



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720078/2014-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.811 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrente NESTLÉ BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/11/2009 a 30/11/2009, 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/07/2010 a 31/07/2010, 01/11/2010 a 31/12/2010

COMPENSAÇÃO. GLOSA. DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Não há que se falar em decretação da nulidade do auto de infração quando o ato administrativo encontra-se revestido dos requisitos exigidos para o lançamento. A despeito de ressalvas quanto à estruturação do relatório fiscal, em que recomendável o seu aperfeiçoamento para facilitar a rápida compreensão dos fatos, o ato administrativo descreveu os motivos que levaram à glosa de todas as verbas compensadas pelo sujeito passivo, permitindo-lhe o exercício do direito de defesa.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP).

De acordo com o tradicional critério de distribuição do ônus probatório, incumbe ao sujeito passivo a comprovação da liquidez e da certeza do seu direito creditório utilizado no procedimento de compensação de contribuições previdenciárias em GFIP.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

COMPENSAÇÃO. REQUISITO. RETIFICAÇÃO DA GFIP.

A compensação de valores incidentes sobre parcelas que não integram a base de cálculo da remuneração do trabalhador deverá estar acompanhada da retificação da GFIP correspondente às competências a que se refere o direito creditório.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL (RESP) Nº 1.230.957/RS. SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. MATÉRIA DE NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL.

Sendo de índole infraconstitucional a controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, a decisão de mérito no REsp nº 1.230.957/RS, proferida na sistemática dos recursos

repetitivos, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Escapam à incidência da contribuição previdenciária os valores que são pagos a título de aviso prévio indenizado, dada a ausência de natureza salarial.

QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. AUXÍLIO-DOENÇA. AUXÍLIO-ACIDENTE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

Os valores pagos ao trabalhador nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença/auxílio-acidente têm natureza salarial e, portanto, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

O adicional do terço constitucional de férias possui natureza de retribuição pelo trabalho e integra a remuneração do segurado empregado para fins de incidência da contribuição previdenciária.

PRÊMIOS. PARCELA REMUNERATÓRIA.

O pagamento de prêmios tem nítida feição salarial, vinculados a fator de ordem pessoal do segurado empregado, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição do trabalhador.

REEMBOLSO QUILOMETRAGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS.

Integra a base de cálculo da contribuição previdenciária a parcela paga a título de ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando não comprovados os dispêndios mediante documentação hábil e idônea.

AUXÍLIO-FUNERAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Escapa à incidência da contribuição previdenciária a importância paga pela empresa a título de auxílio-funeral em razão do falecimento do segurado empregado ou de seus dependentes legais, mediante reembolso das despesas efetivamente ocorridas, até o limite previsto em acordo coletivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Matheus Soares Leite, Andréa Viana Arrais Egipto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para manter a glosa das verbas pagas a título de reembolso quilometragem, prêmio, prêmio por antiguidade e prêmio segurança do trabalho, excluindo as demais. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), por meio do Acórdão nº 16-58.202, de 27/05/2014, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo a exigência do crédito tributário (fls. 1.117/1.141):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/11/2009 a 30/11/2009, 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/07/2010 a 31/07/2010, 01/11/2010 a 31/12/2010

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEVIDA. GLOSA.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional - CTN, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

GFIP. COMPETÊNCIA EM QUE OCORREU PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO. PRÉ-REQUISITO À COMPENSAÇÃO.

Uma vez que a GFIP constitui instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário, é necessária a retificação das declarações referentes às competências em que ocorreram os pagamentos indevidos para que reflitam a origem do direito creditório que o contribuinte alega ter.

Extrai-se do conjunto normativo que trata da compensação das contribuições previdenciárias que sua viabilidade depende da prévia retificação das GFIP das competências em que ocorreram os pagamentos indevidos ou maiores que os devidos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/11/2009 a 30/11/2009, 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/07/2010 a 31/07/2010, 01/11/2010 a 31/12/2010

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os relatórios integrantes da autuação oferecem à Impugnante todas as informações relevantes para sua defesa, confirmada por meio de impugnação na qual demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Por força do disposto na legislação tributária, somente serão declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. As irregularidades,

incorreções e omissões diferentes das anteriormente citadas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS.

Indefere-se o pedido de apresentação de provas após o prazo da Impugnação, ou a realização de perícia e diligência, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente à época da Impugnação.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu art. 23, inciso II, com a redação dada pela Lei n.º 9.532/97, determina que as intimações sejam feitas por via postal ou por qualquer outro meio com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Inexistindo previsão legal para intimação em endereço diverso, indefere-se o pedido de endereçamento de intimações ao escritório dos procuradores.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que foi lavrado o **Auto de Infração n.º 51.011.007-0**, concernente à glosa de compensações de contribuições previdenciárias indevidamente efetuadas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) das competências 01/2009, 02/2009, 03/2009, 11/2009, 01/2010, 07/2010, 11/2010 e 12/2010 (fls. 504/551 e 552/568).

Para melhor compreensão da infração tributária, adoto parte do relatório do acórdão de primeira instância, que bem descreveu os principais fatos narrados pelo agente lançador (fls. 1.119/1.122):

(...)

2.1. A análise das compensações das contribuições previdenciárias tratadas no auto de infração decorre de resposta à Intimação n.º 83/2011, efetuada pelo Serviço de Acompanhamento de Maiores Contribuintes - SEMAC, a partir da qual a empresa informou que as compensações tinham origem em créditos surgidos a partir de rubricas, pagas aos empregados da empresa, sobre as quais não deveria incidir a referida exação.

2.2. Referida Autoridade emitiu, em 03/10/2012, Termo de Intimação Fiscal por meio do qual solicitou os seguintes documentos e esclarecimentos: **Memória de Cálculo** detalhada da origem dos valores (originários e atualizados) compensados nas GFIPs do período de 2009 e 2010, dispostos mensalmente, por estabelecimento, por segurado, por rubrica; **resumo das folhas de pagamento** dos períodos de origem dos créditos compensados; **esclarecimentos quanto a eventual propositura de medida judicial** que ampare as compensações efetuadas. O Auditor-Fiscal solicitou, igualmente, que os documentos comprobatórios dos valores que compõem as compensações efetuadas ficassem à disposição para eventual análise.

2.2.1. Consta do relatório fiscal a informação de que a empresa respondeu à intimação (22/10/2012 – fls. 34), na qual afirma ter apresentado Memória de Cálculo da origem dos valores compensados nas GFIPs e resumos das folhas de pagamento, esclarecendo que não possuía ação judicial que amparasse as compensações.

2.3. O contribuinte foi novamente intimado em 23/10/2013 (fls. 481/482) para esclarecer se efetuou a retificação das GFIPs referentes aos períodos em que foram apurados os supostos créditos compensados. Na resposta (fls. 485/487) datada de 30/10/2013, a empresa informou que não retificou as GFIPs das competências em que

apurou créditos vez que não haveria previsão legal para a referida retificação, haja vista o art. 56 da IN 1.300/12, bem como haveria impossibilidade técnica no programa gerador das declarações. Acrescentou que os valores utilizados em compensação são exclusivamente aqueles pagos indevidamente pela empresa, não havendo qualquer aproveitamento dos valores recolhidos em favor dos empregados a seus serviços.

2.4. A Autoridade Fiscal lavrou Termo de Ciência, Constatação e Intimação Fiscal em 08/11/2013 (fls. 488/491), no qual solicitou que a fiscalizada comprovasse que os valores que originaram as compensações foram submetidos, em época própria, à incidência da referida contribuição, assim como apresentar documentação hábil e idônea, que dê suporte sobre cada rubrica, segregada por segurado, que deu origem aos supostos créditos de contribuição previdenciária.

2.4.1. Em sua resposta (28/11/2013 – fls. 493/503), a empresa informou que os valores compensados em 2009 e 2010 são referentes às seguintes rubricas do período de 01/2004 a 10/2010 reconhecidas como de natureza indenizatória pela doutrina e jurisprudência: Auxílio Doença; Auxílio Acidente; Auxílio Creche; Auxílio Funeral; Reembolso Quilometragem; Aviso Prévio; Férias Indenizadas Médias; Férias Indenizadas 1/3 médias; Férias proporcionais 1/3 indenizado; Dif. Férias 1/3; Férias 1/3; 1/3 média férias no mês; Dif. 1/3 férias no mês; Ajuda Cesta Básica; Ajuda Especial; Ajuda aluguel; Ajuda educação; Ajuda escolar; Ajuda bolsa de estudos; Ajuda material escolar; Ajuda de custo; Auxílio Filho Excepcional; Ajuda tratamento ortodôntico; Prêmio; Prêmio Segurança do Trabalho; Aviso Prévio Indenizado; Prêmio Antiguidade e Abono único.

2.4.2. Para comprovar que os valores que originaram as compensações foram submetidos à incidência da contribuição em época própria, a empresa apresentou planilhas onde constavam nome da firma, nome do empregado, descrição da verba, data do pagamento e montante pago, tendo a fiscalização constatado, com base na folha de pagamento apresentada pela empresa, que os valores das rubricas que ensejaram os supostos créditos foram declarados em GFIP.

2.5. Por fim, concluiu a Autoridade Fiscal que constitui Fato Gerador da obrigação principal a compensação das verbas referentes à Auxílio Doença, Auxílio Acidente, Auxílio Funeral, Ajuda Creche, Reembolso Quilometragem, Aviso Prévio, Aviso Prévio Indenizado, Adicional de 1/3 (um terço) de férias, Férias Indenizadas, Prêmio, Prêmio Antiguidade, Prêmio Segurança do Trabalho e Abono Único, conforme as seguintes justificativas:

2.5.1. A verba intitulada pela empresa como **Auxílio Doença**, assim entendido como o pagamento do salário referente aos primeiros 15 dias de afastamento do segurado que ficar incapacitado para o seu trabalho por motivo de doença, integra o salário de contribuição dos segurados empregados em decorrência da regra geral constante do art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, inexistindo previsão de sua exclusão no rol taxativo constante do § 9º do mesmo artigo.

2.5.2. Em relação ao **Aviso Prévio Indenizado**, ressalta que, com a publicação do Decreto nº 6.727/09 (DOU de 13/01/2009), foi revogado o art. 214, §9º, inciso V, alínea “t”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Com isso, não havendo mais a citada regra de exclusão, a Instrução Normativa (IN) SRP nº 20/2007 firmou entendimento de que a cobrança do aviso prévio indenizado seria devida.

2.5.3. Para que o **Auxílio-Creche** não integre o salário de contribuição dos segurados, faz-se necessária a comprovação do cumprimento dos requisitos previstos na CLT, bem como das convenções coletivas firmadas entre a empresa e os representantes da categoria, conforme prevê o art. 28, § 9º, alínea “s”, da Lei nº 8.212/91 combinado com o art. 389, §§ 1º e 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), fato que não restou comprovado pela empresa.

2.5.4. O **Reembolso de Quilometragem** não integra o salário de contribuição desde que comprovadas as despesas incorridas pelo funcionário. Na forma como foi demonstrado pela empresa, não há como aferir com clareza se tais despesas se referem de fato aos valores gastos com veículos de funcionários ou se na realidade são verbas que integralizaram o salário destes funcionários.

2.5.5. No que diz respeito às **Férias** e ao **Terço de Férias**, tratam-se de verbas salariais que integram a remuneração do funcionário, não havendo exceções previstas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 que embasa as alegações da empresa.

2.5.6. Com relação à rubrica **Auxílio-Funeral**, a empresa foi intimada a prestar os devidos esclarecimentos, fornecer comprovantes e/ou documentos que autorizassem o tratamento de referida verba como reembolso de despesa ou indenizatória em virtude do falecimento de seus funcionários. No entanto, durante o prazo da fiscalização, a empresa apenas informou que se trata de cláusula prevista em Convenção Coletiva, segundo a qual é direito do funcionário o reembolso de despesas referentes aos funerais, sem trazer nenhuma comprovação que permitisse identificar as características e validade dos valores compensados.

2.5.7. Quanto às rubricas **Prêmio, Prêmio Antiguidade e Prêmio Segurança do Trabalho**, em razão da regra geral disposta no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, essas verbas devem integrar o salário base para incidência da contribuição previdenciária, inexistindo excludente prevista no §9º do mesmo dispositivo que justificasse o entendimento da fiscalizada de que as contribuições recolhidas sobre esses pagamentos seriam indevidos.

2.5.8. Por fim, quanto ao **Abono Único**, esclarece a Autoridade Autuante que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011 dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos em relação às demandas/decisões judiciais que fixam entendimento de que a contribuição previdenciária não incide sobre os valores pagos pelo empregador aos seus empregados a título de abono único concedido por meio da Convenção Coletiva de Trabalho, conforme previsão do art. 28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91. No entanto, os valores compensados referentes a tal rubrica foram lançados neste auto de infração porque a empresa não corrigiu as GFIPs dos períodos em que tais valores foram base de incidência de contribuição previdenciária.

2.6. Para o levantamento da base de cálculo das contribuições, foram utilizados os valores declarados nas GFIPs do período de 2009 e 2010. Foi aplicada a multa de mora conforme art. 35 da Lei nº 8.212/91, prevista no caput e §2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96: 0,33% por dia de atraso, limitada a 20% do valor compensado indevidamente.

2.7. Relembra o Auditor-Fiscal que a GFIP é instrumento de confissão de dívida, o que permite a inscrição dos débitos em Dívida Ativa da União caso não ocorra o pagamento no prazo. Assim, para exercer seu direito de efetuar restituição e compensação de contribuição previdenciária, deve seguir o que preceitua o art. 89 da Lei nº 8.212/91. Um dos requisitos necessários para que seja homologada a compensação é a retificação da GFIP do período em que os valores da contribuição previdenciária foram recolhidos a maior, conforme disposto na Portaria MPS nº 133/06 (DOU de 03/05/2006).

2.8. Acrescenta que as informações prestadas na GFIP alimentam o banco de dados da Previdência Social, o qual tem a função precípua de manter fidedignamente todos os dados dos segurados da Previdência Social – incluindo os valores recolhidos à Previdência – para fins de concessão dos benefícios.

2.8.1. Com isso, sobrevém a necessidade de retificação das GFIPs dos períodos que supostamente deram origem aos créditos para se evitar um descompasso entre o que efetivamente a empresa contribuiu para a Previdência Social e o que o segurado terá, futuramente, de benefício. Ou seja, homologando-se a compensação dos valores pagos a

maior, sem a devida correção da GFIP referente à origem dos créditos, a empresa se beneficiará com a compensação e o segurado também se beneficiará com o valor de salário de contribuição informado a maior no banco de dados da Previdência Social.

2.8.2. Nesse sentido, independentemente da natureza do crédito referente ao recolhimento indevido, que foi posteriormente compensado pela empresa, não há margem para a fiscalização permitir a compensação de valores que não foram corrigidos pela própria empresa no documento que alimenta o banco de dados da Previdência Social (GFIP).

2.9. Pelos motivos exposto, a Autoridade Fiscal conclui pela impossibilidade da totalidade da compensação efetivada pela empresa, razão pela qual todos os valores compensados foram lançados neste Auto de Infração.

(...)

A pessoa jurídica foi cientificada da autuação em 24/01/2014 e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 504 e 596/649).

Intimada por via postal em 09/06/2014 da decisão do colegiado de primeira instância, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico a ela atribuído pela administração tributária, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 07/07/2014, no qual aduziu os argumentos de fato e de direito contra a pretensão fiscal e decisão de piso, a seguir resumidos (fls. 1.144/1.146 e 1.148/1.201):

(a) precariedade da ação fiscal e ilegal inversão do ônus da prova, na medida em que o agente fiscal realizou uma análise superficial sobre a existência do direito creditório, quando incumbe ao Fisco demonstrar as eventuais irregularidades nas compensações;

(b) no presente caso é imprescindível a realização de diligência para verificação da existência dos créditos utilizados nas compensações;

(c) nulidade do auto de infração por vício material, ante a falta de motivação e fundamentação do lançamento fiscal, o qual procedeu à glosa da totalidade dos valores compensados no período, porém justificou as irregularidades com base apenas em parte das rubricas compensadas pela recorrente;

(d) nulidade da autuação fiscal em face da falta de intimação para apresentação de documentação comprobatória relativa às verbas de reembolso quilometragem e auxílio-funeral;

(e) para fins de compensação, não há obrigação legal de retificar a GFIP correspondente a período que realizou os pagamentos a maior;

(f) os créditos apurados pelo sujeito passivo são legítimos, haja vista o caráter indenizatório das rubricas pagas aos segurados empregados, conforme planilhas de cálculos apresentadas à fiscalização; e

(g) cada uma das rubricas compensadas, a seguir enumeradas, é desprovida de natureza remuneratória, cujos motivos estão descritos na petição recursal: (i) auxílio-doença, (ii) auxílio-acidente, (iii) auxílio-creche, (iv) auxílio-funeral, (v) reembolso quilometragem, (vi) aviso prévio indenizado, (vii) férias indenizadas médias, (viii) férias indenizadas 1/3 médias, (ix) férias proporcionais 1/3 indenizado, (x) dif. férias 1/3, (xi) férias 1/3, (xii) 1/3 média férias no mês, (xiii) dif. 1/3 férias no mês, (xiv) ajuda cesta básica, (xv) ajuda especial, (xvi) ajuda aluguel, (xvii) ajuda educação, (xviii) ajuda escolar, (xix) ajuda bolsa de estudos, (xx) ajuda material escolar, (xxi) ajuda de custo, (xxii) auxílio filho excepcional, (xxiii) ajuda tratamento ortodôntico, (xxiv) prêmio, (xxv) prêmio segurança do trabalho, (xxvi) prêmio antiguidade e (xxvii) abono único.

Por intermédio da Resolução nº 2401-000.611, de 12/09/2017, o julgamento foi convertido em diligência, com a finalidade de esclarecimentos a respeito de alguns aspectos da glosa efetuada pela fiscalização (fls. 4.652/4.662).

Inicialmente, a autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da diligência expediu intimação para a empresa apresentar documentação complementar para análise (fls. 4.671/4.673).

Por sua vez, a recorrente prestou alguns esclarecimentos, com juntada de cópias de documentos, muitos deles que já integravam o processo administrativo (fls. 4.714/4.996, 4.997/5000, 5.001/5.212, 5.225/5.230 e 5.271/5.274). Ao final, o sujeito passivo carreou aos autos um parecer técnico para fins de subsidiar os trabalhos da diligência fiscal (fls. 5.275/5.289 e 5.290/5.470).

Finalizado o exame do conjunto de documentos disponíveis, a autoridade fiscal elaborou relatório circunstanciado sobre a diligência fiscal, com a seguinte conclusão (fls. 5.471/5.478):

(...)

4- Da conclusão.

4.1- Diante dos fatos expostos acima não foi possível identificar com precisão quais rubricas e valores foram compensados em GFIPs no período de jan/09 a dez/10, pois o contribuinte não apresentou documentação exata e clara que demonstre a origem e cálculo dos referidos valores compensados.

(...)

Oportunizada a manifestação sobre o resultado da diligência fiscal, a recorrente afirma que todo o discurso do agente fazendário procurou induzir ao erro os julgadores administrativos. As conclusões da diligência apenas corroboram a argumentação ao longo do contencioso administrativo no sentido da necessidade de decretação da nulidade do auto de infração devido à ausência de motivação adequada para a glosa de compensação realizada pela fiscalização, considerando que a falta de fundamentação do lançamento não constitui razão para manutenção do ato administrativo (fls. 5.484/5.490).

Por fim, após o retorno da diligência fiscal, o processo administrativo foi redistribuído para este conselheiro, pois o relator originário não mais compõe o colegiado (fls. 5.497).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

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

Preliminares

(a) Precariedade da ação fiscal, ilegal inversão do ônus da prova e pedido de diligência fiscal

Inicialmente, a recorrente sustenta que o auto de infração objeto do presente processo administrativo fiscal estaria eivado por ilegalidade no procedimento adotado para a sua lavratura. Alega que a simples desconsideração das compensações, mediante a glosa realizada, não deveria subsistir, posto que sequer verificada a efetiva existência ou não de créditos por parte da contribuinte.

Enxerga, assim, a ocorrência de ilegal inversão do ônus da prova, posto que a autoridade fiscal deveria ter demonstrado a inexistência dos créditos, ou mesmo rebatido os argumentos apresentados pela ora recorrente no curso da fiscalização.

Pois bem. Em que pesem as razões apresentadas, a conduta da autoridade fiscal não implica ilegalidade do auto de infração, capaz de desconstitui-lo. Os eventuais vícios na lavratura do auto de infração pela ausência de aprofundamento nas provas carreadas durante o curso do procedimento de fiscalização são capazes de ensejar a improcedência da glosa da compensação, mas não a nulidade da autuação fiscal, como pretendida.

Não houve ilegal inversão do ônus da prova, já que decorrência do procedimento adotado pela recorrente é justamente a confirmação, pela autoridade fiscal, da existência ou não do direito creditório.

Realmente, o caso em apreço compreende direito creditório pleiteado pelo contribuinte, via procedimento de compensação em GFIP, sob a justificativa de realização de pagamentos indevidos incidentes sobre verbas despidas de natureza remuneratória, as quais integraram as bases de cálculo das contribuições previdenciárias nas competências 01/2004 a 10/2010.

Com apoio no tradicional critério de distribuição do ônus da prova, cabe ao sujeito passivo, ora recorrente, comprovar o fato constitutivo do seu direito, isto é, compete-lhe a demonstração dos elementos exigidos para o nascimento da relação jurídica na condição de credor do Fisco e, desse modo, legitimar o encontro de contas entre débito e crédito por meio da compensação tributária.

O Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, aplicado em caráter subsidiário ao processo tributário federal, contém previsão expressa sobre a distribuição do ônus probatório:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Sendo assim, é imprescindível que o contribuinte demonstre, por meio da linguagem de provas, as afirmações que alega, em especial a existência e a liquidez dos créditos compensáveis no que se refere à sua natureza alheia ao conceito de remuneração destinada a retribuir o trabalho.

Ao invocar o princípio da verdade material que deve nortear o processo administrativo tributário, a autuada também reivindica a realização de diligência fiscal para verificação da existência dos créditos utilizados na compensação.

Entretanto, a verdade material tem seus limites no próprio rito procedimental, visto que a diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

De qualquer sorte, o pedido de diligência fiscal restou parcialmente acolhido pela Resolução nº 2401-000.611, de 12/09/2017, tendo em conta a existência de dúvidas sobre a delimitação do lançamento fiscal.

(b) Nulidade do auto de infração por ausência de intimação para apresentação de documentos

Segundo a empresa recorrente, a glosa da compensação quanto às verbas de reembolso quilometragem e auxílio-funeral se deu de forma absolutamente nula. Apesar da

menção no Relatório Fiscal da ausência de comprovação e/ou demonstração acerca de como se realizavam os pagamentos dessas parcelas, na realidade em momento algum foi intimada para tal no decorrer do procedimento fiscal.

Assim, alega que apresentou a documentação pertinente somente após a lavratura do auto de infração, justamente por ausência de intimação anterior, não sendo admissível o lançamento fiscal consubstanciado em deficiência na exibição de documentos referentes às despesas de quilometragem e com o auxílio-funeral que jamais foram solicitados pelo agente fazendário.

Pois bem. Os documentos que instruem os autos não confirmam os fatos narrados pela recorrente. Com efeito, a fiscalização intimou a empresa em dois momentos. Inicialmente, por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 03/10/2012, respondido em 22/10/2012 (fls. 32/34):

(...)

INTIMADO a empresa a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos no **prazo de 20 (vinte) dias**,

(...)

2) Memória de Cálculo, em meio papel e digital (Excel), detalhada da origem dos valores – originários e atualizados – compensados nas GFIPs do período de 2009 e 2010, os quais deverão estar dispostos mensalmente, por estabelecimento, por segurado, por rubrica.

3) Deixar à disposição desta fiscalização, os documentos comprobatórios dos valores das rubricas que compõem as compensações efetuadas. (SUBLINHEI)

(...)

Depois, conforme o item 5 do Termo de Ciência, Constatação e Intimação Fiscal, recebido pela fiscalizada em 08/11/2013, assim redigido (fls. 488/491):

(...)

5) Diante disso, **INTIMAMOS** a empresa a apresentar, no prazo de **20 (vinte) dias**, comprovação de que os valores que originaram as compensações, de contribuição previdenciária, efetuadas pela empresa nos anos de 2009 e 2010, foram submetidos, em época própria, à incidência da referida contribuição, assim como apresentar documentação hábil e idônea, que se dê suporte sobre cada rubrica, segregada por segurado, que deu origem aos supostos créditos de contribuição previdenciária. (SUBLINHEI)

(...)

Nessa última oportunidade a empresa disponibilizou elementos à fiscalização, no dia 29/11/2013, porém a documentação apresentada foi considerada insuficiente pela autoridade tributária como prova (fls. 493/501). Não restam dúvidas, portanto, que ocorreu a intimação fiscal para exibição de documentos comprobatórios do direito creditório, abrangendo toda e qualquer rubrica a ele relacionada.

Logo, não há que se falar em mácula no lançamento pela ausência de oportunidade para a apresentação de documentação relativa ao reembolso de despesas e auxílio-funeral.

(c) Nulidade do auto de infração por falta de motivação e fundamentação

Desde a peça impugnatória, a empresa autuada reclama a decretação da nulidade total ou parcial do lançamento fiscal, decorrente de falta de fundamentação e identificação dos fatos geradores que compõem o auto de infração.

Segundo discorre, no momento da lavratura do auto de infração a autoridade fiscal fundamentou a glosa das compensações informadas em GFIP no período de 2009 a 2010 apenas sobre parte das rubricas compensadas pelo contribuinte, muito embora os valores glosados correspondam à totalidade das compensações efetuadas pela recorrente, ou seja, dizem respeito a todas as 27 (vinte e sete) rubricas compensadas, e não somente aquelas elencadas pelo agente fiscal no Relatório Fiscal.

Pois bem. A alegação de defesa quanto à fundamentação somente de parte das verbas compensadas, a despeito da integralidade dos valores glosados, estimulou a dúvida na maioria dos conselheiros que estavam presentes na sessão do dia 12/09/2017, o que motivou a conversão do julgamento em diligência, através da Resolução nº 2401-000.611 (fls. 4.652/4.662).

Aparentemente, a autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da diligência fiscal não compreendeu o propósito da decisão do colegiado, inclinando-se para um equivocado procedimento de auditoria para fins de identificação de quais rubricas e valores haviam sido compensados em GFIP, a partir da intimação do contribuinte para apresentação de novos documentos, quando, na verdade, o fiscal deveria ater-se tão somente ao conjunto probatório que já fazia parte do processo administrativo (fls. 5.471/5.478). Ao final, o resultado da diligência pouco acrescentou ao deslinde das questões controvertidas.

A imprecisão do lançamento defendida pela recorrente é alimentada pela organização que foi adotada no Relatório Fiscal para explicar os fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração, que reforçou as conjecturas sobre a própria delimitação das razões do lançamento fiscal.

Num primeiro momento, a autoridade fiscal reconheceu que a pessoa jurídica havia declarado em GFIP todas as quase trinta rubricas utilizadas como base para o seu direito creditório, submetendo-as à incidência das contribuições previdenciárias em época própria (fls. 557):

(...)

14. Informou ainda que as rubricas utilizadas como base dos créditos entendidos como de direito foram: Auxílio Doença, Auxílio Acidente, Auxílio Creche, Auxílio Funeral, Reembolso Quilometragem, Aviso Prévio, Férias Indenizadas Médias, Férias Indenizadas 1/3 médias, Férias proporcionais 1/3 indenizado, Dif. Férias 1/3, Férias 1/3, 1/3 média férias no mês, Dif. 1/3 férias no mês, Ajuda Cesta Básica, Ajuda Especial, Ajuda aluguel, Ajuda educação, Ajuda escolar, Ajuda bolsa de estudos, Ajuda material escolar, Ajuda de custo, Auxílio Filho Excepcional, Ajuda tratamento ortodôntico, Prêmio, Prêmio Segurança do Trabalho, Aviso Prévio Indenizado, Prêmio Antiguidade e Abono único.

15. Quanto à comprovação de que os valores que originaram as compensações foram submetidos à incidência da contribuição em época própria, a empresa informou que “pode ser constatada no “Resumo Geral” das folhas de pagamento do respectivo período” e apresentou planilhas onde constavam Nome da firma; Nome do Empregado; Descrição da Verba; Data do Pagamento e Montante Pago. Esta fiscalização constatou, com base na folha de pagamento apresentada pela empresa, que os valores das rubricas que ensejaram os supostos créditos foram declarados em GFIP.

(...)

Por sua vez, a comparação entre os dados do Discriminativo do Débito (DD), o qual integra o auto de infração, e as respectivas GFIPs, por estabelecimento e competência, é capaz de evidenciar que os valores glosados correspondem exatamente ao montante total compensado pela recorrente nos anos de 2009 e 2010 (fls. 709/1.087).

Todavia, ao dar início ao detalhamento das justificativas para o lançamento do crédito tributário, no Tópico “III – Da Análise e do Lançamento do Débito”, a autoridade lançadora, sem passo algum intermediário, limitou o número de rubricas, assim descrito (fls. 558):

(...)

17. Constitui Fato Gerador da obrigação principal, lançado neste Auto de Infração, a compensação das verbas referentes à Auxílio Doença, Auxílio Acidente, Auxílio Funeral, Ajuda Creche, Reembolso Quilometragem, Aviso Prévio, Aviso Prévio Indenizado, Adicional de 1/3 (um terço) de férias, Férias Indenizadas, Prêmio, Prêmio Antiguidade, Prêmio Segurança do Trabalho e Abono Único, conforme o que segue:

(...)

39. Para o levantamento da base de cálculo das referidas contribuições, utilizamos os valores declarados nas GFIPs do período de 2009 e 2010.

(...)

Acontece que a leitura integral do Relatório Fiscal permitir inferir que o lançamento referente à glosa das compensações efetuadas pelo sujeito passivo está apoiado em 2 (dois) fundamentos:

(i) natureza remuneratória de parte das verbas que compõe o direito creditório alegado pelo sujeito passivo (Tópico III, fls. 558/564); e

(ii) falta de retificação da GFIP, em qualquer caso (Tópico IV, fls. 565/566).

Quanto à natureza das verbas pagas aos segurados empregados, a autoridade fiscal considerou como impeditivas à compensação somente algumas das rubricas, especificamente as seguintes: (i) auxílio-doença, (ii) auxílio-acidente, (iii) auxílio-creche, (iv) auxílio-funeral, (v) reembolso quilometragem; (vi) aviso prévio indenizado, (vii) adicional de 1/3 de férias, (viii) férias indenizadas, (ix) prêmio, (x) prêmio por antiguidade, (xi) prêmio segurança do trabalho e (xii) abono único.

Já no tocante à ausência de retificação das GFIPs dos meses em que a empresa pleiteou a existência de direito creditório, tal motivação do auto de infração diz respeito a toda a glosa efetuada, ou seja, refere-se a todas as compensações realizadas pela recorrente, incluindo, além das rubricas acima, as demais parcelas: (i) ajuda aluguel, (ii) ajuda educação, (iii) ajuda cesta básica, (iv) auxílio material escolar, (v) auxílio filho excepcional, (vi) ajuda escolar, (vii) ajuda bolsa de estudos, (viii) ajuda de custo, (ix) ajuda especial e (x) ajuda tratamento ortodôntico.

Tal panorama geral sobre a delimitação das razões do lançamento fiscal é mais elucidativo com base nos itens 45 e 46 do Relatório Fiscal, assim redigidos pelo agente lançador (fls. 566):

(...)

IV. DA FALTA DE RETIFICAÇÃO DA GFIP

(...)

45. Por este fato, independentemente da natureza do crédito surgido, que foi posteriormente compensado pela empresa, não há margem para esta fiscalização permitir a compensação de valores que não foram corrigidos pela própria empresa no documento que alimenta o banco de dados da Previdência Social – GFIP.

V. DA CONCLUSÃO

46. Diante disso, além da impossibilidade de compensação de contribuição previdenciária sobre rubricas em que a Lei, ou demais atos normativos, determina a incidência da contribuição previdenciária, ou não permitia a exclusão da base de cálculo da referida contribuição, bem como de rubricas cujas naturezas não foram comprovadas, a empresa não cumpriu com a obrigação acessória de retificar as GFIPs da época em que eventuais créditos foram apurados, razão pela qual todos os valores compensados pela empresa foram lançados neste auto de infração.

(...)

(SUBLINHEI)

Como se observa da narrativa, não há que se falar em nulidade do auto de infração por omissão ou falta de motivação a respeito das razões para as glosas de todas as verbas compensadas pela recorrente.

A despeito de ressalvas quanto à estruturação do Relatório Fiscal, em que recomendável o aperfeiçoamento para facilitar a rápida compreensão dos fatos que levaram à lavratura do auto de infração, a motivação não está revestida de imperfeição que dificulte o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, causando-lhe prejuízo concreto no exercício de seu direito.

Com efeito, o sujeito passivo pode expor todas as razões de fato e de direito contra a pretensão fiscal, discorrendo amplamente sobre os dois pilares do lançamento fiscal: a natureza remuneratória de parte das verbas que compõe o direito creditório da empresa e a necessidade de retificação das GFIPs.

Logo, assim como nas demais questões prévias suscitadas no apelo recursal, cabível a rejeição da preliminar.

Mérito

(a) Necessidade de Retificação da GFIP

De acordo com a fiscalização, um dos requisitos para a compensação é a retificação da GFIP do período em que os valores das contribuições previdenciárias foram recolhidos a maior.

Em contraposição, a recorrente afirma que não há obrigação de realizar as retificações, uma vez que as compensações foram informadas em GFIP nas competências de sua efetivação.

Pois bem. Antes de mais nada, há jurisprudência deste e. Conselho no sentido de que a falta de retificação não é impeditiva para a compensação de créditos pertencentes ao sujeito passivo.

Confira-se a ementa do Acórdão nº 9202-003.930, de 12/04/2016, proferido pela 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais (Processo nº 10972.720122/2011-43, citado no recurso voluntário):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2007

NÃO RETIFICAÇÃO DE GFIP INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO INAPLICABILIDADE.

O fato de o ente público não retificar a GFIP, excluindo os agentes políticos, não pode constituir óbice à compensação ou restituição quando constatado o direito creditório do recorrente, uma vez que existe Auto de Infração de obrigação acessória próprio para informações incorretas no documento GFIP.

Recurso Especial da Fazenda Negado

Na linha de raciocínio do julgado acima, a falta de correção da GFIP representa um mero descumprimento de uma obrigação acessória, punível com aplicação de multa, mas não pode ser determinante para indeferir restituição, ou mesmo declarar indevida a compensação pleiteada.

Em primeiro lugar, é necessário um aprofundamento dessa discussão, porque a GFIP constitui um documento de confissão de dívida, instrumento hábil para inscrição dos débitos em Dívida Ativa da União.

Quando o sujeito passivo não toma providências para a retificação da GFIP, na qual declarou como devida a contribuição previdenciária incidente sobre determinada verba, e efetuou o respectivo recolhimento em Guia da Previdência Social, a consequência é que não há indébito tributário.

Realmente, há uma contradição. De um lado, o débito espontaneamente confessado como devido pelo sujeito passivo mantém-se incólume, pela falta de substituição da

declaração original; e de outro, pleiteia-se a existência de pagamento indevido sobre os mesmos fatos, sem, contudo, que o valor utilizado para quitar a GFIP se constitua formalmente em indébito.

Além disso, há outras questões que comprometem a própria aplicação do precedente firmado na esfera administrativa ao presente caso, tendo em vista a falta de perfeita identidade dos fatos e do direito, uma vez que o acórdão da Câmara Superior refere-se a valores recolhidos a título de contribuição previdenciária do exercente de mandato eletivo, posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tendo se operado a compensação administrativa em período anterior à Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Com efeito, a legislação tributária que deve reger a compensação é aquela do momento da sua efetivação pelo sujeito passivo, que, no caso dos autos, se deu durante os anos de 2009 e 2010.

Portanto, conforme destacou a autoridade lançadora, a compensação das contribuições previdenciárias estava submetida ao disposto no art. 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, conversão da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou 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. (SUBLINHEI)

(...)

Percebe-se que o texto da lei específica contém autorização para a criação de obrigação tributária acessória por parte do Poder Executivo para reger o pleito de compensação, isto é, o exercício do direito ao crédito está submetido às regras de forma e de procedimento determinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de instruções, orientações e manuais com força normativa.

De modo algum se cogita impedir o exercício do direito material pertencente ao sujeito passivo. Isso porque o art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que a compensação no direito tributário depende de lei específica que a autorize, podendo esta inclusive prever condições e limites ao seu exercício. Eis a redação desse dispositivo:

Art. 170. 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 com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Pautado em critérios de conveniência da política fiscal de cada ente político, o legislador ordinário pode estipular, ou delegar à autoridade administrativa que estipule, condições e garantias à compensação de créditos tributários com crédito líquidos e certos, ou mesmo instituir limites ao seu exercício. É o que fez o legislador por meio do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, que delegou ao poder executivo estabelecer condições para o exercício do direito.

À época do procedimento de compensação pelo sujeito passivo, como bem asseverou o acórdão de primeira instância, encontrava-se em vigor a Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, que dispunha, entre outras matérias, sobre restituição e compensação no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

(...)

Art. 2º Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;

(...)

§ 11. A restituição das contribuições previdenciárias declaradas incorretamente fica condicionada à retificação da declaração, exceto quando o requerente for segurado ou terceiro não responsável por essa declaração.

(...)

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 subseqüentes.

(...)

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação.

(...)

O sujeito passivo poderia optar pela compensação de contribuições previdenciárias, desde que passível de restituição ou de reembolso, sendo que a restituição das contribuições previdenciárias declaradas incorretamente ficava condicionada à prévia retificação da correspondente declaração. À vista disso, mesmo optando pela compensação, o interessado se sujeita às regras referentes à repetição de indébito, isto é, além de cumprir os requisitos próprios da compensação, o interessado deveria também observar as condições para o deferimento da restituição.

Nenhum sentido haveria na determinação de retificação na hipótese de restituição e dispensa para a compensação, porque em ambas ocorre a devolução de valores ao sujeito passivo, nesta última, inclusive, o encontro de contas é imediato, sob condição de posterior homologação. Evidentemente, há que se optar pela interpretação sistêmica e finalística do ato normativo.

A retificação da declaração fiscal como condição para compensação administrativa não impõe ao credor uma penalidade e, portanto, não se confunde com a previsão da multa pela apresentação da declaração com incorreções, a que alude o inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, sendo possível a convivência simultânea dos dois institutos sem que isso signifique uma transgressão do ordenamento jurídico.

Note-se que as informações da GFIP compõem a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, utilizando o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) as informações sobre os vínculos e as remunerações dos segurados para fins de cálculo do salário-de-benefício, comprovação de filiação, tempo de contribuição e relação de emprego. É dizer que a base de cálculo das contribuições previdenciárias para a cobrança deve ser a mesma utilizada para a concessão de benefícios previdenciários. (art. 32, IV e § 2º, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 29-A, da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991).

A exigência de retificação do documento para adequar a base de cálculo da remuneração/salário-de-contribuição do trabalhador, haja vista o caráter não remuneratório da parcela, como condição prévia ao deferimento da compensação, além de mostrar-se razoável e não excessiva, estabelece uma relação congruente com a sua finalidade, que visa proteger a confiabilidade do banco de dados do regime geral de previdência pública, bem como garantir o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema público de previdência, corrigindo informações antes prestadas, a fim de ajustá-las à nova realidade de custeio.

Com efeito, em face do interesse público alvejado, é inaceitável manter ativas informações no banco de dados da Previdência Social para concessão de benefícios previdenciários relativamente a valores vertidos ao custeio do sistema que estão sendo devolvidos. Nada mais adequado do que exigir daquele que prestou inicialmente as informações a adoção de providências com vistas à conformação dos dados.

O Manual do preenchimento da GFIP/SEFIP, versão atualizada no final do ano de 2008, contém expressa orientação sobre os registros de informações na hipótese de compensação, determinando a retificação do documento na competência em que ocorreu o recolhimento indevido:

2.16 - COMPENSAÇÃO

(...)

A GFIP/SEFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido, ou em que não foram informados o salário-família, salário-maternidade ou retenção sobre nota fiscal/fatura deve ser retificada, com a entrega de nova GFIP/SEFIP, exceto nas compensações de valores:

- a) relativos a competências anteriores a janeiro de 1999;
- b) declarados corretamente na GFIP/SEFIP, porém recolhidos a maior em documento de arrecadação da Previdência - GPS;
- c) decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98), salário-família ou salário maternidade não abatidos na competência própria, embora corretamente informados na GFIP/SEFIP da competência a que se referem.

(...)

Alega o recorrente, no entanto, a impossibilidade técnica e prática de retificação da GFIP, na medida em que pretendeu a recuperação dos valores recolhidos a maior exclusivamente da parte patronal, qual seja o erro na determinação da base de cálculo da empresa, estando correta a base de cálculo da contribuição devida pelos empregados e também para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

À primeira vista, trata-se de argumentação estranha, aparentemente despida de congruência com a legislação ordinária que fixa os contornos das bases de cálculo relativas à contribuição patronal e à contribuição previdenciária a cargo do empregado.

Salvo alguma exceção, o legislador ordinário confere tratamento idêntico em relação às parcelas integrantes da remuneração e do salário-de-contribuição do trabalhador, respectivamente, base de cálculo do empregador e do empregado, com exclusão de verbas de caráter ressarcitório e/ou indenizatório em ambos os casos (art. 22, inciso I, § 2º, art. 28, inciso I, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991). O raciocínio não é alterado pelo fato de existirem limites mínimo e máximo para o salário-de-contribuição.

Em todas as rubricas listadas como origem dos créditos apurados pela recorrente, em razão da sua natureza de ressarcimento e/ou indenização ao empregado, alheia, portanto, à retribuição como contraprestação pelo trabalho, a repercussão da exclusão da parcela da base de cálculo se operaria indistintamente para o empregador e empregado, não tendo amparo na legislação a alegação de que a retificação levaria à incorreção na contribuição previdenciária a cargo do trabalhador.

Como regra geral, a redução da base de cálculo patronal deve, igualmente, diminuir a base de cálculo da contribuição devida pelo próprio segurado empregado.

Para preponderar a sua tese, a recorrente deveria apontar e justificar em quais situações, tendo em conta a natureza das verbas que compõem o direito creditório, a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador é distinta daquela do trabalhador, dentro do Regime Geral de Previdência Social.

A situação do FGTS não é diferenciada. Eventual desigualdade com a base de cálculo das contribuições previdenciárias é resolvida mediante acerto em separado, segundo orientações do próprio Manual GFIP/SEFIP.

No caso em apreço, irrelevante para a retificação da GFIP que os valores utilizados em compensação foram exclusivamente aqueles pagos indevidamente pela empresa, já que a retificação da base de cálculo da remuneração/salário-de-contribuição do trabalhador não está atrelada a uma inevitável compensação dos valores recolhidos em favor dos seus segurados empregados, descontados ou não da respectiva remuneração.

De fato, caberia ao próprio trabalhador pleitear a restituição dos valores descontados indevidamente pela recorrente, ou autorizar o pedido de restituição em seu nome, ou mesmo a empresa comprovar a devolução dos recursos ao segurado empregados, quando poderia postular a recuperação de valores perante o Fisco.

Assim, sob qualquer ótica, escoreita a glosa das compensações por ausência de retificação das GFIPs, o que, por si só, tendo em vista a fundamentação do lançamento fiscal, é suficiente para a manutenção do crédito tributário do auto de infração.

Não obstante, em respeito à motivação do lançamento fiscal e às razões de defesa, e até mesmo ao colegiado, que poderá divergir do meu ponto de vista, passa-se a analisar individualmente as verbas que ensejaram o aproveitamento de crédito pela recorrente e que não foram reconhecidas, devido à sua natureza remuneratória, pela autoridade fiscal (item 17, do Relatório Fiscal).

Ressalto, desde já, a desnecessidade de análise da natureza das parcelas denominadas pela empresa de “ajuda cesta básica”, “ajuda especial”, “ajuda aluguel”, “ajuda educação”, “ajuda escolar”, “ajuda bolsa de estudos”, “ajuda material escolar”, “ajuda de custo”, “ajuda filho excepcional” e “ajuda tratamento ortodôntico”, uma vez que para essas rubricas a motivação das respectivas glosas de compensação pela autoridade fiscal, conforme alhures explicado, restringiu-se exclusivamente à ausência de retificação das GFIPs.

E, finalmente, reforço que os valores utilizados em compensação são exclusivamente aqueles pagos indevidamente a título da contribuição previdenciária patronal, não tendo a empresa aproveitado para recuperar valores recolhidos em relação à contribuição a cargo dos empregados a seu serviço.

(b) Natureza dos Créditos Apurados

(i) Auxílio-Doença, Auxílio-Acidente, Aviso Prévio Indenizado e Terço Constitucional de Férias

Discute-se a incidência da contribuição patronal sobre os pagamentos relativos aos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento por doença ou acidente de trabalho, ao terço constitucional de férias gozadas e ao aviso prévio indenizado.

A respeito da base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado empregado, prescreve a Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

(...)

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

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

(...)

Não há dúvidas que é abrangente a definição da base imponible pela lei ordinária, conforme redação do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, não ficando limitada aos valores pagos em decorrência do trabalho efetivamente prestado (contraprestação).

O conceito de remuneração como retribuição pelo trabalho justifica a inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária de parcelas recebidas quando do afastamento inicial por doença e acidente de trabalho, férias, descanso semanal, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato do trabalho.

De mais a mais, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não incluiu no rol das exclusões do salário-de-contribuição as parcelas recebidas pelo trabalhador nos quinze primeiros dias de afastamento por doença ou acidente de trabalho, o terço constitucional de férias gozadas ou mesmo o aviso prévio indenizado.

Sobre o pagamento relativo aos primeiros 15 dias do afastamento por doença ou acidente, o segurado tem direito a salário. Apenas a partir do 16º dia, fará jus à prestação na forma de benefício previdenciário, que não integrará o conceito de remuneração (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213, de 1991).

Assim como o pagamento do período de férias usufruídas pelo trabalhador, o respectivo acréscimo de um terço no montante devido, com base no inciso XVII do art. 7º da Carta Política de 1988, é destinado a retribuir o trabalho, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Por fim, a inclusão do aviso prévio indenizado na base de cálculo da contribuição previdenciária sempre representou questão tormentosa, exatamente pela dificuldade de configurar parcela destinada a retribuir o trabalho, dado o seu caráter eminentemente indenizatório, a exemplo do que acontece na conversão em pecúnia das férias não usufruídas pelo empregado.

Apesar disso, é correto dizer que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui jurisprudência consolidada no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre as referidas verbas, em decorrência da sua natureza indenizatório/compensatória, segundo decidido no Recurso Especial (REsp) nº 1.230.957/RS, julgado na sistemática dos recursos repetitivos (Tema 479/STJ).

Num primeiro momento, houve o sobrestamento dos efeitos da decisão devido ao reconhecimento de repercussão geral pelo STF na matéria discutida no Tema 163/STF, cujo paradigma é o Recurso Extraordinário (RE) n.º 593.068/SC, o qual abrangia a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade do servidor público federal.

Mesmo após o julgamento do RE n.º 593.068/SC, o sobrestamento do recurso especial foi preservado pela Corte, conforme decisão da Vice-Presidência do STJ, em 03/04/2019, em face da pendência de julgamento do RE n.º 1.072.485/PR, o qual trata da natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas e gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal, matéria reputada constitucional, em que foi reconhecida a repercussão geral (Tema 985/STF).

Verifico, ainda, que no RE n.º 565.160/SC, julgado na sistemática da repercussão geral, com trânsito em julgado em 31/08/2017, o STF decidiu pela incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre os ganhos habituais percebidos pelo empregado, o que implica cogitar que o terço constitucional de férias compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal como ganho habitual, pago como retribuição ao vínculo laboral (Tema 20/STF).

É verdadeiro também que a Corte Suprema tem se manifestado de maneira recorrente no sentido de que a controvérsia relativa à definição da natureza jurídica de verba para fins de tributação é matéria de índole infraconstitucional. Contudo, isso não significa a desnecessidade de que o STJ harmonize seu posicionamento com o definido pelo STF (Nota PGFN/CRJ/Nº 981/2017).

Assim, ao menos em relação ao terço constitucional de férias usufruídas, a questão da incidência foi seguramente elevada ao nível constitucional, não havendo decisão definitiva, devendo-se aguardar a deliberação da mais alta Corte deste país, de maneira tal que não se impõe a vinculação dos conselheiros ao decidido no REsp n.º 1.230.957/RS, tendo em conta a redação do § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, e suas alterações posteriores:

Art. 62 (...)

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

Quanto aos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença/auxílio-acidente, encontra-se ainda pendente a definição pelo STF da repercussão geral da matéria, no RE n.º 611.505/SC. Assim, levando-se em consideração que há o sobrestamento do REsp n.º 1.230.957/RS, mesmo que atrelado ao RE n.º 1.072.485/PR, entendo oportuno aguardar o desfecho do julgamento dos embargos opostos pela Fazenda Nacional, uma vez que a Corte Suprema poderá concluir pela existência de repercussão geral, o que levaria a discussão da matéria ao nível constitucional, afastando a vinculação administrativa, já neste momento, ao precedente do STJ.

Por outro lado, na hipótese do aviso prévio indenizado, a jurisprudência do STF está consolidada no sentido de que a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba não envolve a discussão de matéria constitucional, o que implica, necessariamente, a reprodução no âmbito deste Tribunal Administrativo da decisão proferida no REsp n.º 1.230.957/RS, julgado na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil.

(ii) Férias Indenizadas

No que tange às férias, a compensação realizada pela recorrente diz respeito tão somente a valores pagos a título de férias indenizadas, integrais e proporcionais, e seu respectivo adicional constitucional, que encontra expressa previsão legal pela não incidência de contribuição previdenciária (art. 28, § 9º, alínea "d", da Lei n.º 8.212, de 1991).

(iii) Auxílio-creche

A decisão de piso reconheceu a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento do auxílio-creche, tendo em conta a natureza indenizatória da parcela, independentemente da comprovação das despesas realizadas.

Por sinal, tal entendimento está alinhado com a Súmula n.º 64 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF n.º 64: Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória.

No entanto, o julgador de primeira instância alegou a falta de comprovação nos autos do pagamento da verba aos segurados empregados com crianças até o limite de 5 anos de idade.

Pois bem. Tal exigência não fez parte das razões do lançamento. Segundo a fiscalização, o requisito descumprido foi a falta de previsão de pagamento em acordo ou convenção coletiva, bem como a exigência de manutenção de creche nos termos do art. 389 da Consolidação das Leis do Trabalho.

De todo modo, a recorrente carrou aos autos na fase recursal um conjunto de documentos, composto de registros de empregados beneficiados, certidões de nascimento e planilha de pagamentos, os quais, após uma avaliação por amostragem, são hábeis e idôneos para comprovar que os beneficiários dos valores são pais com filhos até 5 anos de idade (fls. 1.482/1.948).

(iv) Reembolso Quilometragem

Quanto à verba denominada de reembolso quilometragem, em que pese sua exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária por dicção expressa da alínea "s" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, entendeu a autoridade fazendária que as provas apresentadas pela fiscalizada não eram suficientes para atestar a finalidade de ressarcir os segurados empregados das despesas de deslocamento com uso de veículo a serviço da empresa. Eis o texto da Lei:

Art. 28 (...)

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

(...)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

(...)

Em seu recurso voluntário, sustenta a recorrente que não apresentou a documentação referente a tal rubrica, de forma discriminada, porque não teria sido intimada especificamente para tal.

Todavia, como avaliado nas preliminares, a recorrente foi devidamente intimada para apresentação de documentação comprobatória, não havendo porque cogitar a falta de oportunidade.

Nesse passo, ainda que não tivesse apresentado tais provas no curso do procedimento de fiscalização, poderia tê-las apresentado em sua peça impugnatória ou, excepcionalmente, em sede de recurso voluntário, porém, assim não o fez, o que pode sinalizar a inexistência de prestação de contas pelos empregados, ou o controle deficiente sobre as respectivas despesas.

Ausente a comprovação documental da despesa, a contribuição previdenciária é devida, pois constitui salário indireto.

Ante a falta de comprovação específica do pagamento de verbas a título de reembolso quilometragem, de acordo com os requisitos legais, deve ser mantida a glosa sobre tal rubrica.

(v) Auxílio-funeral

Quanto ao pagamento de parcela a título de auxílio-funeral, a glosa das compensações tem fundamento na ausência de comprovação por parte da empresa autuada.

Por sua vez, também sustenta a recorrente que não foi devidamente intimada para apresentar, especificamente, tais comprovantes com relação à verba específica, alegação que deve ser afastada pelas mesmas razões do tópico precedente, relativamente ao reembolso quilometragem.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente juntou aos autos cópias de comprovantes de despesas e atestados de óbito, por amostragem (fls. 1.950/1.961). Assevera que o pagamento do auxílio-funeral não ocorre de forma habitual, já que depende de um evento único, o falecimento.

Não há dúvidas que o auxílio-funeral pago em caso de falecimento do segurado empregado não tem caráter retributivo, já que o vínculo laboral se extinguiu desde o falecimento do trabalhador.

Verifico, contudo, que o benefício oferecido pela empresa é extensivo a alguns dos dependentes legais do empregado, em caso de falecimento, mediante reembolso das despesas efetivamente ocorridas, até o limite de três salários, com previsão em cláusula de Acordo Coletivo de Trabalho (por exemplo, fls. 4.517). A autuada anexou exemplos de dispêndios de recursos com o sepultamento de parentes de empregados.

A princípio, o auxílio-funeral pago em caso da morte de familiares do segurado empregado representa uma vantagem pecuniária para o trabalhador, na medida em que há acréscimo patrimonial por deixar de custear, ao menos em parte, os dispêndios do sepultamento do parente. O benefício está previsto em cláusula de acordo coletivo, renovada anualmente, sendo devido ao segurado empregado sempre que ocorrer o falecimento de um dos seus dependentes legais.

Acontece que embora a morte seja um evento certo presente no cotidiano das pessoas, a sua ocorrência no curso do vínculo trabalhista é incerta e, como regra, independe de qualquer conduta do empregado. Em verdade, o pagamento do benefício do auxílio-funeral não consiste em parcela retributiva do contrato de trabalho, pois tem a finalidade de ressarcir o segurado empregado de despesas originadas de um acontecimento inesperado com um dos seus familiares.

Sendo assim, quanto à verba específica, não é dotada de caráter remuneratório para fins de contribuição previdenciária, não só em relação à importância paga pela recorrente em razão do óbito do próprio trabalhador, como também quando do falecimento de algum dos seus dependentes legais, conforme previsto em acordo coletivo.

(vi) Prêmio, Prêmio Antiguidade e Prêmio Segurança do Trabalho

Segundo a recorrente, os valores são pagos, em caráter eventual, a título de prêmios para fins de estímulo e incentivo aos trabalhadores, com finalidade não remuneratória, consistindo em mera liberalidade do empregador.

Pois bem. Ganho eventual está associado a um acontecimento incerto, casual, fortuito, imprevisível. Mesmo que recebida a parcela mediante pagamento único, se ausente a característica de eventualidade, haverá tributação.¹

Os prêmios incluem-se no conjunto de verbas de natureza remuneratória destinadas a retribuir o trabalho prestado e, via de regra, não se coadunam com o conceito de eventualidade, pois estão atrelados a eventos certos e previsíveis, em que o segurado empregado tem conhecimento prévio de que o pagamento será realizado quando ocorrida a condição para o seu recebimento estipulada pelo empregador.

¹ Nesse sentido, o Acórdão n.º 9202.003.044, de lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf.

A expectativa criada no curso do contrato de trabalho quanto à certeza do recebimento do benefício em pecúnia, acaso implementada a condição estabelecida pela empresa, afasta a eventualidade que poderia enquadrar os pagamentos na isenção estabelecida no item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

O apelo recursal procura explicar as características que envolvem os pagamentos dos prêmios aos empregados, restando a convicção que mantêm estreita ligação com o trabalho realizado, em caráter não eventual, com base no atingimento de metas previamente determinadas pela empresa. Senão vejamos um excerto do recurso voluntário (fls. 1.192):

(...)

No caso em tela pode-se constatar que os prêmios, prêmios antiguidade e prêmio segurança do trabalho são pagos de forma eventual aos empregados que participam de integração de um sistema com metas previamente determinadas pela empresa, sendo, portanto, uma premiação concedida com forma de estímulo aos empregados zelosos e comprometidos, mas sem nenhum tipo de habitualidade.

(...)

Logo, deve ser mantida a glosa realizada pela fiscalização.

(vii) Abono Único

Quanto ao abono único pago, a autoridade lançadora reconheceu que as contribuições previdenciárias não incidem sobre tal rubrica, porém manteve a glosa única e exclusivamente sobre a ausência de correção das GFIPs. Entendimento este confirmado pelo acórdão de primeira instância.

(c) Resumo

Em síntese conclusiva, cabe confirmar a decisão de primeira instância que manteve intacta a glosa de compensações realizadas pela autoridade fiscal, pelas razões abaixo indicadas, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado:

(i) falta de retificação das GFIPs, em relação a todas as rubricas listadas pela recorrente para justificar o pagamento indevido nas competências de 01/2004 a 10/2010; e

(ii) adicionalmente, pela natureza remuneratória das verbas que compõem o direito creditório pleiteado pelo sujeito passivo, restrita, nesta hipótese, ao auxílio-doença, auxílio-acidente, adicional de 1/3 de férias (usufruídas pelo empregado), reembolso quilometragem, prêmio, prêmio por antiguidade e prêmio segurança do trabalho.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess

Declaração de Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, **relativamente a necessidade de retificação da GFIP e auxílio doença, auxílio acidente e do terço constitucional de férias,** como passaremos a demonstrar.

Da necessidade de retificação da GFIP

Segundo o AFRFB, as compensações realizadas pela recorrente não poderiam ser homologadas por uma incorreção de procedimento, já que deveria, no seu entender, ter seguido o procedimento descrito no art. 89 da Lei nº. 8.212/91, *in verbis*:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou 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.

Assim, um dos requisitos exigidos seria a retificação da GFIP do período em que os valores da contribuição previdenciária foram recolhidos a maior, nos termos do art. 4º, I, da Portaria MPS nº. 133, de 02 de maio de 2006:

Art. 4º Eventual compensação ou pedido de restituição por parte do ente federativo observará as seguintes condições:

I - será precedido de retificação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social - GFIP;

Por se tratar de conclusão sucinta, reproduzo a seguir, na íntegra, a conclusão fiscal acerca da infração quanto a não retificação das GFIPs:

44. Isto se deve ao fato de que as informações prestadas na GFIP alimentam o banco de dados da Previdência Social, o qual tem a função precípua de manter fidedignamente todos os dados dos segurados da Previdência Social – incluindo os valores recolhidos à Previdência - para fins de concessão dos benefícios. Nesse sentido, se a empresa não retifica as GFIPs dos períodos que supostamente deram origem aos créditos, os valores dos salários de contribuição dos segurados que receberam as rubricas tratadas neste auto de infração estão a maior nos respectivos montantes, o que causa um descompasso entre o que efetivamente a empresa contribuiu para a Previdência Social e o que o segurado terá, futuramente, de benefício. Ou seja, ~~em se homologando a~~ compensação dos valores pagos a maior, sem a devida correção da GFIP, a empresa se beneficiará com a compensação e o segurado também se beneficiará com o valor de salário de contribuição informado a maior no banco de dados da Previdência Social.
45. Por este fato, independentemente da natureza do crédito surgido, que foi posteriormente compensado pela empresa, não há margem para esta fiscalização permitir a compensação de valores que não foram corrigidos pela própria empresa no documento que alimenta o banco de dados da Previdência Social – GFIP -.

Em primeiro lugar, necessário se faz verificar qual o objeto da mencionada Portaria MPS n.º. 133/2006. Em seu preâmbulo, temos:

Considerando a Resolução n.º 26 do Senado Federal, de 21 de Junho de 2005, que suspende a execução da alínea “h” do inciso I do art. 12 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei n.º 9.506, de 30 de outubro de 1997, em virtude de declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 351.717-1 - Paraná, e

Considerando que a suspensão da execução determinada pela Resolução n.º 26 do Senado Federal produz efeitos ex tunc, ou seja, desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, de acordo com o § 2º do art. 1º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, resolve:

Eis o artigo 3º, que precede o reproduzido art. 4º pelo AFRFB:

Art. 3º São devidas as contribuições decorrentes de valores pagos, devidos ou creditados ao exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a Regime Próprio de Previdência Social, de acordo com a alínea “j” do inciso I do art. 12 da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescentada pela Lei n.º 10.887, de 18 de junho de 2004, publicada em 21 de junho de 2004, com eficácia a partir de 19 de setembro de 2004.

Para melhor esclarecimento, eis a mencionada Resolução n.º. 26 do Senado Federal, de 21 de junho de 2005:

RESOLUÇÃO O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa a execução da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei Federal n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei Federal n.º 9.506, de 30 de outubro de 1997, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 351.717-1 - Paraná.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

E a alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei n.º. 8.212/91:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

(...)

h) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social;

Não se fazem necessários maiores esforços para perceber que o fundamento para glosa das compensações (art. 4º da Portaria MPS nº. 133/2006) refere-se exclusivamente às compensações de contribuições previdenciárias sobre valores pagos, devidos ou creditados ao exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a Regime Próprio de Previdência Social, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei nº. 8.212/91.

Ora, não há qualquer pertinência entre o art. 4º acima, utilizado pela autoridade fiscal, e o procedimento adotado pela recorrente, qual seja, compensação de contribuições previdenciárias em decorrência de pagamento indevido sobre verbas pagas a empregados ou contribuintes individuais.

Ainda, analisando o "*Manual da GFIP para usuário do programa SEFIP*" (disponível em http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/orientacoes-gerais/manualgfipsefip-kit-sefip-versao_84.pdf), vê-se que não há a necessidade de retificação da GFIP quando verificada que esta foi declarada corretamente (como é o caso da recorrente):

COMPENSAÇÃO

Informar o valor corrigido a compensar, efetivamente abatido em documento de arrecadação da Previdência – GPS, na correspondente competência da GFIP/SEFIP gerada, na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido à Previdência, bem como eventuais valores decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98) não compensados na competência em que ocorreu a retenção e valores de salário-família e salário-maternidade não deduzidos em época própria, obedecido ao disposto na Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB.

Informar também o período (competência inicial e competência final) em que foi efetuado o pagamento ou recolhimento indevido, em que ocorreu a retenção sobre nota fiscal/fatura não compensada em época própria ou em que não foram deduzidos o salário-família ou salário-maternidade.

A GFIP/SEFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido, ou em que não foram informados o salário-família, salário -maternidade ou retenção sobre nota fiscal/fatura deve ser retificada, com a entrega de nova GFIP/SEFIP, exceto nas compensações de valores:

a) relativos a competências anteriores a janeiro de 1999;

b) declarados corretamente na GFIP/SEFIP, porém recolhidos a maior em documento de arrecadação da Previdência - GPS;

c) decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98), salário- família ou salário maternidade não abatidos na competência própria, embora corretamente informados na GFIP/SEFIP da competência a que se referem. (g.n.)

Como bem alegado pela recorrente, destaca-se ainda que a GFIP não possui campos específicos para a declaração da remuneração paga para fins de incidência da contribuição previdenciária da cota patronal, da cota de terceiros e da cota dos empregados. Assim, se retificasse a GFIP como pretendido pela Autoridade Fiscal, estaria diminuindo a base de cálculo da contribuição devida pelos próprios empregados, sem que possuísse qualquer direito ou gerência sobre tal.

Por estas razões, mas substancialmente ante a total ausência de fundamento legal, por parte da autoridade fiscal, para exigir a retificação das GFIPs para realização das compensações, este fundamento deve ser afastado, nos termos, inclusive, de jurisprudência deste e. Conselho:

AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DAS GFIP. IMPEDIMENTO PARA COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. A falta de retificação da GFIP representa descumprimento de dever instrumental a ser punido com aplicação de multa, não podendo ser utilizado como barreira para compensação de créditos pertencentes ao sujeito passivo (Acórdão n.º. 2803-003.565 14/08/2014)

Assim, afastada a glosa das compensações por ausência de retificação das GFIPs, passamos a analisar individualmente as verbas que ensejaram o aproveitamento de crédito por parte da recorrente e que não foram reconhecidas pela Autoridade Fiscal.

Da natureza das verbas que originaram os créditos

Do auxílio doença, auxílio acidente e do terço constitucional de férias

Segundo a recorrente, o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos a título de auxílio doença (primeiros 15 dias do afastamento), aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, devem ser excluídos por se tratarem de verbas de cunho indenizatório.

Ocorre que a matéria em questão foi submetida à apreciação do Superior Tribunal de Justiça, o qual julgou a matéria sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, no julgamento do Recurso Especial n.º. 1.230.957-RS, reconhecendo a natureza do aviso prévio indenizado no seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

(...)

1.2. Terço constitucional de férias

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 redação dada pela Lei 9.528/97). 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 cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas".

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), **as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.** A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). **Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano.** Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). 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/STJ firmouse 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 previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006

3. Conclusão. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 Presidência/ STJ.”

De acordo com o artigo 62, § 1º inciso II, "b" do RICARF (Portaria MF nº. 343, de 09 de julho de 2015):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Mesmo que se reconheça a inexistência do trânsito para algumas das verbas mencionadas, as decisões reiteradas e a tese já firmada, nos leva a crer pela manutenção do posicionamento encimado. Portanto, deve ser excluída a incidência.

Diante do regramento acima, devem ser excluídos da base de cálculo os valores relativos ao aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio-doença e auxílio acidente (primeiros quinze dias de afastamento).

Das verbas não contestadas pela Autoridade Fiscal

Como bem relatado pelo relator, a contribuinte realizou a compensação das contribuições previdenciárias que entendeu indevidamente pagas sobre 28 (vinte e oito) verbas. Contudo, somente 15 (quinze) dessas foram expressamente contestadas pela Autoridade Fiscal.

Afastado o fundamento que abarcaria a glosa sobre todas as verbas (falta de retificação de GFIPs), as verbas não contestadas pela Autoridade Fiscal têm seu direito creditório reconhecido e, por isso, afastada também a glosa.

Dessa forma, reconheço o crédito da recorrente sobre os pagamentos de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas: férias indenizadas médias; férias indenizadas 1/3 médias; férias proporcionais 1/3 indenizado; diferença férias 1/3; férias 1/3; 1/3 média férias no mês; diferença 1/3 de férias no mês; ajuda cesta básica; ajuda especial; ajuda aluguel; ajuda educação; ajuda escolar; ajuda bolsa de estudos; ajuda material escolar; ajuda de custo; auxílio filho excepcional; e ajuda tratamento odontológico.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira