esboço, resta improcedente o recurso voluntário neste particular, vez que fundado em assertivas genéricas, sem a necessária demonstração do crédito pleiteado.

* Das Demais Verbas

No que tange às demais verbas defendidas pela Contribuinte em sede de recurso voluntário, tem-se que a análise da matéria se restringe a definir se as mesmas possuem natureza indenizatória (conforme sustentado pela Recorrente) ou natureza remuneratória (conforme entendimento da autoridade administrativa fiscal, corroborado pela DRJ).

Vejamos!

- Salário Maternidade e 15 Primeiros Dias que Antecedem o Auxílio-Doença

No que tange às verbas em questão, pela clareza do raciocínio e didática da linha de pensamento desenvolvida, socorro-me aos escólios do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, objeto do Acórdão nº 2402-009.526, de 8 de março de 2021, *in verbis*:

O REsp 1.230.957/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, na forma do então vigente art. 543-C do CPC/1973 (atual art. 1.036 do CPC/2015), consolidou a tese de que as verbas indenizatórias e não habituais não sofrem incidência de contribuição previdenciária, e trata da incidência da contribuição previdenciária, a cargo da empresa, no contexto do Regime Geral da Previdência Social, sobre as seguintes verbas: i) terço constitucional de férias; ii) salário maternidade; iii) salário paternidade; iv) aviso prévio indenizado; e v) importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

Ao apreciar o REsp 1.230.957/RS, o Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques pugnou pela i) não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias; ii) incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade e sobre o salário paternidade; iii) não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado; e iv) não incidência da contribuição previdenciária sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

Todavia, a discussão sobre a não incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas não se esgotou no REsp 1.230.957/RS, vez que estas matérias foram objeto do RE n. 1.072.485 (Leading Case) – Tema 985 de repercussão geral – terço constitucional de férias (indenizadas ou gozadas); do RE n. 611.505 (Leading Case) – Tema 482 sem repercussão geral reconhecida – importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença; do RE 576.967 (Leading Case) – Tema 72 de repercussão geral – sobre a incidência contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade; e do ARE n. 745.901 – Tema 759 sem repercussão geral reconhecida – aviso prévio indenizado.

Em relação ao terço constitucional de férias, o STF, no âmbito do RE n. 1.072.485 (com repercussão geral reconhecida), fixou a tese no sentido de que é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Noutro giro, ao julgar o RE n. 611.505, o STF entendeu que a discussão sobre a incidência, ou não, de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador nos primeiros quinze dias de auxílio-doença situa-se em âmbito infraconstitucional, não havendo questão constitucional a ser apreciada, sendo, portanto, inexistente repercussão geral. Dessa forma, prevalece o que foi decidido pelo STJ.

Quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, embora não seja objeto deste litígio, é oportuno informar que o STF, pugnou, no âmbito do RE 576.967, que é inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade.

E quanto ao aviso prévio indenizado, no âmbito do ARE n. 745.901, o STF reconheceu a inexistência de repercussão geral do aviso prévio indenizado, por não se tratar de matéria constitucional, sendo, inclusive, objeto, inclusive, de dispensa de recorrer pela PGFN (Nota PGFN/CRJ n. 485/2016 e Parecer SEI n. 15147/2020/ME), prevalecendo o entendimento firmado pelo STJ.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, reconhecendo-se o direito crédito da Contribuinte correspondente às contribuições previdenciárias recolhidos sobre os valores pagos a título de salário-maternidade e 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.

- Dos Adicionais de Hora Extra, Noturno, Periculosidade, Insalubridade e Férias Usufruídas e Respetivo Terço Constitucional

Sobre as verbas em questão, adoto, como razões de decidir, as conclusões alcançadas pelo Eminentíssimo Conselheiro Rayd Santana Ferreira, objeto do Acórdão nº 2401-007.321, de 15 de janeiro 2020, *in verbis*:

A respeito do adicional de horas extras, salário maternidade, férias gozadas, SAT/RAT e os adicionais pleiteados, destaco que já houve pronunciamento decisório do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso especial representativo de controvérsia, neste contexto de observância obrigatória pelo CARF, tendo sido fixada a tese no sentido de que as verbas mencionadas têm cunho salarial ou há disposição legal expressa no mesmo sentido. Portanto, cabível a incidência de contribuições sociais.

Por amor ao debate, seguimos a explanação sobre a matéria. No que tange ao salário maternidade, cumpre citar, também, o Resp 1230957/RS, julgado como recurso representativo de controvérsia, que deve ser reproduzida pelos conselheiros, posto que definitiva no âmbito do STJ, pelo qual decidiu-se que incidiria contribuição sobre o salário maternidade.

Quanto ao adicional noturno, cumpre citar o julgamento realizado pelo STF no RE 565160, com repercussão geral reconhecida, portanto, de observância obrigatória por este colegiado, com a controvérsia assim delimitada:

Tal como fez o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, delimito a controvérsia, no que envolvido processo subjetivo. Eis o pedido formulado na inicial da ação ordinária ajuizada contra o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS: [...] julgar procedente a presente ação, declarando a inexistência de relação jurídica tributária entre a autora e o INSS, que a obrigue a recolher a contribuição previdenciária incidente sobre o total de remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, conforme exigência do inciso I, do art. 22, da Lei 8.212/91, com alterações impostas pela Lei nº 9.876/99, mais sim e tão somente sobre a folha de salários, sendo portanto excetuadas as seguintes verbas : adicionais (de periculosidade e insalubridade), gorjetas, prêmios, adicionais noturnos, ajudas de custo e diárias de viagem (quando excederem 50% do salário percebido), comissões e quaisquer outras parcelas pagas habitualmente, ainda que em unidades previstas em acordo ou convenção coletiva ou mesmo que concedidas por liberalidade do empregador não integrantes na definição de salário, até a edição de norma válida e constitucional para a instituição da mencionada exação.

No julgamento do RE 565.160 foi proferida a seguinte decisão:

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 20 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, fixando a seguinte tese: “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.”

Quanto às horas extras, também não assiste razão à recorrente e cumpre citar o REsp 1358281/SP, julgado como recurso representativo de controvérsia, que deve ser reproduzida pelos conselheiros, posto que definitiva no âmbito do STJ, pelo qual decidiu-se que incidiria contribuição previdenciária sobre esta parcela, conforme tem sido decidido neste CARF:

HORA EXTRA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. O Superior Tribunal de Justiça firmou a tese que "As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária." (Tema nº 687) nos autos do REsp nº 1.358.281, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC/1973, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do Anexo II ao RICARF. (Acórdão nº 2202-003.771, de 04/04/2017)

No que tange especificamente ao terço constitucional de férias gozadas, adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, importante esclarecer o posicionamento dos Tribunais Superiores sobre o tema.

O Regimento Interno do CARF – RICARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015) prevê em seu art. 62, §2º, que as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC devem ser observada pelos Conselheiros do CARF:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Neste sentido, sabe-se que o STJ possui jurisprudência consolidada no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração do terço constitucional de férias gozadas, dada a sua natureza indenizatória/compensatória, conforme restou decidido quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC). A decisão gerou o Tema/Repetitivo nº 479 e originou a seguinte tese:

A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

Todavia, houve o sobrestamento dos efeitos da referida decisão do STJ em razão do reconhecimento de repercussão geral do tema pelo Supremo Tribunal Federal – STF, conforme decisão da Vice-Presidência do STJ de 25/07/2015. Inicialmente, os efeitos da decisão do STJ foram suspensos em razão do Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, o qual trata da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade (Tema de Repercussão Geral 163/STF), cuja tese fixada foi a seguinte:

Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade’.

Referida decisão transitou em julgado em 16/04/2019.

Posteriormente, após o julgamento do RE nº 593.068/SC (mas antes do seu trânsito em julgado), o STJ informou que os efeitos da decisão proferida no REsp nº 1.230.957/RS estavam suspensos em razão do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF (Tema de Repercussão Geral 985/STF) e no qual se discute a natureza jurídica do terço de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência de contribuição social, sem fazer distinção sobre se tratar de remuneração de servidor público ou não.

Em agosto de 2020, o STF julgou o RE nº 1.072.485/PR e fixou a seguinte tese para o Tema de Repercussão Geral 985/STF:

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Contudo, foram opostos diversos embargos de declaração em face da decisão do STF, os quais estão pendentes de apreciação. Sendo assim, referida decisão não é definitiva, razão pela qual permanecem sobrestados os efeitos da decisão do STJ proferida no REsp nº 1.230.957/RS.

Portanto, o que se tem hoje é a não imposição da vinculação dos conselheiros do CARF ao decidido no REsp nº 1.230.957/RS pelo STJ, pois os efeitos desta foram suspensos pelo próprio STJ já que a questão envolvendo a incidência de contribuição social sobre o terço constitucional de férias foi elevada ao nível constitucional (Tema de Repercussão Geral 985/STF), já tendo se manifestado o Egrégio STF, como visto, pela incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de terço constitucional de férias.

Neste contexto, em face do quanto exposto no presente tópico, nega-se provimento ao recurso voluntário em relação ao reconhecimento do direito crédito decorrente do pagamento de contribuição previdenciária incidente sobre as verbas aqui analisadas.

- Crédito decorrente do Pagamento do RAT composto pelo FAP

Neste ponto, a Recorrente defende a ilegalidade / inconstitucionalidade da instituição do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) como critério multiplicador do Risco Acidente de Trabalho (RAT), *o que deverá gerar o direito a parte dos créditos utilizados nas compensações questionadas, decorrentes do valor indevidamente recolhido de contribuição ao RAT.*

Sobre o tema, destaque-se desde já que, nos termos da Súmula CARF nº 2, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei.

De fato, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das leis, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, o controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidades, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993.

Não se verifica, entretanto, nenhuma dessas hipóteses nos presentes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Neste mesmo sentido é, pois, a redação do art 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho.

Dessa forma, com relação aos vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade suscitados, veja-se que para se acatar a tese recursal seria necessário afastar a aplicação de lei, o que é defeso pelos supracitados art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 62 do Regimento Interno deste Conselho - RICARF.

Registre-se, pela sua importância que, o art. 10 da Lei 10.666/2003, abaixo transcrito, delegou ao regulamento a competência para reduzir ou aumentar a alíquota GILRAT; e qualquer conclusão sobre a incompetência para tanto implicaria afastar o comando da lei, incumbência esta, como já demonstrado linhas acima, exclusiva do órgão do Judiciário.

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, **conforme dispuser o regulamento**, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Sobre o caráter sancionatório do fator, por eventual ofensa ao art. 3º do CTN, a conclusão é exatamente a mesma: seria necessário afastar a aplicação da lei e também do regulamento, em franca inobservância ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 62 do Regimento Interno deste Conselho - RICARF.

Em síntese, e a despeito do bem fundamentado recurso, o CARF não tem competência para decidir questões atinentes à inconstitucionalidade e/ou ilegalidade das normas, de tal maneira que a decisão *a quo* não deve ser reformada, negando-se provimento ao recurso.

- Créditos Provenientes de Retenções em Notas Fiscais

No que tange aos créditos provenientes de retenções em notas fiscais, esclarece e defende a Recorrente que:

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente demonstrou a existência de créditos de contribuição previdenciária provenientes de retenções desse tributo em notas fiscais de prestação de serviços. Como forma de comprovar o seu direito, juntou aos autos as cópias de diversas notas fiscais, com a demonstração da retenção das contribuições previdenciárias.

Entretanto, o Ilmo. Auditor Fiscal, por ocasião da diligência, limitou-se a analisar as notas fiscais do período posterior a agosto de 2007, em razão do prazo prescricional para a compensação das competências a partir de agosto de 2012. O v. Acórdão recorrido acatou as conclusões da diligência, e reconheceu os créditos de retenções apenas no período posterior a agosto de 2007, bem como entendeu que a Recorrente teria utilizado integralmente os créditos nas próprias competências das notas fiscais, em razão da inserção do artigo 31, § 1º da Lei 8.212/1991.

Não obstante, no presente caso os créditos provenientes das retenções de contribuições previdenciárias em notas fiscais, decorrem de períodos anteriores, em razão do saldo acumulado dessas retenções, verificado pela Recorrente ano a ano.

Sobre o tema a DRJ destacou e concluiu que:

Ademais, a própria alegação de existência de saldo acumulado decorrente de retenções não fora demonstrado cabalmente pelo sujeito passivo haja vista confessar em resposta à Informação Fiscal (fl. 7.768) que fez juntada, atendendo a um pedido da Fiscalização, “por amostragem” (sic) de saldo acumulado das mencionadas retenções.

Neste sentido, não há como acatar o pedido de direito creditório relativo ao conteúdo das planilhas 1 a 4 (fl. 7.753) elaborada pelo fisco haja vista a fundamentação contida e explicitada na Informação Fiscal (fls. 7.755), *in fine*:

5. Assim sendo, apenas as notas fiscais que se referiam ao lapso temporal de agosto de 2007 a março de 2008 foram analisadas em homenagem ao princípio da eficiência. Com efeito, as demais notas fiscais não implicariam em tese direito de crédito que pudesse ser compensado em meses posteriores. O resultado desse exame foi incluído à Planilha 2 do arquivo não paginável à folha 7.753. Destaco inicialmente não haver notas fiscais para o décimo terceiro salário de 2007. Portanto, o suposto saldo credor apurado na Planilha 1 para tal competência não existe. Outrossim, o sujeito passivo foi intimado a esclarecer a irregularidade citada conforme termo à folha 7.649. Em sua resposta, a pessoa jurídica afirmou que a quantia informada a título de retenção sobre notas fiscais para o décimo terceiro salário de 2007 representa na verdade saldos acumulados de meses anteriores. Além disso, os montantes de contribuições previdenciárias descontadas na fonte para os meses de janeiro a março de 2008 ficaram aquém ou abaixo das cifras declaradas para tal rubrica em GFIP. Tal enunciado se baseia nas notas fiscais examinadas.

6. Em virtude das inconsistências apontadas no último parágrafo, elaborou-se a planilha 3 do arquivo não paginável à folha 7.753, que reúne os saldos credores oriundos de valores retidos na fonte sobre notas fiscais passíveis de compensação apurados para o período de agosto de 2007 a março de 2008. Apesar de realmente remanescer tal direito de crédito, não se pode olvidar que constam compensações em GFIP de dezembro de 2007 a maio de 2011, intervalo não abrangido pela auditoria de conformidade consubstanciada neste processo. Planilha 4 do arquivo não paginável apresenta os encontros ou acertos de contas mencionados. Infere-se da praxe do sujeito passivo que ele certamente utilizou os haveres vistos na Planilha 3 para compensar os débitos da Planilha 4. Consequentemente, as compensações objeto destes autos não podem teoricamente ter lastro em quantias retidas na fonte sobre notas fiscais. Como se não bastasse, o próprio contribuinte quase não vinculou saldos de retenções de 11% aos débitos compensados em GFIP objeto destes autos conforme planilha à folha 1.098. (grifos nossos).

(...)

Corretamente a fiscalização limitou o intervalo de análise a agosto de 2007 porquanto se aplica por analogia o prazo previsto no artigo 168, inciso I, do CTN. Segundo o dispositivo de lei aludido, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário.

De fato, de acordo com o artigo 165, inciso I, do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, em caso de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. A fim de dirimir dúvidas quanto à data de extinção do crédito tributário, expressão utilizada no artigo 168 do Código Tributário Nacional, editou-se o artigo 3º da Lei Complementar 118/2005, conforme o qual, para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei. Como as compensações mais antigas datam de agosto de 2012, o período de cinco anos que antecede tal termo teve início em agosto de 2007.

Consequentemente, fica justificado o limite em tal mês. Por conseguinte, depreende-se que de abril de 2008 em diante o sujeito passivo utilizou integralmente na própria competência de emissão das notas fiscais as importâncias descontadas na fonte. Tal conduta está prevista no artigo 31, inciso I, da Lei 8.212/91, conforme o qual, o valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura

de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. Cumpre destacar que o campo destinado a compensações não se confunde com aquele destinado a retenções sobre notas fiscais na GFIP (retenção Lei 9.711/98). Dessa forma, a auditoria objeto destes autos examinou precipuamente o campo específico para compensações.

Portanto, salvo para o período de agosto de 2007 a março de 2008, não restaria saldo credor oriundo de importâncias retidas sobre notas fiscais passível de compensação em GFIP de meses subsequentes.

Não há reparos a serem feitos na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, não basta a simples alegação de saldo credor acumulado. Caberia à Contribuinte, *in casu*, demonstrar a efetiva existência do saldo credor que alega possuir, compondo-o quantitativamente, bem como, principalmente, demonstrar a sua utilização ao longo tempo.

O contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Neste esboço, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância neste particular pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo-se o direito creditório em favor da Contribuinte em relação:

a) aos débitos efetivamente pagos, a serem aferidos quando da liquidação do presente julgado, de contribuição previdenciária decorrentes da contratação de cooperativas de trabalho objeto de parcelamento, considerando-se como “débitos pagos objeto de parcelamento”, não apenas aqueles cujo parcelamento tenha sido integralmente quitado, mas também as parcelas mensais regularmente quitadas; e

b) aos valores das contribuições previdenciárias recolhidas em decorrência do pagamento das verbas a título de salário-maternidade e 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior