



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720132/2020-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2101-002.827 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2024
Recorrente LET SERVICOS TEMPORARIOS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 - APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

SALÁRIO MATERNIDADE. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO

A dedução da quota de salário-maternidade paga a seguradas a serviço da pessoa jurídica poderá ser deduzida desde que demonstrada a certeza e liquidez do crédito o que se dá pela apresentação da documentação comprobatória prevista na legislação.

CREDITO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO DE 11%. COMPENSAÇÃO EM COMPETÊNCIAS POSTERIORES À RETENÇÃO. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que, do valor glosado de R\$ 7.469.079,46, informado no Despacho Decisório nº 0.017/2020/COMPREV-PREV-EQAUD, seja deduzido o valor de R\$ 6.714.451,87.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Savio Nastureles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente)

Relatório

Trata-se de glosa de compensação de contribuição previdenciária lançada em GFIP, pelo sujeito passivo, relativa ao período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.

A Ação Fiscal de homologação ou não das compensações realizadas, resultou em débito, consubstanciado por intermédio do despacho decisório de fls. 2-24.

De acordo com o Despacho Decisório em questão, foram homologadas pela Fiscalização, um valor de compensações referentes a crédito de retenção de 11% , e não homologadas as referentes à contribuição previdenciária sobre verbas de caráter indenizatório por decorrerem de crédito não comprovado

No mesmo Despacho Decisório, a glosa efetuada, fundamenta-se no fato de que os créditos informados no campo da compensação, ainda não estão disponíveis para o recorrente efetuar a compensação na GFIP, pelo fato de que se trata de crédito judicial, em ação não definitivamente julgada.

Cientificada do Despacho Decisório, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual alega o seguinte, conforme resumo do relatório do Acórdão da Manifestação de Inconformidade:

Requer a nulidade do despacho decisório, alegando que o cálculo dos valores glosados (verbas indenizatórias e retenção de 11%) foi baseado em presunções, bem como em premissas contraditórias, o que é inadmissível no Direito Tributário.

Afirma que ficou impossibilitada de contestar tal alegação por que não localizou no despacho decisório, nem em seus anexos, a discriminação dessas discrepâncias.

Mesmo que sejam ínfimas as discrepâncias encontradas pela Fiscalização, é evidente que impactam no cálculo do crédito tributário, que deve ser sempre líquido e certo. Por conseguinte, a apuração do crédito é inexata e não pode prosperar.

Que é plausível que tais divergências sejam frequentes e relevantes, já que a Fiscalização não analisou detidamente todos os documentos apresentados e que respaldaram o direito aos créditos compensados.

Por outro lado, a Fiscalização, na tentativa de "sanar" as mencionadas divergências, optou por considerar corretos os valores informados em folha de pagamento em detrimento dos valores informados na própria GFIP, onde são apuradas, recolhidas e compensadas as contribuições previdenciárias:

Entende que, uma vez informado e recolhido em GFIP um valor indevido, gera em seu favor um crédito passível de compensação, independentemente de o referido valor ter sido ou não informado na folha de pagamento (que por um lapso pode ocorrer). Dessa forma a Fiscalização presume, sem qualquer critério, que os valores corretos seriam

aqueles informados em folha de pagamento, desprestigiando a declaração GFIP, o documento que tem força de confissão de dívida.

Alega, ainda, que há contradição no trecho do despacho decisório abaixo transcrito, onde a Fiscalização, a um só tempo, alega que o critério de cálculo utilizado pela ora requerente seria "tecnicamente incorreto" e, logo em seguida, mantém os mesmos critérios para apurar o crédito reconhecido referente ao aviso prévio indenizado e ao abono assiduidade/prêmio/gratificação:

Indaga se o cálculo realizado pela ora requerente está ou não correto. Caso esteja equivocado, significa dizer o que o cálculo da Fiscalização também é equivocado.

Afirma que os valores despendidos a título de terço constitucional de férias gozadas, auxílio-doença, e auxílio-acidente não se prestam para retribuir diretamente o trabalho, tampouco representam ganhos de natureza habitual, razão pela qual não podem ser interpretados como verbas incluídas na previsão dos arts. 22, I e II e 28, I, ambos da Lei n.º 8.212/91.

Explica que o Decreto-Lei n.º 2.318/1986, por meio de seu art. 3º, revogou o limite de 20 salários mínimos em relação à contribuição da empresa (cota patronal), no entanto, permaneceu intacto este limite em relação às contribuições destinadas a Terceiros – parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/1981.

Por fim, requer;

Solicita que seja reformado o Despacho Decisório n.º 0.017/2020/COMPREV-PREV EQUAD, para que sejam extintos os débitos objeto do presente processo e, conseqüentemente, sejam homologadas integralmente as compensações realizadas em GFIP.

Pede a suspensão da exigibilidade dos valores representados pelo processo administrativo em epígrafe, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, inclusive mediante baixa dos autos em diligência para confirmação da integralidade do crédito apurado no período envolvido e resposta aos quesitos ora formulados, bem como pela posterior juntada de documentos, inclusive aqueles que a autoridade julgadora entender necessários

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário em litígio, encontrando-se assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

A suspensão da exigibilidade dos créditos tributários se sujeita às respectivas regras legais (CTN, artigo 151, Decreto n.º 70.235/197, artigo 33 e Decreto n.º 7.574/2011, artigo 73).

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AUXÍLIO DOENÇA/AUXÍLIO-ACIDENTE. VERBAS DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de terço constitucional de férias, primeiros quinze dias de auxílio-doença/auxílio-acidente, aos segurados empregados possuem natureza remuneratória e integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONJUNTO PROBATÓRIO.

O êxito das alegações contidas na manifestação de inconformidade está diretamente ligado ao conjunto probatório existente nos autos e em sua conformidade com as exigências contidas na legislação tributária, de forma a não deixar dúvida em relação à fidedignidade dos fatos alegados.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/81. INAPLICABILIDADE. DISPOSITIVO REVOGADO PELO DECRETO-LEI Nº 2.318/86. TÉCNICA LEGISLATIVA.

O artigo 4º da Lei nº 6.950/81, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei 2.318/86. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

DILIGÊNCIA.

A realização de diligência não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a manifestação de inconformidade.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITO ENTRE AS PARTES.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância em 27/03/2022, o sujeito passivo interpôs, em 22/04/2022, Recurso Voluntário, reiterando as alegações da impugnação:

- Requer a nulidade do despacho decisório: o cálculo da glosa das compensações foi baseado em presunções e em premissas contraditórias. Ausência de liquidez e certeza dos valores cobrados. Prejuízo ao contraditório e ampla defesa.

- Refuta o entendimento da DRJ de que não teria comprovado a existência dos créditos de retenção em questão.

- Afirma a não incidência da contribuição previdenciária e da contribuição destinada a terceiros sobre os valores pagos a título de (i) terço constitucional de férias gozadas, (ii) auxílio-doença, (iii) auxílio-acidente e (iv) salário-maternidade.
- Afirma a existência de crédito decorrente do recolhimento de contribuições destinadas a terceiros sobre base de cálculo superior a 20 (vinte) salários mínimos.

Ao final requer:

Por todo o exposto, requer a ora recorrente o total provimento de seu recurso voluntário, a fim de que seja integralmente reformado o v. acórdão recorrido, com o consequente cancelamento integral do despacho decisório em comento, para o fim de que sejam extintos os débitos objeto do presente processo no 15540-720.132/2020-73 e, conseqüentemente, sejam homologadas integralmente as compensações efetuadas pela recorrente por intermédio das GFIPs correspondentes às competências de 01/2016 a 13/2017.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre compensações consideradas indevidas de contribuições previdenciárias informadas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), no período de 01/2016, a 13/2017, totalizando a importância de R\$ 7.469.079,46.

Da nulidade do Despacho Decisório

A recorrente requer a anulação do Despacho Decisório alegando que o cálculo da glosa das compensações foi baseado em presunções e em premissas contraditórias. Ausência de liquidez e certeza dos valores cobrados. Prejuízo ao contraditório e ampla defesa.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos ART. 114, § 12, INCISO I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A Litigante argumenta que o despacho decisório é totalmente nulo, porque o cálculo dos valores glosados (verbas indenizatórias e retenção de 11%) foi baseado em presunções, bem como em premissas contraditórias, sendo inadmissível no Direito Tributário, pois a apuração do crédito tributário deve ser líquida e certa, tendo havido manifesto prejuízo à defesa da Litigante.

Da alegada nulidade no cálculo da glosa das compensações referentes aos créditos decorrentes das verbas indenizatórias/eventuais

No caso vertente, para que a Autoridade Fiscal tivesse convicção dos valores utilizados como crédito pela Litigante, iniciou seu trabalho fazendo a conferência dos valores declarados em GFIP e dos valores constantes das folhas de pagamento. Ao fazer o batimento entre GFIP x FP MANAD, constatou que houve discrepâncias no que pertine às remunerações informadas, no entanto, sem importância nenhuma, tanto que considerou que os valores das remunerações informadas na FP MANAD foram totalmente incluídas em GFIP, como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ora, uma vez considerado pela Fiscalização que a Litigante declarou em GFIP toda a remuneração constante em folha de pagamento, não houve a necessidade de informar os valores decorrentes das pequenas discrepâncias encontradas. A informação desses valores em nada vai alterar na apuração do crédito, até porque a Fiscalização o analisou a partir dos valores efetivamente informados em folha de pagamento pela própria Litigante.

Há de se ressaltar que o fato de ter a Fiscalização se baseado em amostragem não compromete a apuração do crédito, uma vez que tal procedimento foi utilizado apenas para corroborar que os valores das remunerações informadas na FP MANAD foram totalmente incluídas em GFIP pela Litigante.

No âmbito tributário, a base de cálculo dos impostos e contribuições encontram sua determinação conforme a natureza e peculiaridade de cada imposto ou contribuição. Na grande maioria dos casos, a determinação da base de cálculo é feita a partir de informações declaradas pelo contribuinte em virtude dos lançamentos contábeis produzidos ao longo do tempo. Especificamente no campo das contribuições previdenciárias, as informações são declaradas em GFIP, enquanto uma modalidade de auto-lançamento, tendo como base o documento fundamental da empresa no que tange à remuneração dos empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviços, qual seja, a folha de pagamento.

Efetivamente, a folha de pagamento assume capital importância no contexto das contribuições previdenciárias na medida em que deve reunir, como documento essencial, todas as informações relativas aos pagamentos e descontos de segurados empregados e contribuintes individuais, bem assim, a identificação quantitativa e qualitativa de cada um destes eventos. Assim, o contribuinte elabora sua folha de pagamento, por estabelecimento, confere seu conteúdo, procede à conciliação bancária e contábil, elabora o arquivo a ser exportado ao sistema SEFIP, gera a GFIP da competência, novamente confere a GFIP com a folha de pagamento, e procede ao recolhimento do valor devido à Previdência Social, devidamente calculado pelo SEFIP quando da importação do arquivo resultante da folha de pagamento. Este é o ciclo fundamental da folha de pagamento à GFIP.

São os valores realmente informados em folha de pagamento que alimentam a GFIP como base de cálculo das contribuições previdenciárias. Se, eventualmente, a Suplicante declarou em GFIP remuneração maior do que a informada na folha de pagamento, em relação à qual a Fiscalização não aponta qualquer falha ou incorreção e, uma vez recolhida as contribuições previdenciárias, deve a Insurgente solicitar junto ao setor competente a restituição/compensação relativa à diferença recolhida a maior nos termos da IN/RFB nº 2.055/2021.

Cabe ressaltar que a obrigatoriedade de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária ou de efetuar a retificação dos dados nela informados é atribuída exclusivamente à Litigante, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e do art. 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Portanto, houve critério por parte da Fiscalização ao utilizar como base de cálculo das contribuições previdenciárias para apuração do crédito, os valores informados pela própria Insurgente nas folhas de pagamento de seus empregados, ainda que sejam menores dos que os valores declarados em GFIP.

Para esclarecer acerca da atualização do crédito utilizada pela Fiscalização é necessário que seja transcrito sua explicação constante no item 45 do Despacho Decisório (fls. 02/24):

45. Ainda, a resposta da Empresa não individualizou os valores utilizados em cada competência e saldo remanescente a utilizar na ou nas competências seguintes. De forma simplista, pouco esclarecedora e tecnicamente incorreta, informou atualizações para os créditos gerados a partir da competência 07/2014 (recolhida em 08/2014) até a competência 11/2017. Tal procedimento foi feito para todas as competências, ou seja, tanto os créditos gerados na competência 07/2014 como os gerados na competência 03/2015, por exemplo, foram atualizados até a competência 11/2017. Isso pode ser comprovado pela atualização feita aos créditos gerados na competência 11/2017 (recolhimento em 12/2017), em que foi aplicado o percentual de 1%, procedimento correto quando se pretende aproveitar tal crédito na competência 12/2017 (pagamento feito em 01/2018). Por óbvio, eventual crédito gerado na competência 12/2017 não consta da planilha da Empresa pois só poderia ser aproveitado para a competência 01/2018 (fora do período de apuração). (Grifei)

A Fiscalização ao analisar a atualização dos valores dos supostos créditos a que teria direito, verificou que a Impugnante, apesar de ter utilizado percentuais incorretamente, fez a atualização até a competência 11/2017, para todas as competências (07/2014 a 11/2017 - vide Doc 04 - fls. 290/294). Foi este critério que a Autoridade Tributante usou para atualizar os créditos decorrentes das verbas Aviso Prévio Indenizado e Assiduidade/Prêmios/Gratificação, veja:

46. Desta forma, objetivando manter os critérios adotados pela Empresa quando da realização da compensação, todos os créditos apurados pela Fiscalização foram atualizados até a competência 11/2017 e apropriados na competência 12/2017. Tal procedimento foi possível pois os valores apurados pela Fiscalização, após a atualização legal, foram integralmente consumidos na competência 12/2017, ou seja, não cobrem a totalidade dos valores compensados nesta competência. Constam do Anexo X os valores dos créditos apurados pela Fiscalização relativos às verbas API e Prêmios incluídas em GFIP e respectiva atualização legal até sua apropriação. O total de créditos informados pela Empresa nas planilhas apresentadas soma, atualizado até a utilização, R\$ 6.391.911,74, porém apenas 2% desse valor, R\$ 127.170,06, se mostrou procedente. Este último valor, o crédito procedente, pode ser identificado, além do Anexo X, na coluna "Compensação regular" da planilha do Anexo I. (Grifei)

De fato, a Autoridade Fiscal atualizou os créditos a que tem direito a Suplicante para todas as competências, até 11/2017, no entanto, não usou os mesmos percentuais de atualização adotados pela Litigante e, sim, os percentuais corretos, conforme determina a legislação que trata do assunto (vide Anexo X - fls. 400/421). Por exemplo, abaixo demonstro os percentuais utilizados para o período de 07/2014 a 12/2014 para a atualização das verbas Aviso Prévio Indenizado e Assiduidade/Prêmios/Gratificação:

Comp	Percentual Suplicante	Percentual Fiscalização
07/2014	17,16	39,93
08/2014	16,25	39,02
09/2014	15,30	38,07
10/2014	14,46	37,23
11/2014	13,50	36,27
12/2014	14,62	35,33

Neste contexto, não há dúvidas de que a Fiscalização atualizou os créditos decorrentes das verbas Aviso Prévio Indenizado e Assiduidade/Prêmios/Gratificação corretamente, utilizando os percentuais conforme determina o § 4º, do art. 89, da Lei nº 8.212/1991 (juros SELIC).

Das Verbas Consideradas Indenizatórias

Afirma a Litigante que as verbas intituladas terço constitucional de férias gozadas, auxílio-doença e auxílio-acidente não integram o salário-de-contribuição porque não se prestam para retribuir diretamente o trabalho, tampouco representam ganhos de natureza habitual.

Com relação às verbas denominadas terço constitucional de férias gozadas, a Autoridade Tributante informa com detalhes no Despacho Decisório (fls. 02/24), que integram o salário-de-contribuição, veja:

24. Verba terço constitucional de férias gozadas: Integra o salário-de contribuição, de acordo com o art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91 e com o art. 214, inciso I e §14º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, já transcrito neste Relatório. A Solução de Consulta COSIT Nº 362, de 10 de agosto de 2017, cujo trecho encontra-se transcrito logo acima, também trata do tema.

25. O Superior Tribunal de Justiça - STJ decidiu, em 26/02/2014, pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos). Entendeu-se que "em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância 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 carga da empresa)".

26. A RFB estaria vinculada a tal decisão a partir da ciência de Nota Explicativa da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, a ser emitida conforme previsto no § 3º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014. Referida Nota Explicativa delimitaria as situações a serem abrangidas pela decisão e a modulação de efeitos, quando cabível.

27. Ocorre que, apesar do que foi decidido no REsp nº 1.230.957/RS, a PGFN entende que o repetitivo em exame não deveria ser incluído na lista de dispensa de contestar e recorrer em razão da pendência de julgamento, no Supremo Tribunal Federal - STF, do RE nº 565.160/SC, com repercussão geral reconhecida, no qual se discutia a abrangência da expressão "folha de salários e demais rendimentos do trabalho" de que

trata o art. 195, I, "a", da CF. Tal estratégia da PGFN é amparada pelo inciso IV do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002.

28. Em 29/03/2017, o STF julgou o mérito do RE n.º 565.160, decidindo que a contribuição social a cargo do empregador incide sobre os ganhos habituais do empregado, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional n.º 20/1998. E, no entendimento da PGFN, tal decisão do STF qualificou o terço constitucional de férias como ganho habitual (Nota PGFN/CRJ n.º 981/2017). Espera-se, com base no que foi decidido pelo STF no RE n.º 565.160, que o STJ reveja seu entendimento acerca da verba proferido no REsp n.º 1.230.957.

29. Ademais, o STF reconheceu, em 23/02/2018, a repercussão geral do tema específico (natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal - tema n.º 985), ainda pendente de julgamento. Conclui-se que inexistente vinculação da RFB ao que foi decidido no REsp n.º 1.230.957, devendo o terço constitucional de férias ser considerado na base de cálculo.

Atualmente o STF já declarou a constitucionalidade da incidência do terço constitucional de férias no Recurso Extraordinário (RE) 1.072.485, com repercussão geral, Tema 985, julgamento em 31/08/2020. O Relator do Processo, Ministro Marco Aurélio, sustentou que o direito ao terço constitucional de férias é adquirido em razão do trabalho, trata-se de um adiantamento do ciclo de trabalho em reforço ao que é pago ordinariamente. Importante frisar, que ao ver do Relator, é irrelevante a ausência de prestação de serviço no período de férias, já que o vínculo de trabalho permanece e que o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano. Apenas o Ministro Édson Fachin ficou vencido.

A tese aprovada, em rito de repercussão geral, Tema 985, foi a seguinte: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

Quanto à verba auxílio-doença e auxílio-acidente (15 primeiros dias), assim a Autoridade Fiscal se manifestou: 30. Verbas auxílio-doença e auxílio-acidente (15 primeiros dias): Tais parcelas correspondem aos valores pagos pela Empresa nos 15 primeiros dias de afastamento do empregado. Integram o salário-de-contribuição, de acordo com o art 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91 e o art 214, inciso I, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999. dispositivos já transcritos neste Relatório.

A Solução de Consulta COSIT N.º 362, de 10 de agosto de 2017 também trata do tema, conforme trecho da mesma a seguir:

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 188 - COSIT, DE 27 DE JUNHO DE 2014. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO DOENÇA PAGO NOS PRIMEIROS 15 (QUINZE) DIAS DE AFASTAMENTO DO EMPREGADO.

Integra o conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias a importância paga pelo empregador, a título de auxílio doença, nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado.

31. O STJ decidiu, em 26/02/2014, pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença, por ocasião do julgamento do REsp n.º 1.230.957/RS, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos). Entendeu-se que "não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os

primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição preterea ária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige natureza remuneratória".

32. Porém, por ora, a RFB não se encontra vinculada a tal decisão, por força do disposto nas Notas PGFN/CRJ n.º 640/2014, 115/2017, 520/2017 e 981/2017. Deve-se considerar que a rubrica sofre incidência de contribuições previdenciárias. Registre-se, apenas para conhecimento, que, anteriormente, já houve entendimento pela dispensa de constituição de crédito em relação à contribuição do empregado, com base na Nota PGFN/CRN n.º 115/2017, mas isso foi revisto na Nota PGFN/CRJ n.º 520/2017, já que a dispensa de contestar e recorrer referente à contribuição do empregado não decorre do julgamento de recurso repetitivo, mas da pacificação da jurisprudência do STJ, de forma que ambas as parcelas de contribuição, tanto do empregador quanto do empregado, são devidas e devem ser cobradas pela RFB. Os procedimentos adotados pela PGFN acima descritos são baseados no disposto no inciso IV do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002.

Portanto, pelo caráter remuneratório do terço constitucional de férias e do auxílio doença e auxílio-acidente (15 primeiros dias), mantém-se a glosa das compensações realizadas em GFIP pela Suplicante.

Do Salário Maternidade

A DRJ considerou improcedente o pedido do contribuinte de que fosse considerado no cálculo da dedução os valores relativos ao salário maternidade, da seguinte forma:

A respeito da salário maternidade, tem-se que em recente julgado do STF (Tema 72), ocorrido em 04/08/2020 no RE n.º 576.967, reconheceu-se a inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias patronais sobre o salário maternidade. Neste sentido, foram emitidas as Notas Explicativas n.º 18.631/ME e 19.424/ME, nas quais constam que deve ser aplicado o entendimento do STF, vinculando a Secretaria Especial da Receita Federal a tais decisões, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

No entanto, não restou comprovado que houve, no caso, o recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre o salário maternidade, pois não foram carreados aos autos, pela Litigante, qualquer elemento probatório apto a demonstrar, de forma minudente e inequívoca, a inclusão daquela verba na base de cálculo das contribuições declaradas em GFIP, não restando, portanto, comprovado de forma cabal o alegado direito creditório.

A Suplicante não trouxe aos autos planilhas explicativas ou apontamentos precisos sobre as competências, o nome de cada segurada empregada, os valores pagos a cada uma, corroboradas com as folhas de pagamento, a contabilidade. Ou seja, não ficou comprovado que a Litigante tenha incluído na base de cálculo do lançamento a verba salário maternidade.

A partir do momento que o lançamento respeitou a legislação vigente, o ônus de comprovar as alegações trazidas na manifestação de inconformidade é do Sujeito Passivo, a teor do art. 16, III do Decreto n.º 70.235/1972, transcrito abaixo.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993) (grifo nosso)"

Da análise dos documentos apresentados, verifica-se que, na fase inquisitória (autuação), os valores pagos a título de salário maternidade, não constam entre as verbas

informadas pelo contribuinte, dentre as quais as contribuições previdenciárias consideradas indevidas foram utilizadas na compensação.

Resposta à intimação fls 122/126:

A ora notificada esclarece que as compensações declaradas nas suas GFIPs, no período de 01/2016 a 13/2017, têm como origem créditos decorrentes da indevida inclusão, na base de cálculo das contribuições previdenciárias e RAT incidentes sobre a folha de salários (no período de 08/2014 a 11/2017), dos valores pagos a título de (i) aviso prévio indenizado; (ii) férias gozadas; (iii) terço constitucional de férias gozadas; (iv) auxílio doença; (v) auxílio-acidente; (vi) abono assiduidade/prêmio/gratificação; (v) horas extras; (vi) quebra de caixa e (vii) faltas abonadas/justificadas (docs. 04 a 29).

Resposta à intimação fls. 210/228

Conforme informado anteriormente, as compensações declaradas nas suas GFIPs, no período de 01/2016 a 13/2017, têm como origem créditos decorrentes da indevida inclusão, na base de cálculo das contribuições previdenciárias e RAT incidentes sobre a folha de salários (no período de 08/2014 a 11/2017), dos valores pagos a título de (i) aviso prévio indenizado; (ii) férias gozadas; (iii) terço constitucional de férias gozadas; (iv) auxílio-doença; (v) auxílio-acidente; (vi) abono assiduidade/prêmio/gratificação; (vii) horas extras; (viii) quebra de caixa e (ix) faltas abonadas/justificadas.

No Despacho Decisório de fls 2/24, o auditor autuante informa quais os supostos créditos seriam considerados na elaboração do próprio Despacho Decisório.

18. A Empresa, no período de apuração, inseriu no campo “Compensação - vlr compensado” da GFIP supostos créditos. Em resposta à Fiscalização, em 24/09/2019 e 14/10/2019, informa que os créditos se referem a valores de Contribuição Previdenciária (20%) e da Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – GILRAT incidentes sobre determinadas rubricas que, em seu entendimento, não devem ser tributadas. Informa, ainda, que tais contribuições foram pagas em período anterior ao das compensações. As rubricas são aviso prévio indenizado, férias gozadas, terço constitucional de férias gozadas, auxílio-doença, auxílio-acidente, abono assiduidade/prêmio/gratificação, horas extras, quebra de caixa e faltas abonadas/justificadas.

Portanto, verifica-se que o contribuinte trouxe a argumentação de que os valores de contribuição previdenciária incidentes sobre o salário maternidade são indevidos e que devem ser considerados na compensação, apenas em sua impugnação.

Diante da alegação de consideração do salário maternidade entre as verbas utilizadas, o contribuinte deveria também demonstrar a regularidade de tais pagamentos para fazer jus à dedução pleiteada, bem como, se não já era informado como verba isenta. Neste caso, houve indevida inversão do ônus da prova, eis que quem alegou a existência de tais valores foi o contribuinte, cabendo a ele demonstrar esse direito.

Pedido negado.

Nulidade no cálculo da glosa das compensações referentes aos créditos decorrentes retenção de 11%

Para emissão do Despacho Decisório, foi elaborada uma planilha (fl. 442), na qual constam os valores retidos de 11% destacados nas notas fiscais, o valor de retenção recolhido em GPS, os valores informados da compensação na própria competência da retenção, bem como, os valores de retenção compensados em competências posteriores, conforme abaixo:

Resumo anual dos valores

Ano	Ret comp (1)	Comp GFIP (2)	Ret11% NF (3)	GPS (4)	(2) / (1)	(3) - (1) - (2)
2014	741.955,55	12.832.847,54	8.268.851,16	8.140.007,34	98,4%	(5.305.951,93)
2015	5.818.078,62	5.321.781,84	7.132.377,01	7.061.732,63	99,0%	(4.007.483,45)
2016	1.378.946,72	-	4.189.199,03	4.147.200,62	99,0%	2.810.252,31
2017	4.250.372,06	-	4.258.196,73	4.200.607,49	98,6%	7.824,67
	12.189.352,95	18.154.629,38	23.848.623,93	23.549.548,08		(6.495.358,40)
Ret comp = Retenção 11% compensada em GFIP (no próprio mês da retenção)						
Comp GFIP = Saldos de meses anteriores. Campo "Compensação - valor compensado" da GFIP						
(2016 e 2017 em branco pois tais valores ou foram glosados ou não se referem a saldos de retenções)						
Ret11% = Valor de retenção 11% em notas fiscais (Nota Carioca)						
GPS = Valor recolhido das retenções (códigos 2631 e 2640)						
(2) / (1) = percentual de recolhimento das retenções						
Conclusão: As retenções contidas nas Notas Fiscais podem ser consideradas recolhidas.						
(3)-(1)-(2) = Déficit (ou sobra) de créditos compensados no ano.						
Conclusão 1: Até o final de 2015, a Empresa se compensou muito mais do que tinha direito.						
Conclusão 2: Considerando os 4 anos juntos, mesmo assim, o saldo a compensar é negativo.						

Ao explicar a planilha acima, o Fiscal Autuante concluiu que a empresa recorrente utilizou-se do valor de R\$ 6.495.358,40, sem o devido lastro nos valores de retenções de 11%, tanto na competência da própria retenção, quanto em competências posteriores.

Já a contribuinte alega que os valores retidos são muito maiores que as compensações, conforme o quadro acima. No entanto, verifica-se que a contribuinte soma as colunas "Ret comp (1)" com a coluna "Ret 11%NF (3)", como se ambas referissem a retenções, mas a coluna "Ret comp (1)" deve ser deduzida por se tratar de compensação em GFIP, na própria competência da retenção, conforme explicado abaixo da planilha.

No entanto, da análise do quadro acima, elaborado pela Fiscalização, verifica-se que o corte temporal em 2014, não considera as competências de 5 anos anteriores, ou seja as possíveis retenções de 11% não compensadas nos anos anteriores, que poderiam ser compensados em 2014 e anos seguintes.

Em Informação Fiscal, constante no processo 18470.728494/2017-76, fls. 2002 a 2008, que trata de glosa de compensação do mesmo contribuinte, período de apuração: 01/2013 a 13/2013, 01/2014 a 13/2014 e 01/2015 a 13/2015, foi feita uma análise na qual o auditor emitente conclui pela existência de saldo de retenção de 11% não compensado, da seguinte forma (*grifo nosso*):

6. Através da carta datada de 17/08/2017 (Anexo II), o contribuinte informou que, de todas as compensações realizadas no período fiscalizado, **foram utilizadas como crédito as retenções de 11% (onze por cento) do valor total das notas fiscais apenas nas competências 03/2015 a 07/2015, 11/2015 e 13/2015** e que tais créditos decorrem de valores acumulados a título de retenção de 11% (onze por cento) por ela sofrida em decorrência de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91, que ainda não haviam sido utilizados.

(...)

11. Com base na planilha IV (Anexo I), ficou demonstrado que a empresa efetuou compensação a título de retenção de 11% sobre os valores de serviços prestados no valor de R\$ 2.093.300,56. Porém, houve uma sobra de retenção no período auditado no valor de R\$ 8.807.752,43, o que gerou um crédito de retenção de R\$ 6.714.451, 87, o qual não foi utilizado no período entre 2013 e 2015.

Em face do exposto, a fiscalização elaborou a planilha V – Glosa a ser feita no Período Fiscalizado (Anexo I), onde traz, por competência, o valor ser glosado, perfazendo o total no período fiscalizado de **R\$ 19.864.124,38. É de suma importância que fique evidente que o fisco não abateu desse total o crédito de retenção anteriormente descrito, uma vez que a empresa não o utilizou, para fins de compensação, nos anos examinados**

Da análise da Informação Fiscal, verifica-se que, em virtude de informação da própria empresa, apenas nas competências 03/2015 a 07/2015, 11/2015 e 13/2015 foram utilizados no campo compensação da GFIP, os créditos de retenção de 11%.

A Informação Fiscal conclui então, que não foram utilizados pela empresa um total de R\$ 6.714.451, 87 em retenções de 11%.

Portanto, neste ponto, assiste razão ao contribuinte, pois existia crédito de retenção de 11% de competências anteriores possível de utilização para compensação.

Da Utilização de Créditos previdenciários para compensação na GFIP

A IN RFB nº 900/2008, vigente à época, regulava a compensação da contribuição previdenciária:

SEÇÃO V DA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

Da IN 900/2008, verifica-se que o sujeito passivo poderia compensar os créditos que apurasse diretamente na GFIP. Os créditos identificados são os seguintes:

- Crédito de recolhimento Indevido ou a Maior
- Crédito de retenção de 11%
- Crédito proveniente de decisão judicial transitada em julgado

Na operacionalização da compensação, no caso de recolhimento indevido ou a maior, crédito judicial ou saldo de retenção de 11% não compensado de competências anteriores, deve ser preenchido o campo : “Compensação : Valor Compensado”. No caso de compensação de retenção na própria competência da retenção, utiliza-se do campo: “Retenção : Valor Compensado”.

N campo “compensação” também deve ser informado o período da competência da compensação o “período do início” e o “período do fim”, que informa o período do crédito a ser utilizado.

Por conseguinte tem-se que, entre o período do começo e o período do fim, informados na GFIP, todo crédito do período, independente da natureza, se crédito de recolhimento indevido ou a maior ou se de retenção não compensado anteriormente, poderá ser utilizado para o cálculo quando da homologação ou não da compensação pela fiscalização.

Ora, existindo créditos disponíveis, tais como crédito de recolhimento indevido ou a maior ou crédito de retenção de 11% de competências anteriores, nada impede que sejam reconhecidos como validos para a compensação.

No presente caso, estando o crédito de retenção de 11%, não utilizado na competência da retenção, no valor de R\$ 6.714.451,87, disponível para compensação em competências posteriores, o mesmo deve ser usado para homologação parcial ou total das compensações efetuadas

Ainda que a empresa tenha informado que foram utilizadas como crédito as retenções de 11% (onze por cento) do valor total das notas fiscais, apenas nas competências 03/2015 a 07/2015, 11/2015 e 13/2015, mas que agora solicita, tanto da na impugnação e na sua defesa ao CARF, que o crédito remanescente possa ser utilizado em todo o período da compensação, deve prevalecer, neste caso, os efeitos ocasionados pelo princípio da verdade material, que é o fato da existência do crédito, comprovado pela própria RFB, o que permite aceitar a indicação extemporânea do mesmo a ser utilizado na compensação, visto que a questão foi levantada no curso do processo administrativo e, ainda, quando os fatos demonstram o que foi por ela alegado.

Do Despacho Decisório Emitido

O Auditor Autuante, considerando que a empresa não justificou o valor de R\$ 6.496.358,40 relativo à retenção de 11% e um outro valor não justificado por verbas que o contribuinte considerou isentas da contribuição previdenciária, emitiu assim o Despacho Decisório na sua conclusão:

Conclusão

65. Diante do até aqui exposto, restou demonstrado de forma cabal que parte das compensações realizadas pelo Contribuinte nas GFIPs não foram amparadas por demonstrativo ou detalhamento sobre o que versam e, ainda, não possuem arrimo em decisão judicial transitada em julgado ou em Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN. Portanto, estão em desacordo com as normais legais aplicáveis, devendo os créditos tributários supostamente liquidados retornarem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente.

66. Quadro resumo dos valores apurados pela Fiscalização:

Valor	Descrição (anos de 2016 e 2017 somados)
7.596.249,52	(1) Campo "Compensação - vlr compensado" da GFIP
6.391.911,74	(2) Compensação rubricas folha pagamento informada pela Empresa (Anexo IV - Doc 04)
744.467,00	(3) Compensação saldos retenção 11% informada pela Empresa (Anexo IV - Resposta à intimação)
459.870,78	Compensação não justificada pela Empresa (= (1) - (2) - (3))
127.170,06	Compensação rubricas folha pagamento (valor comprovado)
6.264.741,68	Glosa compensação rubricas folha pagamento
-	Compensação saldos retenção 11% (valor comprovado)
744.467,00	Glosa compensação saldos retenção 11%
459.870,78	Glosa compensação não justificada pela Empresa
7.469.079,46	Glosa total

67. Nesse diapasão, CONSIDERAMOS INDEVIDAS as compensações realizadas pelo sujeito passivo em GFIP, nas competências de 01/2016 a 12/2017, no valor total originário de **R\$ 7.469.079,46 (sete milhões, quatrocentos e sessenta e nove mil, setenta e nove reais e quarenta e seis centavos)**, conforme demonstrado no Anexo I e INTIMAMOS o sujeito passivo a promover o recolhimento das contribuições previdenciárias previstas no art. 20 e no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, e que foram indevidamente compensadas, com os devidos acréscimos legais, por meio de DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), conforme previsto no Ato Declaratório Executivo - ADE CODAC nº 34 de 24/04/2013, computados desde os respectivos vencimentos (competência), no prazo de 30 dias contados da ciência deste Despacho Decisório.

No entanto, como explicado acima, não foi considerado o valor de R\$ R\$ 6.714.451,87 na compensação.

Portanto, deve ser deduzido do valor considerado indevido de compensação de R\$ 7.469.079,46 (sete milhões quatrocentos e sessenta e nove mil, setenta e nove reais e quarenta e seis centavos), o valor de retenção de 11% não compensado de R\$ 6.714.451,87 (seis milhões, setecentos e catorze mil, quatrocentos e cinquenta e um reais oitenta e sete centavos).

Conclusão

Do exposto voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que, do valor glosado de R\$ 7.469.079,46, informado no Despacho Decisório nº 0.017/2020/COMPPREV-PREV-EQAUD, seja deduzido o valor de R\$ 6.714.451,87.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite