



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

Processo nº 13896.721898/2017-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-005.095 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente TIM CELULAR S. A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a não homologação de compensações afasta a alegação de nulidade do Despacho-Decisório por cerceamento do direito de defesa.

DILIGÊNCIA.

O pedido de realização de diligência deve ser acompanhado dos quesitos necessários para o exame da matéria, inclusive para motivá-lo e demonstrar sua pertinência, sob pena de indeferimento. A realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

A compensação para extinção de crédito tributário só pode ser efetivada com crédito líquido e certo do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sendo que o encontro de contas somente pode ser autorizado nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. Na falta de comprovação do direito creditório, ônus da prova que compete ao contribuinte, não há que se falar em compensação.

O procedimento de compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte que deve comprovar de forma inequívoca ter dela se utilizado nos termos da lei, não se confundindo com o lançamento fiscal. Nas compensações, em sede

de litígio, é dever do contribuinte demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a sua tese, sendo ônus seu provar a liquidez e certeza do vindicado direito creditório, obrigando-se, inclusive, a demonstrar a origem do alegado crédito, permitindo a rastreabilidade, valendo-se de todos os meios de prova permitidos em direito para tanto. Incumbe a quem alega, na forma definida pela legislação, o ônus de provar, de modo que, não comprovadas as alegações, mantém-se incólume a decisão hostilizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 446/489), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 415/438), proferida em sessão de 21/08/2018, consubstanciada no Acórdão n.º 03-81.135, da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ/BSB), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à manifestação de inconformidade (e-fls. 318/364) do ora recorrente, para manter os termos do Despacho-Decisório SEORT/DRF/BRE n.º 447/2017 – DRF Barueri/SP (e-fls. 91/104), que não homologou as compensações realizadas pelo contribuinte nas competências 01/2013 a 12/2015 (e-fls. 105/270), vez que não reconheceu a certeza e a liquidez dos direitos creditórios vindicados, sendo glosado o montante originário de R\$ 40.402.104,50 (quarenta milhões e quatrocentos e dois mil e cento e quatro reais e cinquenta centavos), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015
COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O procedimento de compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte que deve comprovar de forma inequívoca ter dela se utilizado nos termos da lei.

As compensações efetuadas sem a devida comprovação dos créditos utilizados não serão objeto de homologação.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a não homologação de compensações afasta a alegação de nulidade do Despacho-Decisório por cerceamento do direito de defesa.

GUIAS DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DE TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE.

As compensações de crédito previdenciário realizadas devem ser precedidas da retificação das GFIP em que a obrigação foi declarada.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

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.

SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT/GILRAT).

ALÍQUOTAS APLICADAS.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que define a alíquota de SAT/GILRAT a ser aplicada.

DILIGÊNCIA.

A diligência ou perícia requerida pode ser indeferida pela autoridade julgadora se esta considerá-la desnecessária, por constarem dos autos os elementos suficientes para a sua análise conclusiva.

O pedido de realização de diligência ou perícia deve ser motivado e acompanhado dos quesitos necessários para o exame da matéria, sob pena de indeferimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Do Processo de Compensação e Despacho Decisório

A essência e as circunstâncias acerca do procedimento de análise da compensação declarada de *per si* pelo sujeito passivo, que foi objeto de averiguação quanto a certeza e a liquidez do direito creditório vindicado para fins de homologação, ou não, pela autoridade da Administração Tributária, resultando na prolação do Despacho Decisório, foram bem delineadas no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de processo administrativo fiscal referente à não homologação de compensações informadas pelo contribuinte em GFIP, nas competências 1/2013 a 12/2015, discriminadas no Anexo I do Despacho-Decisório (DD) SEORT/DRF/BRE n.º

447/2017 – DRF Barueri (e-fls. 105/270), no total de R\$ 40.402.104,50.

De acordo com mencionado DD (e-fls. 91/104), o contribuinte, intimado a esclarecer a origem dos créditos utilizados nas compensações, informou que as compensações foram realizadas após procedimento de auditoria interna da empresa, que concluiu pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre as rubricas licença remunerada, gratificações, ajuda de custo, $\frac{1}{3}$ de férias, férias não gozadas, SAT, absenteísmo, aviso prévio, sobreaviso, expatriados e RAT.

Ainda segundo o mencionado DD, as informações prestadas pela empresa durante o procedimento fiscal não foram capazes de comprovar a certeza e a liquidez do crédito utilizado nas compensações, assim como a regularidade no cumprimento das exigências previstas na legislação pertinente (retificação das GFIP), o que resultou na não homologação das compensações.

Da Manifestação de Inconformidade

O contencioso administrativo teve início com a manifestação de inconformidade efetivada pelo recorrente, em 28/11/2017 (e-fls. 318/364), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que replico, *litteris*:

PRELIMINAR

Diz que o Despacho-Decisório SEORT/DRF/BRE n.º 447/2017 é nulo, por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não descreve de forma pormenorizada os motivos que resultaram na não homologação das compensações.

Assegura que o referido DD não levou em consideração as seguintes premissas: i) estudo realizado pela requerente para aferir a sua atividade preponderante nos termos do que impõe a Súmula 351 do STJ, de modo a individualizá-la por estabelecimento; ii) a real origem dos créditos tributários compensados; e iii) a desnecessidade de individualização dos créditos por competência e CNPJ, na medida em que a legislação previdenciária já admite, há tempos, a "compensação cruzada" (créditos sendo compensados com débitos de estabelecimentos diferentes entre si).

Afirma que a autoridade administrativa, uma vez que considerou insuficiente a documentação apresentada pelo contribuinte, por lealdade processual, deveria ter feito a conciliação dos créditos compensados com os registros do MANAD e a tabela indicativa das rubricas objeto de compensação.

Assevera que a glosa dos créditos com base em suposto desatendimento de questões meramente formais revela a falta de comprometimento com a busca da verdade material e, conseqüentemente, viola os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Diz que a autoridade fiscal, de maneira desmotivada, dispensou a documentação e os esclarecimentos apresentados pelo contribuinte no decorrer da fiscalização, faltando seriedade e comprometimento inerentes a sua atividade.

Alega que a documentação apresentada permitia a comprovação da existência e suficiência do crédito compensado, tendo sido imotivadamente recusada pela fiscalização.

Reafirma que o DD representa afronta ao direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, pois "[...] sem conhecer a imputação, a mesma não dispõe de meios para promover a contestação".

Assevera que, em razão da necessária prevalência da verdade material sobre a verdade formal no âmbito da administração pública, o auditor fiscal não poderia ter deixado de verificar, no caso concreto, a real origem da cobrança e, sobretudo, os motivos os quais o levou a concluir pela sua improcedência, razão pela qual entende pela nulidade do DD.

MÉRITO

Adequação formal:
da suficiência da documentação comprobatória apresentada e
regular cumprimento das obrigações acessórias

Alega que a não apresentação de planilhas de cálculo contendo a apuração do crédito por CNPJ para o período de origem (1/2008 a 12/2015) não configura motivo para a não homologação das compensações, já que a administração tributária admite a chamada "compensação cruzada" de débitos previdenciários. Cita legislação. Discorre sobre o assunto.

Assegura que a comprovação da existência do indébito pode se dar através de comprovantes consolidados pela empresa como um todo ou pela individualização por CNPJ, e que o contribuinte buscou comprovar a existência do crédito previdenciário através do primeiro procedimento (consolidação por empresa).

Afirma que a documentação apresentada à fiscalização permitia a perfeita identificação do indébito cuja recuperação foi pleiteada pelo contribuinte.

Reafirma que a fiscalização, ao reputar insuficientes as informações prestadas pelo contribuinte, poderia ter facilmente realizado o cotejo entre elas com os dados que constam nos arquivos de folha de pagamento, inclusive procedendo-se à segregação dos créditos entre os CNPJ, mas não o fez.

Alega que a fiscalização negligenciou completamente a análise dos documentos que lastreiam os créditos compensados.

Diz que, ainda que o controle do crédito tenha sido consolidado pela empresa como um todo, o que é permitido pela legislação, com a indicação das rubricas de folha de pagamento que compõem o saldo compensado, a fiscalização poderia ter segregado os valores identificados por CNPJ através do MANAD e, posteriormente, compará-los com os créditos controlados na planilha consolidada apresentada pela empresa.

Acrescenta que o fato de a empresa não ter transmitido GFIP retificadoras para o período de apuração do crédito não é suficiente para invalidar as compensações realizadas.

Assegura que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem flexibilizando a rígida formalidade que condiciona a existência do crédito previdenciário ao correto atendimento a todas as obrigações formais (acessórias).

Cita jurisprudência administrativa segundo a qual o descumprimento de dever instrumental somente poderia ser

punido com cobrança de multa, jamais com a glosa total e irrestrita do crédito pleiteado.

Assegura que o eventual descumprimento das obrigações formais elencadas no Despacho Decisório não tem o condão de infirmar a qualidade do crédito previdenciário.

Adequação material: da regularidade das compensações

Alega que os valores creditados pelo contribuinte a empregados a título de terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, absenteísmo, ajuda de custo, férias indenizadas e adicional de sobreaviso não se enquadram no conceito de remuneração, nos termos da Lei nº 8.212/1991, artigo 22, inciso I, que restringiu a incidência de contribuições previdenciárias a rendimentos destinados a retribuir o trabalho. Discorre sobre o conceito de remuneração. Cita doutrina.

Em seguida, discorre, de forma individualizada, sobre os fundamentos que justificam a não incidência/isenção de contribuição previdenciária sobre as rubricas que foram objeto de recuperação fiscal promovida pela empresa.

Terço constitucional de férias

Argumenta que, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ, o REsp 1.230.957/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre valores recolhidos a tal título.

Diz que o CARF, antes mesmo da publicação do acórdão relativo ao citado REsp, já havia consolidado o entendimento acerca da impossibilidade de a Receita Federal do Brasil glosar os valores decorrentes de eventual compensação relativa a valores pagos a maior sobre terço constitucional de férias. Cita jurisprudência.

Cita o julgamento do RE 565.160 pelo Supremo Tribunal Federal, em 29/3/2017, quando restou consignada a tese de que "a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998".

Ressalta que aludido RE não abordava especificamente a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e que, com a declaração da constitucionalidade do artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, impõe-se a interpretação da lei no sentido de que não basta ser a verba habitual para ensejar a tributação previdenciária, sendo que a verba precisa ser igualmente remuneratória.

Assegura que, atualmente, o CARF já se posicionou expressamente quanto à não tributação da referida verba, adequando-se ao entendimento firmado no STJ por meio do REsp 1.230.957/RS, no sentido de que não deve incidir contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de terço constitucional de férias. Cita jurisprudência.

Aviso Prévio Indenizado

Discorre sobre o caráter indenizatório do aviso prévio indenizado. Frisa ser a verba paga ou creditada sem habitualidade. Diz que o julgamento do REsp 1.230.957/RS fixou entendimento acerca da natureza indenizatória da referida verba e que o CARF já se curvou à decisão do STJ, ao reconhecer que

o aviso prévio indenizado deve ser excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Assegura que, pelas razões expostas, não merece prosperar o fundamento de que a documentação apresentada pelo contribuinte é insuficiente para correlacionar o crédito com a sua origem e que, isto, atrelado à jurisprudência sobre o tema, leva a crer pela homologação das compensações efetivadas pelo contribuinte.

Absenteísmo

Diz que, no mesmo julgamento do STJ que excluiu o terço constitucional de férias e o aviso prévio indenizado da base de cálculo das contribuições previdenciárias, também se decidiu acerca da natureza jurídica das verbas pagas a título de absenteísmo, como, por exemplo, o salário pago nos primeiros 15 dias após o afastamento em razão de acidente de trabalho.

Diz que, tal evento, assim como outras hipótese de ausências previstas em lei, não justificam o desconto da remuneração do empregado que não exerce sua atividade laboral.

Assegura que a classificação da importância paga no período de falta justificada como remuneração não justifica a retribuição do trabalho, mas mera satisfação de obrigação legal, o que afasta a incidência de contribuição previdenciária.

Diz que o STJ afasta a incidência de contribuição previdenciária das importâncias pagas a título de faltas justificadas, por não objetivarem a contraprestação do trabalho. Cita jurisprudência que trata do auxílio-doença pago até o 15.º dia pelo empregador.

Alega que o STF negou repercussão geral ao RE 611.505 da Fazenda Nacional, que pretendia rever o entendimento do STJ sobre a desoneração das faltas remuneradas, o que significa que o STF confirmou o entendimento do STJ, se recusando a reapreciar a questão.

Entende que, por este motivo, resta justificada a desoneração efetuada pelo contribuinte relativa a rubricas de folha que possuem esta natureza jurídica (ausências remuneradas).

Em seguida, discorre especificamente sobre a natureza jurídica do valor pago a título de auxílio-doença durante os 15 primeiros dias de afastamento do empregado. Ressalta que o pagamento de 'salário' neste período não se presta a retribuir o trabalho prestado, o que afasta a natureza remuneratória da verba. Conclui pela impossibilidade de inclusão de tais valores na base de cálculo de contribuição previdenciária. Cita o julgamento do REsp 1.230.957/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, que decidiu sobre a não incidência de contribuição previdenciária sobre os primeiros 15 dias do auxílio-doença, e posterior jurisprudência do STJ no mesmo sentido. Cita também jurisprudência do CARF que, na mesma linha, reconheceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Ajudas de custo

Alega que os valores pagos a título de ajuda de custo decorrem da transferência de empregado para outra localidade

em que o mesmo havia sido originalmente contratado. Diz ter a verba caráter indenizatório por não objetivar retribuir o trabalho, mas apenas viabilizar a sua prestação.

Afirma que as ajudas de custo, além de não estar contemplada na competência tributária e na hipótese de incidência, são isentas, pois, eventuais, e com previsão de isenção na Lei n.º 8.212/1991, artigo 28, § 9.º, alínea 'g', no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999 e na Instrução Normativa RFB n.º 971/2009.

Diz que o grau de probabilidade atribuído é confirmado pela jurisprudência do STJ, que caracteriza a ajuda de custo como importância desonerada pela isenção ou não incidência.

Alega que a Fiscalização deveria ter intimado o contribuinte a apresentar maiores esclarecimentos sobre os valores pagos a título de ajuda de custo, e não simplesmente presumir que os créditos decorrentes da indevida tributação previdenciária sobre tal rubrica seriam inexistentes.

Assegura que, como não há demonstração capaz de infirmar a natureza não remuneratória da rubrica, não há que se falar em glosa dos créditos compensados.

Férias não Gozadas

Alega que eventual supressão das férias anuais, o que constitui uma ilegalidade, justifica a sua indenização, que não constitui remuneração, pois não objetiva retribuir o trabalho.

Afirma que esta qualidade já justifica o enquadramento das férias não-gozadas como evento desonerado, porque modelada na não-incidência, o que é reforçado pela isenção prevista na Lei n.º 8.212/1991, artigo 28, § 9.º.

Gratificações eventuais

Defende que deve incidir contribuição previdenciária apenas sobre as gratificações remuneratórias ajustadas pagas com periodicidade, sem intermitência, ao segurado empregado. Cita jurisprudência do STJ e do CARF.

Afirma que o contribuinte, dentro da sua política de recursos humanos, realizou o pagamento de diversas gratificações eventuais e que a ausência de assiduidade dos pagamentos é facilmente atestada pela leitura dos arquivos de folha de pagamento (MANAD) ora anexados e pela planilha contendo as rubricas consideradas no cálculo do crédito utilizado entre 2013 e 2015.

Assegura que, a partir da documentação probatória produzida, é fácil perceber a eventualidade necessária para atrair a regra de exceção prevista na Lei n.º 8.212/1991, artigo 28, § 9.º, alínea 'e', item 7.

Adicional de sobreaviso

Discorre sobre as características do regime jurídico laboral do sobreaviso com base na legislação trabalhista.

Afirma que valor pago a este título, mesmo que habitual, porque ocasionalmente contratado (regime jurídico) e periódico, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária porque não se caracteriza como salário ou gorjeta, nem objetiva a contraprestação ao trabalho.

Diz o pagamento a título de sobreaviso objetiva indenizar a imobilidade, já que o empregado encontra-se impedido de se

ausentar da sua residência ou de se locomover para distâncias que o impeçam de prestar o serviço se convocado.

Alega que, apesar de haver poucas demandas judiciais no STJ especificamente acerca do sobreaviso, este tribunal reconhece que indenizações não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Diz ainda que, “apesar da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais ainda se revelar tímida sobre o assunto em comento, havendo-se notícia de jurisprudência antiga e vacilante no Tribunal Regional Federal da 4.ª Região, insta destacar o posicionamento até então firmado no Tribunal Regional da 1.ª Região, favorável à tese acima esposada, o qual vem sendo reiterado em julgados recentes”. Cita jurisprudência.

Da revisão da alíquota de SAT

Afirma que o auditor fiscal não logrou êxito em apurar a atividade econômica preponderante desempenhada pelo contribuinte, que é essencial à fixação do grau de risco de acidentes de trabalho, responsável pela fixação da alíquota de SAT.

Alega que o auditor fiscal, em atenção ao Decreto nº 7.574/2011, artigo 39, inciso III c/c Lei nº 9.784/1999, artigo 50, parágrafo único, deveria ter anexado ao relatório fiscal a metodologia ou demonstrativo de cálculo utilizado para estimar a atividade preponderante do contribuinte ao longo do período fiscalizado, de modo a conferir legitimidade à autuação.

Diz ter esclarecido à fiscalização que a empresa, com base no IN RFB nº 971/2009, artigo 72, apurou que a sua atividade preponderante entre 2007 e 2009 correspondia ao código CNAE 4752-1/00 (comércio varejista de telefone aparelhos de telefone celular e acessórios), cuja alíquota atribuída era de 1% e, que, como vinha realizando os recolhimentos com base na alíquota de 2%, a diferença (1%) foi considerada como indébito tributário, passível de restituição através de compensação.

Informa que, além disso, entre 7/2010 a 12/2010, a requerente também identificou que alguns estabelecimentos haviam sido incorretamente enquadrados no código CNAE 6120-5/01, cuja alíquota correspondente era de 2% sobre a folha e que, após extenso trabalho de auditoria interna, concluiu que o correto enquadramento deveria ter sido aquele descrito no código CNAE 6120-5/99, cuja alíquota era de 1% sobre a folha.

Assegura que, tanto o enquadramento de sua atividade preponderante nos códigos 4752-1/00 e, posteriormente, no CNAE 6120-5/01, assim como a existência do crédito, restaram demonstrados à saciedade pela requerente, mas que, inexplicavelmente, todos os esclarecimentos prestados foram desprezados pelas autoridades fiscais.

Afirma que a conduta da fiscalização produz uma absurda inversão do ônus da prova e que se a administração discorda dos critérios de enquadramento na atividade preponderante adotado, deveria ela mesma ter refutado através de conteúdo próprio tais fundamentos.

Da realização de diligência fiscal

Entende que, caso não se reconheça de imediato os fundamentos que justificam a reforma integral do despacho decisório, que, no mínimo, seja determinada a conversão do julgamento em diligência, para que haja um maior aprofundamento dos trabalhos efetuados no curso da fiscalização.

Reafirma que o DD encontra-se eivado de vícios, erros de premissa, irregularidades, dentre outras nulidades, decorrentes da necessidade de se concluir a fiscalização no afogadilho, sem a observância à ampla defesa e ao devido processo legal.

Do pedido

Ao final, requer seja reconhecida a improcedência do Despacho Decisório n.º 447/2017 e, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência.

Do Acórdão de Manifestação de Inconformidade

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, cuja conclusão foi consignada nestes termos:

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade, para manter os termos do Despacho-Decisório SEORT/DRF/BRE n.º 447/2017 – DRF Barueri, que não homologou as compensações realizadas pelo contribuinte nas competências 1/2013 a 12/2015, discriminadas no Anexo I do DD.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 11/10/2018 (e-fls. 446/489), o sujeito passivo postula o provimento para confirma que *"as contribuições previdenciárias lançadas de ofício"* são manifestamente improcedentes em razão da não incidência, cancelando-se integralmente as *"contribuições exigidas neste procedimento"*, confirmando-se as compensações efetuadas nos anos de 2013 a 2015, reconhecendo-se os respectivos créditos, dando-se provimento para reformar o acórdão, declarando-se *"insubsistente os lançamentos dele decorrentes, as multas impostas, incluindo-se os consectários legais"*. Para tanto, objetivando a devolução da matéria para esse Egrégio Colegiado, em síntese, reiterou as razões da manifestação de inconformidade, as quais foram bem apresentadas na transcrição do relatório da decisão hostilizada.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 12/02/2019.

Consta no processo eletrônico arquivos não pagináveis, todos conferidos por este relator, sendo elementos instrutórios dos autos.

Consta, ainda, dos autos que não houve requisição para apresentação de contrarrazões pela PGFN (e-fl. 492).

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

Admissibilidade

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

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 14/09/2018, e-fl. 443, e protocolo recursal em 11/10/2018, e-fls. 444/446), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Nulidade da decisão hostilizada

Antes de adentrar no mérito, analiso o pedido de nulidade.

A defesa advoga que é nulo o despacho decisório (e-fls. 91/104) e, consequentemente, busca a reforma da decisão de primeira instância para reconhecer tal nulidade, de ordem material, por sustentar a ocorrência de preterição do direito de defesa e violação do devido processo legal. Diz que é necessária a indicação específica dos fatos que justificam a imputação. Sustenta que está privada do contraditório, haja vista não saber o que deve ser provado, pois o fato a ser comprovado teria restado omitido no ato administrativo. Argumenta que não foi descrito precisamente, de forma detalhada, o fato que encetou a incidência dos débitos de contribuições sociais e de terceiros. Afirmar que a autoridade fiscal se recusou a analisar a documentação anexada. Pondera que deveria se proceder com a conciliação dos créditos compensados com os registros informados no formato do MANAD e a tabela indicativa das rubricas objeto de compensação e que, assim, seria possível aferir a suficiência da compensação realizada, ainda que a operação estivesse sujeita a críticas quanto aos aspectos formais.

Pois bem. Não verifico a alegada nulidade. O Despacho decisório analisou todo o contexto probatório dos autos, verificou as compensações efetivadas de *per si* pelo contribuinte, bem como avaliou e comentou a prova colacionada e, por diversas vezes, apresentou suas razões para justificar o não reconhecimento do direito creditório, especialmente face aos documentos constantes dos autos, o que resultou na glosa da compensação, aliás justificou, motivadamente, que o contribuinte não comprovou a liquidez e a certeza do seu vindicado direito creditório, inclusive porque não trouxe, apesar

de intimado, elementos para demonstrar que não houve a utilização em duplicidade dos alegados créditos.

Eventual inconformismo com as razões da decisão é caso de debate no mérito. O fato é que inexistente nulidade no despacho decisório, não há cerceamento de defesa ou violação ao devido processo legal. Estão ausentes as causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, aliás despacho decisório e acórdão de manifestação de inconformidade convergem para um aspecto comum, a falta de certeza e de liquidez do direito creditório vindicado utilizado para efetivar as compensações, assim como a ausência de demonstração da origem do referido crédito, inclusive para evitar utilização em duplicidade, possibilitando-se a rastreabilidade.

Demais disto, não estamos diante de lançamento fiscal, mas sim de procedimento de homologação de compensação, no qual se verificou a existência, ou não, dos créditos e se concluiu pela inexistência deles. O ônus da prova quanto a existência dos créditos é do sujeito passivo, este deve provar seu direito creditório.

No mais, as contribuições sociais previdenciárias foram "confessadas" em GFIP pelo próprio sujeito passivo, este as apresentou como sendo devidas, a despeito de agora alegar equívoco para algumas rubricas recolhidas. Posteriormente, o contribuinte buscou a compensação, com base no aduzido direito creditório que o despacho decisório, em resumo, entendeu não existente, por ausência de comprovação, seja porque não demonstrado materialmente o crédito, restando prejudicada a certeza, ou seja porque não assegurado, através de provas requisitas, que o suposto crédito não foi pleiteado em duplicidade, de modo a atestar a liquidez, caso fosse certo.

Além disto, o despacho decisório restou devidamente motivado, mencionou a legislação que rege a matéria, apreciou as provas e as valorou conforme livre convicção pautada em fundamentos apresentados de forma clara e possíveis de serem infirmados, para o caso de inconformismo do administrado, daí, inclusive, a apresentação do recurso voluntário. Veja-se, a título exemplificativo, uma das conclusões do Despacho Decisório quanto ao não reconhecimento do direito creditório e, consequentemente, para as glosas das compensações, *verbis*:

De acordo com a análise registrada, constatou-se a falta da apresentação de esclarecimentos necessários para o exame do direito creditório requeridos nas intimações, a não retificação de GFIPs em conformidade com as exigências da legislação pertinente e a ausência de embasamento legal ou comprovação relativa a rubricas indicadas na determinação da origem dos créditos utilizados. Restaram, assim, afastados os pressupostos de liquidez e certeza relativos aos valores aproveitados nas compensações informadas nas GFIPs dos anos-calendário de 2013 a 2015.

Discordar dos fundamentos, das razões de decidir, não torna o ato nulo, mas sim passível de recurso para enfrentamento do mérito. Por fim, na forma consignada pela DRJ, *litteris*:

O que se verifica é que o despacho decisório descreve adequadamente os fatos ocorridos no decorrer da fiscalização, que não foram infirmados pela defesa, assim

como identifica e discorre sobre os fundamentos que justificaram a não homologação das compensações, quais sejam: 1) falta de comprovação da certeza e liquidez do crédito compensado; 2) não retificação das GFIP; 3) natureza remuneratória das verbas compensadas; e 4) não comprovação das alegações que resultaram na alteração da alíquota do SAT.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Apreciação de prejudicial antecedente a análise do mérito

- Requerimento de diligência

Antes de avançar para o mérito, analiso o requerimento de diligência.

Pois bem. Entendo que não pode ser acolhido o requerimento de diligência. Explico. O contribuinte pleiteia a diligência para *"um maior aprofundamento dos trabalhos efetuados no curso da fiscalização."*

Contudo, não explica de forma objetiva a razão para tal requerimento. Limita-se a fundamentos genéricos afirmando que há *"diversos vícios, erros de premissa, irregularidades, dentre outras nulidades"*, sem, no entanto, especificá-las.

Ora, na compensação, é importante que se diga, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do direito creditório vindicado. Não trata o caso dos autos de lançamento fiscal, mas sim de não homologação de compensações efetivadas de *per si* pelo sujeito passivo, a quem compete provar o seu direito creditório, para afastar as glosas. Vale dizer, o sujeito passivo precisa demonstrar de forma nítida, clara, o crédito líquido e certo que sustenta ser titular.

Veja-se que o contribuinte sequer apresenta quesitação para orientar os exames que seriam efetivados na sua sugerida diligência, quesitos estes que, também, embasariam a análise do pleito, caso demonstrassem pertinência. Noutro norte, o contribuinte tampouco apresentou o nome de *expert*, apto a acompanhar eventual trabalho de confecção da prova postulada.

Ora, importante consignar que o Decreto n.º 70.235, de 1972, regulamenta os requisitos obrigatórios para possibilitar a efetivação de diligências, sendo que a inobservância deles acarreta no indeferimento do requerimento. A matéria está posta no disciplinamento da impugnação/manifestação de inconformidade, enquanto instrumento de defesa do contribuinte, mas é aplicável na fase recursal por se tratar de norma geral do processo administrativo fiscal. Veja-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1.º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Ademais, como bem consignou a decisão hostilizada, a *"realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos autos."*

Destaque-se, outrossim, que, na forma do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância determinará ou deferirá a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Sendo assim, indefiro o requerimento de diligência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, não assiste razão ao recorrente. Passo a expor.

Os autos tratam do que se convencionou denominar de processo de compensação, o qual se encontra no âmbito do processo de reconhecimento de direito creditório. Importante registrar que não estamos diante de um lançamento fiscal propriamente dito, mas sim de um procedimento homologatório da atividade exercida pelo sujeito passivo, tendo por objeto reconhecer, ou não, o vindicado direito creditório, alegado como sendo líquido e certo pelo contribuinte, para, então, a depender da conclusão quanto ao reconhecimento, homologar, ou não, as compensações efetivadas de *per si* pelo administrado.

Neste procedimento iniciado pelo próprio sujeito passivo, quando da efetivação da compensação declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), tem-se uma presunção relativa inicial de que o contribuinte possui crédito líquido e certo (direito creditório) contra a Administração Tributária e, por isso, ao mesmo tempo em que confessa seus débitos próprios e independentes (Lei 8.212, art. 32, IV, § 2.º, 33, § 7.º), efetua a quitação destes com a efetivação do encontro de contas, sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela Autoridade Fiscal, buscando a extinção dos confessados créditos tributários (CTN, art. 156, II). Como reza o Código Civil, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem (CC, art. 368).

O regime jurídico da compensação tributária tem fundamento no art. 170 do CTN dispondo que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte para com o Fisco) com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (débitos do Fisco para com o contribuinte).

No âmbito previdenciário a compensação está embasada no art. 89 da Lei 8.212, de 1991, quando reza que as contribuições sociais previdenciárias poderão ser compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o

devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. No mais, as normas regulamentares apontam para a necessidade do contribuinte apresentar a documentação solicitada pela autoridade fiscal, inclusive em arquivos magnéticos, aptas a comprovação de direito creditório.

Para que se homologue a compensação torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu alegado crédito é líquido e certo, que seu crédito efetivamente existe e é oponível ao Fisco. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual não pode ocorrer a homologação da compensação. O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, devendo comprovar a liquidez e a certeza de seu direito creditório.

Diferentemente do lançamento fiscal, o qual compete ao Fisco comprovar os motivos da autuação, apresentando as razões para a constituição de ofício do crédito tributário, no processo de compensação, cujo objeto do litígio é, em verdade, a verificação do direito creditório, a sua demonstração, o ônus probatório é essencialmente do sujeito passivo, haja vista que relacionado especialmente a demonstração da liquidez e certeza do direito creditório por ele vindicado, do qual se diz titular.

A homologação da compensação é apenas um ato conclusivo do reconhecimento do direito creditório, o qual precisa ser provado pelo contribuinte. Por isso mesmo, o efetivo objeto deste processo é analisar e decidir acerca do crédito alegado pelo contribuinte, se ele existe, se é líquido e certo, se resta demonstrado por meio das provas trazidas aos autos pelo sujeito passivo e através de outras colacionadas durante a instrução por quaisquer das partes.

Pois bem. No mérito, sustenta o recorrente, em resumo, que a documentação colacionada é suficiente e que cumpriu as obrigações acessórias, sendo relativizada a retificação da GFIP. Argumenta que não incide contribuições sociais previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, sobre o aviso prévio indenizado, sobre os valores pagos nos primeiros quinze (15) dias de afastamento (absenteísmo), sobre ajudas de custo, sobre férias não gozadas, sobre gratificações eventuais e sobre o adicional de sobreaviso. Alega que precisa ser revisada a alíquota do SAT, vez que, após auditoria interna, percebeu que estava recolhendo com base em maior alíquota do que o devido.

Dito isto, antes mesmo de analisar a natureza jurídica das alegadas rubricas e seus efeitos face as contribuições sociais previdenciárias, entendo que, primeiro, preciso analisar a prova acostada ao caderno processual, a fim de conferir se resta, ou não, demonstrado a composição e origem, de forma líquida e certa, dos montantes tidos por recolhidos indevidamente para cada rubrica alegada, bem como se resta demonstrado que, em eventualmente estando demonstrada a composição e origem do alegado direito creditório, se não houve pedido de compensação em duplicidade.

Compulsando os autos, não visualizo a comprovação, de forma líquida e certa, seja da composição, seja da origem dos alegados créditos que o recorrente aponta como gerador do direito creditório por supostamente não ser base de contribuições sociais previdenciárias.

Aliás, em todo o recurso voluntário o contribuinte em nenhum momento refuta o argumento do despacho decisório quanto ao fato de que, se eventualmente

estivesse demonstrada a origem do aduzido crédito, não foram apresentadas outras compensações para o mesmo suposto direito creditório, evitando-se duplicidade.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito exige detalhamento, articulação e esclarecimentos, a fim de comprovar, inclusive, que não foi utilizado em outra compensação. É ônus primário do contribuinte, quando o *onus probandi* lhe compete, comprovar com elementos eficientes e com a finalidade própria a sua pretensão, sendo parte colaborativa para a resolução do caso.

Por conseguinte, não lhe é dado exigir que a fiscalização recomponha a origem dos créditos compensados, cabendo, sim, ao contribuinte a obrigação de demonstrar a existência, a natureza e a mensuração do seu vindicado direito creditório, especialmente quanto a origem e adequada quantificação.

Além do mais, diversamente do entendimento do recorrente, o só fato de ter apresentado o resumo das folhas de pagamento relativas a todas as competências de origem dos créditos informados, de acordo com o formato do MANAD (Manual Normativo de Arquivos Digitais), não possibilita *de per se* a recomposição dos créditos compensados, face a insuficiência do detalhamento dos mesmos. É, sim, necessário prestar informações segregadas por estabelecimento.

Como consignado no despacho decisório, o ponto de partida da análise do direito creditório em compensações previdenciárias consiste na individualização dos créditos pela indicação da competência e do estabelecimento de origem para, em seguida, identificar-se as correspondentes folhas de pagamento e, então, individualizar-se as rubricas que compõe a base de cálculo do recolhimento previdenciário patronal.

Em continuidade, parte-se para as declarações registradas nas GFIP's, com as confrontações pertinentes e conferência dos recolhimentos, com respectivas datas de pagamento, sem prejuízo de serem analisados outros documentos necessários para confirmar a composição do direito creditório apontado para fundamentar as compensações.

Com este trabalho, também, permite-se o adequado rastreamento e exaurimento da utilização do direito creditório em cada caso, de modo que não venha a ser aproveitado mais de uma vez, especialmente por ser autorizado a utilização do crédito de um estabelecimento em diferentes estabelecimentos da mesma empresa.

No caso dos autos, para poder confirmar a liquidez e certeza do direito creditório, a fiscalização solicitou diversos documentos para o contribuinte, porém este não apresentou a contento a documentação que atestaria o seu direito creditório, tornando impossível, inclusive, atestar a composição do suposto crédito e se o mesmo existisse se eventualmente já não foi utilizado em outra ocasião. Veja-se o que consta no despacho decisório:

(...) através do Termo de Intimação Fiscal SEORT/DRF/BRE n.º 88/2017, foram solicitados esclarecimentos da origem, detalhada por competência e discriminada por estabelecimento, dos créditos utilizados em compensações. Na resposta, foi relatado que, após procedimento de auditoria interna da empresa, houve a constatação de equívocos que resultaram na tributação de

rubricas que a empresa entendeu não estarem enquadradas no modelo de contribuição previdenciária previsto na Lei n.º 8.212/91. As rubricas foram listadas e houve a anexação de planilhas que ilustravam as compensações sem a devida vinculação, por competência e por estabelecimento, do crédito de origem.

Posteriormente, observada a falta do necessário detalhamento na resposta anterior, foi novamente intimado, através do Termo de Intimação Fiscal SEORT/DRF/BRE n.º 158/2017, para explicar o embasamento legal ou a decisão judicial aplicável para cada rubrica anteriormente indicada e para apresentar planilha de identificação, por competência e por estabelecimento, da origem dos créditos utilizados em cada compensação do ano-calendário de 2013 a 2015. Foram também solicitados o resumo das folhas de pagamento, no formato MANAD, referentes às competências de origem dos créditos aproveitados nas compensações efetuadas de 2013 a 2015 e os correspondentes códigos e descrição atribuídos às rubricas envolvidas. Decorrido o prazo para o atendimento à intimação, o contribuinte solicitou dilação de prazo de trinta dias para a resposta aos itens.

O prazo adicional foi deferido. A resposta, entretanto, foi parcial. Foram fornecidos alguns esclarecimentos adicionais, tabela de demonstração da origem dos créditos para compensações de alguns estabelecimentos em parte do período requerido (segundo semestre de 2015) e entrega de resumos de folhas de pagamento. Foi solicitada nova prorrogação do prazo, de mais trinta dias, para a complementação dos dados.

Embora o prazo tenha sido novamente prorrogado, não houve qualquer outra manifestação do contribuinte. Dessa forma, apesar de todo o período concedido para a resposta, o contribuinte não identificou as competências e os estabelecimentos de origem dos créditos utilizados para todas as compensações informadas nos anos-calendário de 2013 a 2015.

Os citados Termos de Intimação Fiscal, as respectivas respostas e os documentos apresentados, inicialmente incluídos no dossiê n.º 10010.028409/0317-62, foram devidamente inseridos na instrução do presente processo nas fls. 03 a 84.

(...)

1. Do atendimento parcial aos esclarecimentos requeridos nos Termos de Intimação Fiscal SEORT/DRF/BRE n.º 88/2017 e n.º 158/2017.

(...)

Nesse ponto da análise, ressalta-se, ainda, que as demais informações sobre as compensações constantes em folhas de pagamentos, GFIPs de origem e guias de recolhimento consistem em elementos complementares na comprovação da apuração de créditos que tenham sido anteriormente referenciados pela competência e pelo estabelecimento e não substitutivos desta indicação da

origem dos valores aproveitados nas compensações. É justamente pelo direcionamento da competência e do estabelecimento de origem de determinado crédito que se torna possível, por exemplo, identificar quais os documentos probatórios capazes de remontar a composição da contribuição previdenciária atribuída a cada rubrica.

Portanto, as folhas de pagamento, as GFIPs da origem e os pagamentos efetuados consistem em documentos auxiliares na validação dos valores constantes em planilhas de demonstração que especificam créditos utilizados, dependem da indicação da origem do crédito para serem identificados e, isoladamente, não comprovam a ocorrência de recolhimentos indevidos ou a vinculação do aproveitamento de créditos nas diferentes compensações.

Dessa maneira, em adição às considerações já abordadas, e embora entregues na resposta resumos de folhas de pagamentos (fls. 76 a 80), a ausência de detalhamento dos créditos pleiteados, por não apresentação dos dados necessários ou por prestação de informações na forma consolidada para os diversos estabelecimentos, não possibilita que estes créditos sejam reconhecidos.

(grifos acrescidos)

Analisando a prova dos autos, realmente, não verifico na planilha (Tópico 2.1.xls) constante dos documentos não pagináveis¹, relativa ao segundo semestre de 2015, já que para as outras competências a intimação fiscal não foi atendida e não foram apresentadas as informações requisitadas, no que tange aos CNPJ's dos estabelecimentos de final 0059-05, 0084-08, 0091-37, 0106-58, 0108-10, 0112-04, 0151-02, 0241-01, 0302-50 e 0314-93, representados em abas da referida planilha, que sequer houve a inserção de valores para compensações ou para origem de créditos nos respectivos períodos lá apresentados, de modo que não há demonstração das compensações efetuadas.

Por outro lado, para os CNPJ's dos estabelecimentos de final 0155-36 e 0157-06, embora a planilha acima citada apresente valores de compensações para o segundo semestre de 2015, os mesmos estavam baixadas com datas respectivas de 18/02/2010 (e-fl. 89, "EXTINCAO P/ ENC LIQ VOLUNTARIA") e de 09/08/2010 (e-fl. 90, "EXTINCAO P/ ENC LIQ VOLUNTARIA").

Observo, ainda, analisando os dados da sobredita planilha para os demais CNPJ's dos estabelecimentos do recorrente, bem como comparando e atestando os números elaborados no Anexo II pela autoridade fiscal (e-fls. 271/272) com os números apresentados na citada planilha pelo contribuinte que, verdadeiramente, os valores indicados como compensados e justificados pelo contribuinte (Coluna C) são destoantes dos valores importados dos campos de compensação das GFIP's (Coluna K), o que demonstra inconsistência na comprovação das compensações.

¹ 13896721898201714_000000_000000_COPIA_Arquivo Não Paginável_20190212133927401_201902121340518.RAR

Veja-se, por amostragem, seguintes trechos do documento que cito:

Anexo II (e-fl. 271) - Confira-se as Colunas "C" e "K":

INFORMAÇÕES CONSTANTES NAS PLANILHAS APRESENTADAS PELA EMPRESA								INFORMAÇÕES NAS GFIPs CORRESPONDENTES		
compensação pleiteada			origem do crédito utilizado na compensação pleiteada							
Estabelecimento (compensação)	Competência (compensação)	Valor (R\$)	Estabelecimento (origem do crédito)	Competência (origem do crédito)	Valor original (R\$)	SELIC (%)	Valor atualizado até a competência de compensação (R\$)	Código de controle da GFIP correspondente	Data de envio da GFIP	Valor compensado informado na GFIP (R\$)
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
04.206.050/0030-15	07/2015	147,32	04.206.050/0030-15	07/2010	147,32	47,74	217,64	LKIKQG3gWLn0000-0	24/03/2016	454,20
	08/2015	168,02	04.206.050/0030-15	08/2010	168,02	46,89	246,80	L3RPCu35w4H0000-6	24/03/2016	750,17
	09/2015	222,70	04.206.050/0030-15	09/2010	222,70	49,18	332,22	MoRDOEIMh0000-5	24/03/2016	447,80
	10/2015	155,83	04.206.050/0030-15	11/2010	155,83	49,78	233,39	J8KLnTBljn0000-8	24/03/2016	417,78
	11/2015	230,21	04.206.050/0030-15	12/2010	230,21	49,91	345,10	CkPajcVZWmo0000-5	24/03/2016	580,39
	12/2015	139,06	04.206.050/0030-15	13/2010	139,06	49,91	208,46	Lg1SswqV1Qn0000-0	24/03/2016	826,50
		199,81	04.206.050/0030-15	01/2011	199,81	50,21	300,13			

Planilha do Contribuinte (documento não paginável, conferir nota de rodapé 1, apesar de intimado para apresentar a referida planilha para todo o período compreendido de 01/2013 a 12/2015, só foi apresentado o segundo trimestre de 2015):

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL SEORT/DFIBRE Nº 117/2017						
EMPRESA:	TIM CELULAR S.A.	Processo Administrativo / Dossiê	10010.028409/0317-62			
COMPENSAÇÃO PLEITEADA		ORIGEM DO CRÉDITO UTILIZADO NA COMPENSAÇÃO PLEITEADA				
ESTABELECIMENTO	COMPETÊNCIA	VALOR (R\$)	ESTABELECIMENTO	COMPETÊNCIA	VALOR ORIGINAL (R\$)	VALOR ATUALIZADO ATÉ A COMPETÊNCIA DE COMPENSAÇÃO (R\$)
	jul/15	147,32	04.206.050/0030-15	jul/10	147,32	217,64
	jul/15	168,02	04.206.050/0030-15	ago/10	168,02	246,80
	ago/15	222,70	04.206.050/0030-15	set/10	222,70	332,22
	set/15	285,41	04.206.050/0030-15	out/10	285,41	426,63
	out/15	155,83	04.206.050/0030-15	nov/10	155,83	233,39
	nov/15	230,21	04.206.050/0030-15	dez/10	230,21	345,10
	dez/15	139,06	04.206.050/0030-15	13/2010	139,06	208,46
	dez/15	199,81	04.206.050/0030-15	jan/11	199,81	300,13

Destaco que, de igual modo, resta comprovado nos autos, e bem demonstrado no Anexo III (e-fls. 273/303), elaborado pela autoridade fiscal, que, conforme afirmado no despacho decisório: *"de todas as compensações registradas nas GFIPs do segundo semestre de 2015, ordenadas, por competência, no Anexo III, observou-se que diversas outras compensações ocorridas no período sequer foram mencionadas na resposta. E, em consequência direta, além das inconformidades anteriormente assinaladas, destaca-se que a entrega parcial dos dados requeridos impede a análise cruzada do aproveitamento de créditos entre os estabelecimentos e impossibilita a averiguação de que os mesmos não tenham sido utilizados em duplicidade."*

Neste diapasão, assiste razão a autoridade fiscal quando consigna no despacho decisório que:

Para ilustrar a questão descrita, com auxílio da tabela do Anexo III, verificou-se, por exemplo, que todas as 221 compensações informadas nas GFIPs da competência de 09/2015 apontam o período de origem do crédito na competência de 10/2010. No entanto, na resposta à intimação, somente foi indicado o estabelecimento de origem dos créditos para 12 destas compensações e, portanto, não há como estabelecer que os exatos créditos, originados dos mesmos estabelecimentos, não tenham sido também aproveitados nas outras 209 compensações que assinalaram nas GFIPs igual período de origem para os valores aproveitados. Logo, uma vez que supostos créditos originados de recolhimentos relativos a determinado estabelecimento podem ser posteriormente utilizados em compensações por outros estabelecimentos ou por um

mesmo estabelecimento em períodos diferentes, é evidente que as diversas compensações efetuadas pela empresa, necessariamente, precisam ser apreciadas em conjunto.

Em todo este contexto, importante consignar, outrossim, que a análise da documentação apresentada foi, sim, amplamente considerada, no entanto o que se atestou foi a incongruência dos supostos créditos, de modo que, não sendo líquidos e certo, não podem ser reconhecidos, glosando-se as compensações.

O fato de ser autorizada a compensação cruzada não significa que deixe de ser necessário comprovar individualizadamente a origem dos créditos e a sua correta quantificação, seja para efetivamente atestá-los, seja para evitar utilização dúplice. Aliás, o contribuinte não comprovou de forma individualiza a origem.

Por conseguinte, não resta demonstrado a composição e origem, de forma líquida e certa, dos montantes tidos por recolhidos indevidamente para cada rubrica alegada, tampouco há rastreabilidade capaz de assegurar que não houveram compensações em duplicidade.

Desta forma, não restando provada a existência, a natureza e a extensão do direito creditório que deu origem às compensações, bem como não afastada a possibilidade de utilização em duplicidade de tais supostos créditos, em suma, inexistindo demonstração de certeza e liquidez, inexistindo a comprovação da origem dos créditos, inclusive por competência e CNPJ, sequer há a necessidade de analisar se incide, ou não, contribuições sociais previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, sobre o aviso prévio indenizado, sobre os valores pagos nos primeiros quinze (15) dias de afastamento (absenteísmo), sobre ajudas de custo, sobre férias não gozadas, sobre gratificações eventuais e sobre o adicional de sobreaviso. Tal aspecto passa a ser secundário e irrelevante para o caso concreto, diante de tais constatações.

De mais a mais, importante dizer que a suposta auditoria interna que atestaria a composição dos créditos compensados, relativo as ditas rubricas, não foi colacionada aos autos. Não se demonstra concretamente e originariamente a composição dos mencionados créditos.

Quanto a revisão da alíquota do SAT, a despeito de seguir as mesmas conclusões acima, não restando demonstrada a certeza e a liquidez deste crédito, havendo ausência de esclarecimento da origem a permitir a rastreabilidade para evitar utilização dúplice, consigno, em acréscimo, que não restou apresentado, por meio de prova nos autos, as conclusões desta outra suposta auditoria interna que atestaria a justificativa para a mudança de classificação do CNAE. O contribuinte alega, mas não prova, eis a questão. O sujeito passivo deveria, inclusive, ter apresentado elementos que comprovassem que a atividade desenvolvida em dado estabelecimento é de fato outra, diversa daquela que originalmente informou, mas não fez essa demonstração, não provando a atividade preponderante de cada um dos estabelecimentos, considerando o número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em cada um.

Sustentar possuir "auditorias" internas sem comprovar, sem apresentá-las, sem mostrar efetivas conclusões, sem apresentar um estudo indicando efetivamente em qual alíquota estaria enquadrada, conforme atividade preponderante, assim considerada aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos no

âmbito de cada estabelecimento, nada comprova. Se o contribuinte não comprova que recolheu esse tributo com alíquota superior à devida, não há como reconhecer o direito creditório em seu favor. Veja-se que o contribuinte não apresenta, por exemplo, uma análise de todas as suas atividades exercidas e da alocação dos segurados empregados em cada uma destas atividades, no âmbito de cada estabelecimento, a fim de demonstrar qual a atividade preponderante, não relaciona, *verbi gratia*, os seus trabalhadores com as respectivas funções para os fins de demonstrar a atividade preponderante que se descortinaria. Logo, não há como dar razão a sua tese de inconformidade.

Aliás, em GFIP anterior o recorrente confessou enquadramentos e fez os respectivos recolhimentos que entendeu serem devidos à época, vale dizer, o contribuinte constituiu em linguagem competente, ele próprio, a norma individual e concreta nos que se refere a incidência e extinguiu os créditos tributários que confessou, deste modo, no mínimo, deveria ter procedido com a retificação, a fim de emitir nova norma jurídica constitutiva da nova realidade.

Como se deduz, outro fato posto nos autos é que a GFIP não foi retificada, não se reduziu os débitos antes confessados, mantendo-se a linguagem constituída pelo próprio sujeito passivo, dito isto, deixou-se de cumprir requisitos procedimentais necessários à efetivação da compensação, posto que, na forma regulamentar, a restituição das contribuições previdenciárias declaradas, quando posteriormente se entender que estão incorretas, fica, em regra, condicionada à retificação do que foi declarado, a fim de permitir também a adequada quantificação, sendo a retificação da GFIP um dos meios idôneos a serem somados no procedimento de demonstração da certeza e da liquidez do eventual direito creditório.

Aliás, há entendimentos possibilitando a retificação, inclusive, posterior ao despacho decisório, porém, negando-se o contribuinte a efetivá-la, a todo tempo, não resta muita margem à discussão, ressalvado se excepcionalmente houvessem outros elementos efetivamente aptos a comprovarem a certeza e a liquidez, se o crédito fosse incontroversamente visível, o que não é o caso dos autos, no qual temos um alegado crédito bastante controverso.

De mais a mais, o grande cerne da questão, que não pode ser superado, é não terem sido apresentadas provas capazes de consubstanciar e fazer exsurgir o suposto direito creditório, não se demonstrando sequer a origem deles e a não postulação em duplicidade.

Eis a verdade material que se descortina do caderno processual.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão relativa ao Recurso Voluntário

Não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, considerando o até aqui esposado, entendo por manter íntegra a decisão recorrida, conhecendo do recurso voluntário, rejeitando a preliminar de nulidade e, no mérito, negando provimento ao recurso.

Processo nº 13896.721898/2017-14
Acórdão n.º **2202-005.095**

S2-C2T2
Fl. 514

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e NEGO-LHE
PROVIMENTO.

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator