



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19613.720975/2020-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.821 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2024
Recorrente TB SERVICOS, TRANSPORTE, LIMPEZA, GERENCIAMENTO E RECURSOS HUMANOS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM.

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida (inciso I do § 12 do art. 114 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF).

PROCESSO ADMINISTRATIVO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. EXIGIBILIDADE SUSPensa.

A apresentação de manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito tributário até o encerramento da fase administrativa.

PROVAS. JUNTADA POSTERIOR.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo demonstradas as hipóteses de exceções legais.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

O pedido de diligências e/ou perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. Imprescindível a realização de diligência e/ou perícia somente quando necessária a produção de conhecimento técnico estranho à atuação do órgão julgador, não podendo servir para suprir omissão na produção de provas.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA OU DECRETO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária ou de decretos que se prestam à sua regulamentação.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO PATRONO DO CONTRIBUINTE. INCABÍVEL. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo (Súmula CARF nº 110 - vinculante).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP. GLOSA.

A compensação das contribuições previdenciárias efetuada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social/GFIP pelo contribuinte pressupõe necessariamente a certeza e a liquidez do crédito apto a extinguir a obrigação tributária, com a identificação de sua origem, que deverá ser provada por quem o declara, sob pena de ser considerada indevida.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação que rege a matéria, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados em GFIP, com o conseqüente retorno à condição de exigíveis.

COMPENSAÇÃO DE RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS. DECLARAÇÃO DA RETENÇÃO PELO ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇOS.

As importâncias retidas na nota fiscal do prestador de serviços devem ser declaradas em GFIP do estabelecimento que emitiu a nota fiscal, sendo requisito para a posterior compensação em qualquer estabelecimento da empresa.

Se após a compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção restar saldo, este valor poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa, na competência subsequente, mediante comprovação de direito creditório em decorrência de retenção superior ao montante efetivamente devido de contribuições previdenciárias.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. RUBRICAS FORA DA BASE DE CÁLCULO. MESMA COMPETÊNCIA.

Não se homologa compensação em GFIP em relação a contribuições não recolhidas incidentes sobre rubricas que o contribuinte não considerou como base de cálculo em suas folhas de pagamento e as compensou na mesma competência de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Weber Allak da Silva e Thiago Álvares Feital, que deram provimento parcial para reconhecer o direito creditório relativo às compensações efetuados no estabelecimento matriz desde que efetivamente comprovadas as retenções nas filiais.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 32ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, consubstanciada no Acórdão n.º 108-026.372 (fls. 13.531/13.575), o qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo sujeito passivo acima identificado.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata-se de manifestação de inconformidade interposta contra o Despacho Decisório de fls. 7.088/7.164, que não reconheceu o direito creditório apurado nas compensações de contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social/GFIP, no período compreendido de 01/2016 a 13/2017, no importe de R\$ 54.111.947,60 (valor principal) e determinou a cobrança dos valores correspondentes.

Consta que o contribuinte foi intimado mediante o Termo de Início de Diligência Fiscal e Intimação Fiscal (fls. 03/08), a demonstrar a origem das retenções (Lei n.º 9.711/1998) declaradas e compensadas nas GFIP das competências 01/2016 a 13/2017 (Anexo I do Termo), tendo juntado documentos de identificação e solicitado esclarecimentos a respeito do início do prazo para apresentação de documentos.

De acordo com o Despacho de fl. 27, esclareceu-se que a contagem do prazo estabelecido no Termo de Intimação iniciaria em 03/08/2020, pois a prática de qualquer ato processual (inclusive o de ciência do contribuinte) estava suspensa de 23/03/2020 até 31/07/2020 em decorrência do disposto no art. 6º da Portaria RFB n.º 543, de 20/03/2020 (DOU de 23/03/2020), na redação da Portaria RFB n.º 1.087, de 30/06/2020 (DOU de 30/06/2020).

Em razão da publicação da Portaria RFB n.º 4.105, de 30/07/2020 (DOU de 31/07/2020) foi emitido Termo, fl. 31, informando ao contribuinte que o prazo de contagem que se iniciaria em 03/08/2020, não seria mais suspenso em virtude da possibilidade de prescrição de parte dos créditos tributários, conforme previsto no art. 8º, inciso I, da Portaria RFB n.º 543, de 20/03/2020 (DOU de 23/03/2020), com abertura desse termo em 03/08/2020 (fls. 33) e ciência por decurso de prazo em 17/08/2020 (fls. 41).

Em virtude disto foi indeferido o requerimento, fl. 36, para prorrogação de suspensão do prazo, sendo que o contribuinte requereu a juntada dos documentos abaixo, aceitos sem ressalvas (fls. 42/5.567):

- a) Resposta à intimação (fls. 45), na qual, em síntese, informou que efetuou retificações nas GFIP e estava parcelando as diferenças encontradas;
- b) Balanço Patrimonial de 2019 (fls. 46);
- c) Planilha com a relação de notas fiscais do período de 01/2016 a 12/2017 (fls. 47/127);

d) Cópias de contratos (fls. 128/234, 3669/4445, 4449/5049, 5053/5490 e 5493/5567) e notas fiscais eletrônicas de prestação de serviços (fls. 238/967, 972/1.989, 1.993/2.995, 2.999/3.609 e 3.612/3.665).

Segundo a fiscalização, não houve a entrega das cópias de todas as notas fiscais e contratos de prestação de serviços (item 2 Termo de Diligência), dentre outros documentos não entregues, e apesar de o contribuinte ter enviado GFIP retificadoras, com a redução dos valores de retenções, informou valores de compensações anteriormente inexistentes nas GFIP retificadas, sem qualquer esclarecimento.

Em consequência, foi emitido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal/Fiscalização e convertido a diligência fiscal em fiscalização, com nova intimação ao contribuinte para apresentação da documentação faltante e comprovação da origem dos valores compensados em GFIP no período de 2016 a 2017, fls. 5.568/5.583.

A fiscalização discrimina os documentos apresentados, fls. 5.590/7.085, e a resposta do contribuinte, e na sequência transcreve os dispositivos legais que fundamentam as compensações.

Das Retenções Compensadas em GFIP Anexo III do TIPF

Segundo a fiscalização, a alegação do contribuinte de que sua contabilidade é centralizada e que todos os seus funcionários estão registrados na matriz (CNPJ: 60.924.040/0001-51) não afasta a obrigatoriedade da entrega da GFIP por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviços, ressaltando que a empresa emitiu, no período de 01/2016 a 13/2017, diversas notas fiscais de prestação de serviços tanto pela matriz (CNPJ 60.924.040/0001-51) quanto pela sua filial (CNPJ 60.924.040/0004-02), caso em que não poderia ter efetuado a entrega de GFIP somente na matriz, por expressa determinação legal, nos termos do art. 32, IV, da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 47, VIII, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Assevera que o fato de o contribuinte prestar serviços por meio de consórcio não lhe autoriza a declaração dos valores retidos em seu próprio CNPJ como se fosse o próprio tomador de serviços. Transcreve item 26 da Solução de Consulta Cosit nº 225, de 26/06/2019 (DOU de 09/07/2019).

Do exposto, não houve a homologação de retenções relativas a notas fiscais emitidas por sua filial (CNPJ 60.924.040/0004-02) compensadas, indevidamente nas GFIP da matriz (CNPJ: 60.924.040/0001-51), bem como aquelas cujo tomador de serviços foi declarado nessas GFIP, indevidamente, como sendo o CNPJ nº 60.924.040/0001-51 da própria matriz.

A fiscalização passa a descrever nos itens 39 a 92 do Despacho Decisório, as retenções em relação a cada tomador de serviços, cujas compensações não foram homologadas pelos motivos acima e para aqueles valores sem as correspondentes notas fiscais de prestação de serviços, as quais, segundo o contribuinte, já teriam sido todas entregues à fiscalização.

Das Compensações em GFIP - Anexo IV do TIPF

Em relação às compensações em GFIP identificadas no Anexo IV do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) e Intimação Fiscal (fls. 5.568/5.583), constata a fiscalização que foram compensados os valores das verbas que discrimina, nas mesmas competências das compensações, o que é vedado pelo art. 84 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, que somente admite a compensação das contribuições previdenciárias de períodos subsequentes dos créditos porventura existentes do contribuinte.

Destaca que da análise das folhas de pagamento de 2016 e 2017 (MANAD), das planilhas fls. 5.604/5.611 e dos resumos das folhas de pagamento, verificou-se que as verbas discriminadas não foram consideradas pelo contribuinte como base de cálculo para a Previdência Social, conforme demonstra em relação a cada rubrica, competência e valor na tabela de incidência no item 102 do Despacho Decisório.

Ressalta que referidas verbas constantes das folhas de pagamento, se referem apenas a valores descontados das remunerações dos segurados empregados, para as quais não há previsão legal para exclusão do salário-de-contribuição, pois distintas das verbas pagas pela empresa e recebidas pelos empregados, previstas no art. 28, § 9º, alíneas “c”, “f”, “m”, “n” ou “q”, da Lei nº 8.212/1991 e alterações. Conclui que referidas verbas (descontos nas remunerações dos empregados), não podem ser deduzidas da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais, nem ser objeto de compensação dessas contribuições como ocorreu no caso. Cita e transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 4, de 03/01/2019 (DOU de 29/01/2019) e jurisprudência do TRF 3ª Região.

Do Mandado de Segurança nº 0013461-33.2012.4.03.6100

Informa que o contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 0013461-33.2012.4.03.6100, em 26/07/2012, para que a autoridade coatora se abstenha de exigir o recolhimento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre as seguintes verbas: auxílio-doença ao empregado nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente do trabalho; salário-maternidade; férias e 1/3 constitucional de férias; adicional de horas extras; aviso prévio indenizado e 13º salário proporcional ao aviso prévio indenizado, com a suspensão da exigibilidade e direito de compensar os valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos, com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 5.642/5.658).

Discorre sobre o deslinde do feito judicial e conclui que não se pode cogitar de eventual direito creditório sobre as verbas discutidas em juízo, ainda pendente de julgamento, e que, na hipótese de reconhecimento de direito creditório, a compensação somente poderá ser feita após o trânsito em julgado, consoante determinado em sentença e nos termos do art. 170-A do CTN.

Destaca que as verbas discutidas no referido Mandado de Segurança não se confundem com aquelas analisadas no tópico anterior (Das Compensações em GFIP - Anexo IV do TIFP) e não têm relação com os valores indevidamente compensados nas GFIP das competências 01/2016 a 12/2016 e 01/2017 a 12/2017.

Conclui pela improcedência das retenções e compensações declaradas em GFIP nas competências 01/2016 a 12/2017 em planilha que discrimina, e pela não homologação do valor originário total de R\$ 54.111.947,60 (cinquenta e quatro milhões, cento e onze mil, novecentos e quarenta e sete reais e sessenta centavos) que será cobrado com os devidos acréscimos legais, sem prejuízo da aplicação da multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores das compensações das competências 01/2016 a 12/2016 e 01/2017 a 12/2017, com base em créditos inexistentes, o que demonstra a falsidade das respectivas declarações, nos termos do art. 89, §§ 9º e 10, da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Lei nº 11.941/2009.

Aplicou-se a multa isolada prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Lei nº 11.941/2009, no percentual de 150%, incidente sobre os valores compensados indevidamente nas competências 01/2016 a 12/2016 e 01/2017 a 12/2017, com base em créditos inexistentes, o que demonstra a falsidade das respectivas declarações e configura, em tese, os crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, e, portanto, será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais/RFFP.

Constam como anexos ao Despacho Decisório, os seguintes documentos, fls. 02/7.087:

[...]

Da Manifestação de Inconformidade

Após ciência do Despacho Decisório em 23/10/2020 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico/DTE perante a RFB, fl. 7.166, o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, fls. 7.173/7.210, alegando em síntese o que segue.

Requer a suspensão dos débitos controlados no presente processo administrativo, na forma do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional/CTN.

Esclarece sobre suas atividades como prestadora de serviços dos ramos de “facilities, urban e loger” com especialidade na prestação de serviços a entes públicos em 9 estados do território nacional com fornecimento de mão-de-obra aos setores público e privado, individualmente ou por meio de consórcios.

Diz que sempre cumpriu e cumpre com todas as suas obrigações principais e acessórias, buscando sempre ter válida e vigente sua Certidão Negativa de Tributos Federais/CND, condição essencial para a participação em licitações e para recebimento/pagamento pelos serviços prestados.

Discorre sobre o procedimento fiscal que resultou na glosa de compensações efetuadas sobre créditos com as seguintes origens:

- retenções de 11% (art. 31, da Lei nº 8.212/91), no valor de R\$ 42.208.239,65;
- descontos de coparticipação dos empregados retidos da remuneração para pagamento de “ticket”, “vale-alimentação/refeição” ou “cesta básica”, “Assistência Médica” e “Convênio Odontológico” e “Vale-Transporte”, no valor de R\$ 11.903.707,95.

Acrescenta que a fiscalização mencionou ainda compensações relativas a valores de contribuições previdenciárias sobre algumas verbas (15 primeiros dias de afastamento por doença/acidente, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e respectivas parcelas do 13º salário), que ainda estariam em discussão judicial, contudo sem apontar valores da glosa desta origem.

Das Compensações em GFIP -Retenções Previdenciárias sofridas em Fatura de Prestação de Serviços (art. 31, Lei nº 8.212/91)

Da Compensação realizada entre estabelecimentos

Assevera que o principal motivo para a glosa das compensações efetuadas residiria no entendimento equivocado de que somente poderia ter realizado as compensações relativas aos valores retidos de suas notas fiscais de serviços se, primeiramente, tivesse informado na GFIP do estabelecimento emissor da nota fiscal, por Tomador de Serviços, os valores retidos, compensando-os com as contribuições devidas por esse mesmo estabelecimento, para só então, eventual crédito remanescente poder ser utilizado pelos demais estabelecimentos, inclusive a matriz, conforme transcreve do Despacho Decisório.

Sustenta que a lei não proíbe a compensação direta em estabelecimento diverso do emissor da nota fiscal, e muito menos restringe o direito à compensação ao eventual saldo remanescente do estabelecimento emissor, sendo a interpretação dada pelas Instruções Normativas citadas pela fiscalização totalmente ilegal, uma vez que não podem ser mais restritivas que a Lei, sendo a lei clara quanto a permissão de compensação por qualquer estabelecimento da empresa. Transcreve o artigo 31 e § 1º da Lei nº 8.212/91.

Acrescenta que esclareceu à fiscalização que os estabelecimentos (filiais) emissores das notas fiscais/faturas de serviços não possuíam empregados, de modo que não faria o menor sentido lançar qualquer compensação em suas GFIP (que não teriam movimento), pois os empregados envolvidos nos serviços estavam registrados no CNPJ Matriz, por isto, a compensação foi efetivada diretamente nas GFIPs deste estabelecimento.

Aduz que o disposto na Instrução Normativa transcrita no item 28 do Despacho Decisório, não faz menção a estabelecimento emissor das notas fiscais, como quis fazer crer a fiscalização, mas a obrigação de declarar em GFIP do “estabelecimento da empresa responsável pela cessão de mão de obra”, como no caso da impugnante, em que a mão de obra foi cedida pela matriz onde estavam registrados os empregados.

Entende que a fiscalização somente poderia questionar a empresa a respeito da correção das informações, com a eventual imposição da multa prevista na lei (artigos 32 e 32-A, da Lei nº 8.212/91) para incorreções nas obrigações acessórias, mas nunca invalidar um crédito existente.

Tais fatos demonstram a legitimidade da compensação efetuada pela empresa. Traz a evolução legislativa do tema para corroborar que irregularidades formais não podem impedir compensação que deve ser “prioritária” (pois recolhida pelo Tomador de serviços por antecipação).

Esclarece que a redação original do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 que transcreve, previa expressamente a possibilidade de compensação dos valores retidos única ou inicialmente pelo estabelecimento emissor da nota fiscal, ao contrário do que ocorre hoje.

Tanto a Constituição Federal quanto a legislação ordinária são uníssonas ao eleger como contribuinte da Previdência Social as empresas e não cada estabelecimento individualmente, sendo mera obrigação acessória o disposto no artigo 225 do Decreto nº 3.048/99 que prevê a necessidade de elaboração de folhas de pagamento distintas para cada estabelecimento.

Frisa ser inconstitucional a restrição à compensação de um crédito pertencente à empresa a apenas um estabelecimento, em afronta ao direito de propriedade do contribuinte, assim como em ofensa ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser interpretado o art. 31, § 1º, da Lei nº 8.212/91, desde sua redação originária, à luz do princípio da igualdade tributária previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, pois não se pode instituir dois regimes tributários diferentes para um mesmo tipo de contribuinte (empresa) e em relação a uma mesma espécie de contribuição, apenas em razão da forma como tal contribuição é recolhida ao INSS (antecipadamente pelo contratante ou posteriormente pela própria empresa).

Resta evidente que a fiscalização não observou que existem duas modalidades de compensação previstas na legislação tributária, quais sejam: a do art. 170 do CTN e do art. 66 da Lei nº 8.383/91, ignorando a liberdade de compensação entre estabelecimentos conferida expressamente desde a Lei nº 11.941/2009, e que a empresa poderia compensar seus créditos com base no artigo 66, da Lei nº 8.383/91.

Ressalta que a lei não impõe qualquer obstáculo à compensação dos valores retidos direta e unicamente pelo estabelecimento matriz, independentemente da filial emissora da nota fiscal.

Cita decisões judiciais neste sentido e decisão do STJ de 18/03/2020, RESP 1861023.

Conclui que não houve nenhum prejuízo à Previdência Social, pois a compensação efetuada não acarretou recolhimento a menor e atendeu os requisitos legais, sendo incontroversa a existência do crédito uma vez que o objeto da glosa ocorreu apenas na

forma pela qual o crédito foi compensado (não informação inicial na GFIP do estabelecimento emissor das notas).

Da Compensação relativa às Notas Fiscais dos Consórcios

Transcreve os itens 34 a 36 e 86 do Despacho Decisório e frisa que a fiscalização se apegou a mero aspecto formal, qual seja, o fato de a empresa ter declarado seu próprio CNPJ como tomador de serviços relacionado às notas fiscais dos serviços consorciados, apesar de reconhecer a existência das notas fiscais de serviços, das retenções realizadas e do crédito a compensar que a empresa possuía, sendo inconcebível que ignore a existência dos créditos e ainda não observe o normativo que permite que a compensação seja feita diretamente pela empresa consorciada emissora da nota fiscal. Transcreve o artigo 112 e incisos, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Assevera que o único efeito prático da decisão tomada no despacho decisório é obrigar a empresa a recolher valores compensados corretamente para retificar diversas GFIPs e compensar o mesmo valor novamente, em patente duplicação de trabalho e sem nenhum benefício real para a Previdência Social.

Acrescenta que a fiscalização admite em seu despacho que as Notas Fiscais relacionadas a serviços prestados por Consórcios eram emitidas em nome do CNPJ da empresa, respeitando sua cota parte em relação às demais consorciadas, ou seja, não há emissão de notas fiscais pelos Consórcios, sendo que IN 971/2009 permite expressamente que a compensação seja feita diretamente pela empresa consorciada emissora da nota fiscal, e somente notas emitidas pelo Consórcio, que gerem retenções e recolhimentos em seu CNPJ, não seriam passíveis de compensação pelas empresas consorciadas.

Não há na legislação dispositivo que ratifique a argumentação da fiscalização, que se apoia unicamente no fato de a empresa ter declarado seu próprio CNPJ como tomador de serviços relacionado às notas fiscais dos serviços consorciados.

No caso, se a fiscalização constata que o crédito é real, mas discorda de como foram prestadas as informações, poderia questionar a empresa a respeito e impor multa do artigo 32 e 32-A da Lei nº 8.212/91, sobre as obrigações acessórias, mas não invalidar um crédito existente, não havendo nem mesmo na Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 em seu artigo 88 que eventual compensação não poderia ser validada em caso de erro no nome do tomador de serviços.

Conclui pela reforma do Despacho Decisório, pois não há base legal para que os créditos compensados, incontroversos e reconhecidos quantitativamente pela fiscalização, fossem glosados.

Das Compensações supostamente não suportadas por Notas fiscais

Em relação a glosa da compensação efetuada pela fiscalização sob o argumento da não exibição e comprovação da existência de notas fiscais de serviços, assevera que em trabalho de auditoria independente realizada pela Deloitte (Termos de Constatação anexo) constatou-se no período de 01/2016 a 13/2017, crédito relativo às retenções sofridas no total de R\$ 53.529.290,10, apenas não sendo localizadas notas fiscais de dois tomadores, perfazendo um total de R\$ 136.569,88, ou seja, 0,26% de todo o crédito da empresa no período. Transcreve trechos do parecer independente.

Conclui que possui um crédito muito maior do que efetivamente compensou (compensados e glosados R\$ 42.208.239,65, contra um crédito apurado contabilmente de R\$ 53.529.290,10), refutando a glosa neste aspecto.

Do Termo de Constatação da “Deloitte

Destaca que durante o exíguo prazo para apresentar a manifestação de inconformidade encomendou um “Termo de Constatação” de empresa de auditoria autônoma para verificar se os créditos compensados realmente existiam e se no procedimento realizado a Previdência Social deixou de receber algum valor devido.

Transcreve parte das constatações da auditoria e destaca que foi verificado um crédito excedente não compensado no valor de R\$ 5.589.844,91, ou seja, além dos R\$ 42.208.239,65 compensados e glosados pela fiscalização, foram encontrados ainda mais de R\$ 5,5 milhões de créditos das mesmas notas/faturas que não foram utilizados nas compensações realizadas, não se tratando de valores compensados que não possuem notas fiscais que os ampare, mas sim de valores excedentes de créditos que não foram utilizados nas referidas compensações no mesmo período.

Aduz que o referido Termo esclarece, pelos dados constantes da GFIP, que a impugnante só possui empregados (folha de pagamento e recolhimentos) na matriz, não havendo qualquer possibilidade de efetuar compensação em GFIP de quaisquer de suas filiais, o que foi contestado no Despacho Decisório pelo fato de as notas fiscais/faturas de serviços ter sido emitidas por uma filial e o crédito compensado na GFIP da matriz.

Conclui que as compensações se deram na matriz por ser o único estabelecimento da impugnante que possui empregados.

Argumenta que a fiscalização entendeu de forma errônea a questão relacionada aos serviços prestados pela empresa por intermédio de consórcios, glosando a compensação pelo fato de não ter elaborado GFIP apontando o nome do tomador de serviços. Transcreve a conclusão do Termo de Constatação.

Acrescenta que a fiscalização admite em seu despacho que as Notas Fiscais relacionadas a serviços prestados por Consórcios eram emitidas em nome do CNPJ da empresa, respeitando sua cota parte em relação às demais consorciadas, não tendo havido emissão de notas fiscais pelos Consórcios, que demonstra a certeza e liquidez do crédito compensado.

Em relação aos tomadores informados em GFIP que segundo a fiscalização eram estranhos às notas fiscais e por este motivo não validou as compensações, a auditoria contratada pela impugnante analisou as GFIPs informadas e constatou que embora a impugnante tenha cometido equívocos nos lançamentos de nomes de alguns tomadores, todas as notas fiscais correspondentes foram encontradas e possuíam valores e a respectiva indicação de retenção, demonstrando os valores retidos nos exatos montantes compensados, como prova inequívoca de créditos.

Sustenta que a auditoria contratada verificou a existência de outras notas fiscais/faturas de serviços emitidas pela impugnante, com o devido destaque de retenção, mas que não foram objeto das compensações mencionadas nas GFIP analisadas pela fiscalização, num total de R\$ 3.600.000,00 de valores retidos, conforme transcreve do Termo, a demonstrar que há saldo credor relativo ao período da glosa.

Das Compensações em GFIP - Co-Participação dos Empregados

Quando as glosas de compensações decorrentes de valores relativos às coparticipações pagas pelos empregados, esclarece que fornece aos seus empregados os benefícios de transporte, alimentação (refeição, ticket e cesta básica), assistência médica e odontológica, e por expressa determinação legal ou disposição em Convenção Coletiva de Trabalho, tais benefícios são custeados tanto pela empresa quanto pelos empregados.

Aduz que referidos benefícios indiretos não estão sujeitos a incidência de contribuições previdenciárias (cota patronal e terceiros) por determinação legal e decorrente da própria Constituição Federal, pois a empresa acaba por assumir o papel que é do Estado

e assim não seria razoável exigir que os valores dos custos destes benefícios fossem incluídos na base de cálculo das contribuições.

Esclarece que a base de cálculo era automaticamente imputada sem a exclusão dos descontos relacionados à tais benefícios indiretos quando da declaração em GFIP, por uma questão contábil e operacional relacionada ao sistema SEFIP, porém com o Sistema de Escrituração Fiscal Digital das Obrigações Fiscais Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social) verificou que os referidos benefícios estavam decompostos em duas parcelas distintas: aquela custeada pela empresa e a outra, custeada pelo empregado, mas que por possuírem a mesma natureza jurídica não deveriam ser base de cálculo das contribuições em comento.

Destaca que o objetivo era a retirada exclusivamente dos valores despendidos pelos próprios empregados para custeio de benefícios básicos (transporte, alimentação e saúde), os quais estão expressamente fora do campo de incidência das citadas contribuições, contudo a Receita Federal publicou a Solução de Consulta COSIT nº 4 em 29/01/2019, mencionando que o valor descontado do trabalhador referente ao auxílio-alimentação faz parte da sua remuneração e deve ser considerado base de cálculo.

Insurge-se contra tal entendimento que carece de vício formal por não considerar o disposto no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 que afasta a incidência de contribuições previdenciárias sobre o vale-transporte, o auxílio-alimentação e a assistência médica e odontológica, assim como em relação a incidência das contribuições destinadas a terceiros. Transcreve jurisprudência.

Passa a discorrer sobre estes benefícios, citando decisões judiciais recentes sobre o tema, no sentido de que tais valores (co-participação do empregado) não são base de cálculo para o recolhimento de contribuições. Cita o § 5º do artigo 458 da CLT, introduzido pela Lei nº 13.467/2017 (reforma trabalhista) dispondo que estes valores não deverão ser tratados como remuneração, inclusive para fins previdenciários.

Requer ao final a reforma do despacho decisório, com a consequente homologação das compensações realizadas nos anos de 2016 e 2017.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas, notadamente a exibição e juntada posterior de documentos, realização de perícia e tantas quantas forem as provas necessárias para a real apuração da verdade material.

Pleiteia que as notificações sejam expedidas também ao patrono da impugnante.

Juntou documentos de fls. 7.211/13.356:

[...]

Da Diligência Fiscal

Em 29/07/2021, em Sessão da 32ª turma da DRJ08, o julgamento foi convertido em diligência, exarando-se a Resolução nº 108-001.226, fls. 13.376/13.389, instando a fiscalização a se manifestar sobre os seguintes pontos:

Ponto 1 Faz se necessário, visando afastar qualquer indagação posterior a respeito, que a fiscalização se manifeste ratificando a informação contida no item 113 do Despacho Decisório ou a retificando, e em sendo necessário, intime o contribuinte a prestar esclarecimentos a respeito.

Ponto 2 Em relação aos argumentos da defesa quanto a existência de saldo de retenção, faz-se necessário que a fiscalização se manifeste conclusivamente a respeito das planilhas de fls. 7.217/7.238 e Notas fiscais de Serviço juntadas, fls. 7.271/13.356, ratificando ou retificando as glosas apuradas.

Ponto 3 Muito embora o demonstrativo apresentado pela defesa no item acima (notas fiscais emitidas pela TB Serviços pela prestação de serviços a consórcios) aponte valores idênticos aos declarados em GFIP discriminados pela fiscalização no item 86 do Despacho Decisório (“declarou-se, indevidamente, como sendo tomador de serviços dele mesmo”), faz se necessário que a fiscalização esclareça se houve apresentação de notas fiscais em nome da TB Serviços na prestação de serviços a consórcios, e em sendo o caso, discrimine os valores, respectivas notas fiscais e contratos vinculados a prestação de tais serviços.

Ponto 4 Deve a fiscalização se manifestar conclusivamente a respeito da existência do saldo credor alegado pelo contribuinte e, em sendo o caso, proceder a devida retificação.

A fiscalização se manifesta às fls. 13.390/13.454, ratificando a não homologação das compensações nos termos do Despacho Decisório.

Após ciência da Resolução e Informação Fiscal, em 08/11/2021, mediante sua Caixa Postal Eletrônica, fls. 13.456, o contribuinte não se manifestou no prazo concedido, vindo posteriormente, em petição datada de 30/03/2022, fls. 13.462/13.472, apresentar manifestação complementar em que alega em síntese o que segue.

PONTO 1 – DA INFORMAÇÃO CONTIDA NO ITEM 113 DO DESPACHO DECISÓRIO

Reitera todas as alegações em torno da glosa de créditos oriundos de valores de coparticipações pagas pelos empregados a título de “ticket”, “vale alimentação/refeição” ou “cesta básica”, “Assistência Médica” e “Convênio Odontológico” e “Vale Transporte”, acrescentando que estes benefícios indiretos não são suportados pelo Estado e assim não são base de incidência de contribuições.

Assevera que somente a partir do sistema e social pode verificar que tais benefícios estavam decompostos em duas parcelas distintas: aquela custeada pela empresa e a outra custeada pelo empregado, e por possuírem a mesma natureza jurídica não devem ser base de cálculo das contribuições previdenciárias. Transcreve jurisprudência no sentido de que referidos valores (coparticipação do empregado) não são base de cálculo para o recolhimento de contribuições, pleiteando a reforma do Despacho Decisório.

PONTO 2 – DAS PLANILHAS DE FLS. 7.217/7.238 E DAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE FLS. 7.271/13.356

Em relação a análise das planilhas de fls. 7.217/7.238 e Notas fiscais de Serviço juntadas, fls. 7.271/13.356, solicitada pela turma de julgamento, afirma que a fiscalização se limitou a informar (itens 14 a 24 fls. 13.393/13.397) que já havia analisado os referidos documentos e que estes não alteraram qualquer ponto do despacho decisório.

Anexa novo relatório complementar preparado pela empresa Deloitte, transcrevendo conclusões sobre a correspondência de créditos e notas fiscais, reiterando sua manifestação anterior e ratificando a existência de créditos.

PONTO 3 – DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MEIO DE CONSÓRCIOS

No tocante as notas fiscais de serviços prestados por meio de consórcios, sustenta que a fiscalização se limitou a apresentar o mesmo argumento utilizado no despacho decisório (nas notas fiscais consta como prestador de serviços o nome da própria Contribuinte), bem como elencou tais notas em planilhas sem qualquer conclusão.

Reforça que a fiscalização se apegou a meros aspectos formais sem considerar os créditos existentes, pelo fato de não ter elaborado GFIP com o nome do Tomador, sendo inconcebível a glosa, haja vista que tais créditos deveriam ter recuperação prioritária, pois retidos por antecipação pelo fisco.

Reitera os argumentos e documentos apresentados na manifestação inicial e transcreve trechos do novo relatório apresentado pela empresa Deloitte em anexo.

PONTO 4 – DA EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR DE RETENÇÕES

Em relação a existência do saldo credor alegado pela impugnante, a informação fiscal (itens 30 a 76, fls.13.435/13.454) limitou-se a comentar aspectos formais das compensações.

Reitera os argumentos e documentos apresentados na manifestação inicial e o conteúdo de novo Termo apresentado pela empresa Deloitte em anexo.

Requer ao final a reforma do despacho decisório, com a consequente homologação das compensações realizadas, pleiteando ainda que as notificações sejam expedidas também ao patrono da Contribuinte.

Juntou documentos de fls. 13.743/13.481: Memorando – Consultoria Trabalhista e Previdenciária datado de 23/03/2022.

Vieram os autos conclusos a julgamento.

É o Relatório.

(destaques do original)

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, cuja decisão foi assim ementada:

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

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP. GLOSA.

A compensação das contribuições previdenciárias efetuada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social/GFIP pelo contribuinte pressupõe necessariamente a certeza e a liquidez do crédito apto a extinguir a obrigação tributária, com a identificação de sua origem, que deverá ser provada por quem o declara, sob pena de ser considerada indevida.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação que rege a matéria, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados em GFIP, com o consequente retorno à condição de exigíveis.

COMPENSAÇÃO DE RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS. DECLARAÇÃO DA RETENÇÃO PELO ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇOS.

As importâncias retidas na nota fiscal do prestador de serviços devem ser declaradas em GFIP do estabelecimento que emitiu a nota fiscal, sendo requisito para a posterior compensação em qualquer estabelecimento da empresa.

Se após a compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção restar saldo, este valor poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa, na competência subsequente, mediante comprovação de direito creditório em decorrência de retenção superior ao montante efetivamente devido de contribuições previdenciárias.

ATIVIDADE FISCAL VINCULADA. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO E DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

Por exercer atividade vinculada, deve a autoridade fiscal observar as normas legais e regulamentares previstas na legislação de regência, bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. DESCONTO DOS EMPREGADOS. REGIME DE COPARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO LEGAL.

A parte paga por empregados, em regime de coparticipação, não deve ser abatida da base de cálculo das contribuições devidas pela empresa.

Não se homologa compensação em GFIP em relação a contribuições não recolhidas incidentes sobre rubricas que o contribuinte não considerou como base de cálculo em suas folhas de pagamento e as compensou na mesma competência de apuração.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

O foro administrativo é inapropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo, sendo defeso à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas que gozem de plena eficácia.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. EXIGIBILIDADE SUSPensa.

A apresentação de manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito tributário até o encerramento da fase administrativa.

PROVAS. JUNTADA POSTERIOR.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo demonstradas as hipóteses de exceções legais.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil/RFB para fins cadastrais ou eletrônico autorizado. Dada a inexistência de previsão legal, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão em 08/09/2022, por via eletrônica (termo de fl. 13.584), a Contribuinte apresentou, em 19/09/2022, por meio de procurador legalmente habilitado, o Recurso Voluntário de fls. 13.588/13.628, repisando as alegações da Manifestação de Inconformidade, além de solicitar notificação, em nome do patrono, sobre a data e horário designado para julgamento, no endereço indicado, para fins de sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

PEDIDO DE INTIMAÇÃO AO PATRONO PARA SUSTENTAÇÃO ORAL

A Recorrente postulou que seja intimado seu procurador para a realização de sustentação oral.

No entanto, o artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito, disciplina integralmente a matéria. Seus incisos I, II e III configuram as modalidades de intimação, atribuindo ao Fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

O inciso II considera que a intimação via postal deve acontecer no domicílio tributário do sujeito passivo. Já o § 4º dispõe que, para fins de intimação, o domicílio tributário do sujeito passivo pode ser apenas em dois locais: no endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; ou no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Caso o contribuinte fosse intimado, por via postal, no endereço de seu advogado ou da sociedade de advogados, tal ato não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ademais, foi editada a Súmula CARF nº 110, que é vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019: “No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo”.

Portanto, indefere-se o pleito.

Sobre o pedido de sustentação oral, tem-se que o Recurso Voluntário não é meio apropriado para esse requerimento nas sessões de julgamento das turmas ordinárias do CARF.

Tal pretensão terá de ser apresentada, exclusivamente por meio de formulário eletrônico disponibilizado no sítio deste Conselho, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da respectiva reunião, e não antecipadamente como o fez o Recorrente.

É o que se depreende das disposições constantes do Ricarf, Anexo II, art. 102, incisos I e II, alínea “b”, e § 1º, combinados com o art. 4º, §§ 1º a 3º, da Portaria CARF/MF nº 8, de 4 de janeiro de 2024, nestes termos:

Anexo II do Ricarf:

Art. 102. A pauta da reunião indicará:

I - dia, hora e local de cada sessão de julgamento, observado o disposto no §4º;

II - para cada processo:

[...]

b) o número do processo; e

[...]

§ 1º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, dez dias de antecedência da data de início da reunião de julgamento.

Portaria CARF/MF nº 9, de 2024:

Art. 4º Os pedidos de sustentação oral ou de acompanhamento para sessões de julgamento síncronas, em todas as formas, deverão ser encaminhados por meio de formulário eletrônico disponibilizado na Carta de Serviços no sítio do CARF na

internet, com antecedência de no mínimo 2 (dois) dias úteis do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

§ 1º Somente serão processados pedidos de sustentação oral ou de acompanhamento em relação a processos incluídos em pauta de julgamento publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na internet.

§ 2º Somente serão analisados os pedidos apresentados no formulário referido no caput, devidamente preenchido com todas as informações solicitadas.

§ 3º Considera-se sessão o turno agendado para o julgamento do processo e reunião o conjunto de até dez sessões de julgamento, sendo seis ordinárias e quatro extraordinárias, realizadas mensalmente.

Desse modo, não há amparo legal pra atender o pleito da Recorrente.

MÉRITO

Tendo em vista que a Recorrente repete em seu Recurso Voluntário as mesmas alegações da Manifestação de Inconformidade, as quais foram exaustivamente analisadas pelo colegiado de origem, nos termos do inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023, declaro concordar com os fundamentos da decisão recorrida, cujo acórdão se encontra às fls. 13.531/13.575 e segue transcrito abaixo:

A manifestação de inconformidade é tempestiva e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecida e apreciada.

Antes de adentrarmos na análise do mérito quanto às compensações efetivadas pelo contribuinte em GFIP, vejamos a legislação que rege a matéria.

Compensação em GFIP – Base legal

O instituto da compensação tributária, uma das formas de extinção do crédito tributário, encontra sua regra matriz prevista no art. 170 e 170-A do Código Tributário Nacional/CTN, remetendo à lei as condições para sua efetivação, cuja previsão legal, para o caso das contribuições previdenciárias, encontra-se no art. 89 da Lei n.º 8.212/91:

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.

(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Observa-se que a compensação somente ocorrerá nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, composto de créditos líquidos e certos e mediante cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos na legislação de regência.

No caso das contribuições previdenciárias a compensação se opera nas condições da Lei n.º 8.212/1991 e legislação pertinente, que prevê a materialização do procedimento via GFIP para o período aqui discutido.

A GFIP, por sua vez, constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, constituindo-se em termo de confissão de dívida, na hipótese de não

recolhimento, conforme dispõe o artigo 32 da Lei n.º 8.212/91, c/c o art. 225 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, verbis:

Lei n.º 8.212, de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Decreto n.º 3.408, de 1999

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

(grifei)

A Instrução Normativa RFB n.º 1300/2012, sucedida pela Instrução Normativa RFB n.º 1.717/2017 veio a normatizar a compensação/restituição para o período em questão, em consonância com o artigo 89 da Lei n.º 8.212/91, que diz que as contribuições somente serão compensadas/restituídas, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Do Caso Concreto

A fiscalização efetivou a glosa de valores informados na GFIP da matriz, competências 01/2016 a 13/2017, relativos à “retenção compensada indevidamente” e “compensação indevida, conforme planilha demonstrativa, item 117 do Despacho Decisório, abaixo reproduzida:

[...]

A defesa se insurge contra as glosas de compensação efetuadas sobre créditos com as seguintes origens:

- retenções de 11% (art. 31, da Lei nº 8.212/91), no valor de R\$ 42.208.239,65;
- descontos de coparticipação dos empregados retidas da remuneração para pagamento de “ticket”, “vale-alimentação/refeição” ou “cesta básica”, “Assistência Médica” e “Convênio Odontológico” e “Vale-Transporte”, no valor de R\$ 11.903.707,95.

Vejam os dados de cada uma destas origens.

Das Compensações em GFIP -Retenções Previdenciárias sofridas em Fatura de Prestação de Serviços (art. 31, Lei nº 8.212/91)

Como visto, a fiscalização não homologou compensações no estabelecimento matriz relativas a retenções sobre nota fiscal de serviços, discriminando nos itens 39 a 92 do Despacho Decisório, as retenções compensadas e não homologadas por tomador de serviços, com base nos seguintes fatos:

- Retenções relativas a notas fiscais emitidas pela filial (CNPJ 60.924.040/0004-02) mas que foram declaradas e compensadas indevidamente nas GFIP da matriz (CNPJ: 60.924.040/0001-51);
- Retenções tendo como próprio tomador a matriz e como justificativa do contribuinte de prestar serviços a consórcios, sem apresentação das notas fiscais de serviços;
- Retenções não suportadas por Notas fiscais.

Retenções: Notas Fiscais emitidas pela filial compensadas e declaradas na GFIP da Matriz

A fiscalização apurou valores de retenções relativas a notas fiscais emitidas pela filial (CNPJ 60.924.040/0004-02), mas que foram declaradas e compensadas indevidamente nas GFIP da matriz (CNPJ: 60.924.040/0001-51), conforme minuciosamente demonstrado nos itens do Despacho Decisório discriminados a seguir:

[...]

Durante o procedimento fiscal a empresa foi intimada a prestar os seguintes esclarecimentos, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação Fiscal, fls. 5.568/5.583:

1. Apresentar as cópias das notas fiscais e dos respectivos contratos de prestação de serviços da relação de notas fiscais contida no Anexo I do presente termo, extraída da planilha apresentada pelo contribuinte em 21/08/2020, bem como esclarecer, de forma fundamentada na legislação previdenciária, o motivo pelo qual foram informados, nas GFIP do estabelecimento CNPJ: 60.924.040/0001-51, valores de retenções, previstas no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998 e demais alterações, das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento CNPJ: 60.924.040/0004-02; (grifei)

Em resposta, fls. 5.956/5.969, o contribuinte esclarece que:

(...) foram informadas na GFIP do estabelecimento CNPJ: 60.924.040/0001-51 (matriz), valores de retenção de retenções, previstas no art. 31 da Lei 8212/1991, das notas fiscais emitidas pela sua filial CNPJ: 60.924.040/0004-02, em razão de possuir contabilidade centralizada, bem como todos os funcionários registrados na matriz (CNPJ: 60.924.040/0001-51)

A defesa sustenta a legitimidade dos créditos de retenção e que foram glosados pela fiscalização a seu ver de forma equivocada, pois a Lei permite a livre compensação entre estabelecimentos e não proíbe a compensação direta em estabelecimento diverso do emissor da nota fiscal, muito menos restringe o direito à compensação ao eventual saldo remanescente do estabelecimento emissor.

Argumenta que a fiscalização se apegou a meras formalidades e questões acessórias ignorando enorme crédito real. Justifica que o estabelecimento emissor da nota fiscal não possuía empregados e não faria sentido declarar compensação em sua GFIP sem movimento, pois a mão-de obra foi cedida pela matriz onde os empregados estavam registrados.

Entende ser totalmente ilegal a interpretação dada pela fiscalização em relação às Instruções Normativas citadas, uma vez que não podem ser mais restritivas que a Lei, sendo a lei clara quanto a permissão de compensação por qualquer estabelecimento da empresa.

Vejamos.

Em primeiro plano deve-se destacar que em nenhum momento a fiscalização mencionou ser vedada a compensação entre estabelecimentos, basta a leitura do item 33 do Despacho Decisório.

Trata-se aqui de discutir a origem do suposto direito creditório embasado em notas fiscais de emissão da filial sem declaração em GFIP deste estabelecimento dos valores totais retidos, porém aproveitados como sendo retidos pela matriz e assim compensados.

Importante destacar que o artigo 89 da Lei nº 8.212/91 fez previsão quanto aos termos e condições para que se proceda a compensação das contribuições retidas, recolhidas a maior ou indevidas, conforme regras a ser estabelecidas pela Receita Federal do Brasil:

Lei nº 8.212/91

*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.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Observa-se, em suma, que a compensação somente ocorrerá nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevidos ou maior que o devido, composto de créditos líquidos e certos e mediante cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos na legislação de regência.

Vale observar que Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme previsto no art. 89 da Lei nº 8.212/91, normatizou as regras da compensação em GFIP na Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, sucedida pela Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, para o período aqui tratado.

Quando a compensação se refere à utilização de valores de retenção, é indispensável que o contribuinte demonstre de maneira incontestada, a origem dos valores nas notas fiscais que devem guardar correspondência com o quanto declarado em GFIP pelo estabelecimento emissor da nota fiscal, nos termos do art. 60 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, abaixo transcrito:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1300, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2012

Seção VI - Da Compensação de Valores Referentes à Retenção de Contribuições Previdenciárias na Cessão de Mão de Obra e na Empreitada

Art. 60. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e

II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção poderá ser efetuada somente com as contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

§ 2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, observado o disposto nos §§ 7º e 8º do art. 56, ou poderá ser objeto de restituição, na forma dos arts. 17 a 19. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

§ 4º Se, depois da compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção, restar saldo, o valor deste poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subsequentes.

(...)

Idêntica previsão fez a Instrução Normativa RFB nº 1.717 de 17/07/2017 (revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 06/12/2021):

Seção VIII

Da Compensação de Valores Referentes à Retenção de Contribuições Previdenciárias na Cessão de Mão de Obra e na Empreitada

Art. 88. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

Art. 88. Ressalvado o disposto no art. 88-A, a empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e

II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção poderá ser efetuada somente com as contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

*§ 2º Para fins de compensação da importância retida, **será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.***

§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 84, ou poderá ser objeto de restituição, na forma dos arts. 30 a 32.

*§ 4º Se, depois da compensação efetuada **pelo estabelecimento que sofreu a retenção**, restar saldo, o valor deste poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subsequentes.*

Dos dispositivos acima transcritos, observa-se que a compensação de valores retidos é opção a ser exercida pelo contribuinte, a qual se materializa mediante declaração em GFIP do estabelecimento relacionado à retenção na competência do mês de emissão da nota fiscal e, se após a compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção restar saldo, este valor poderá ser compensado por outro estabelecimento da empresa.

A fiscalização em seu dever de ofício efetuou a glosa das compensações declaradas no estabelecimento matriz, que segundo o contribuinte teriam origem em contribuições retidas sobre notas fiscais de emissão da filial.

No caso, a filial situada na cidade de São Caetano do Sul/SP emitiu notas fiscais como prestadora de serviços em 2016/2017 (época dos fatos geradores), não declarou as retenções em suas GFIP, sendo que no sistema GFIPWEB para a filial a última GFIP entregue foi em 04/2010, sem movimento, ou seja, indicativo de ausência de fato gerador. Reproduzo tela da declaração relativa a filial, competência 04/2010, da lavra do próprio contribuinte, extraída do sistema GFIPWeb:

[...]

Segundo o Manual GFIP/SEFIP, aprovado pela Instrução Normativa nº 880/2008 e pela Circular Caixa 451/2008, devem apresentar GFIP com o indicativo de ausência de fato gerador:

a) as empresas que, mesmo em atividade, não tiverem fatos geradores a declarar à Previdência Social ou FGTS a recolher, nem sofreram retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei 9.711/98); (grifei)

Este não é o caso da filial que emitiu as notas fiscais de serviço no período.

Neste ponto, cabem algumas observações sobre o julgado do STJ citado na defesa como favorável a tese segundo a qual “a lei não impõe qualquer obstáculo à compensação dos valores retidos direta e unicamente pelo estabelecimento matriz, independentemente da filial emissora da nota fiscal”.

Trata-se do Recurso Especial nº 1.861.023- SP (2020/0029526-0), julgado em decisão monocrática, Relatora Ministra Regina Helena Costa, publicado em 18/03/2020, cujos excertos do voto demonstram claramente que o contribuinte pode efetivar a

compensação em qualquer estabelecimento de sua empresa, desde que haja saldo de retenção no estabelecimento emissor da nota fiscal. A autora pleiteava a compensação de contribuições previdenciárias retidas sobre notas fiscais de serviço entre suas filiais, sob a égide do § 1º do artigo 31, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, que vedava a compensação entre estabelecimentos distintos, sendo-lhe concedido o direito. Confira-se excertos do julgado:

Contudo, constou do acórdão recorrido que (fls. 831e, 832e, 834e 835e, destaques meus):

[...] a autora tem direito de compensar referidos valores com as contribuições devidas do INSS, incidentes sobre sua foha de pagamento, **motivo pelo qual ela compensou a importância do crédito com aquela devida ao INSS pelo estabelecimento emissor da nota fiscal de serviços, utilizando, no entanto, o saldo remanescente em favor das demais filiais da empresa, sendo esse o cerne da controvérsia posta nos autos.**

Conforme se observa, a autora foi autuada, em 19/03/2003, pelo INSS, por ter a fiscalização entendido que as compensações por ela realizadas no período compreendido entre junho/2000 e maio/2003 seriam irregulares, pois não poderiam ter sido efetuadas entre os estabelecimentos filiais da empresa, mas somente pelo emissor da nota fiscal, tendo sido lavrada, naquela oportunidade a NFLD 35.419.370-8.

A redação atual do §1º do artigo 31, da Lei nº 8.212/91 dada pela Lei nº 11.941/2009, permite a compensação entre estabelecimentos/obras da mesma empresa, mas ainda assim, repito, deve ser considerada a real prestação de serviços pelo estabelecimento que emitiu as notas fiscais de serviço e informou em GFIP os respectivos tomadores de mão de obra/empreitada.

Ou seja, referido julgado corrobora a glosa da compensação efetuada pela fiscalização, pois, no presente caso, como visto, não houve declaração em GFIP da filial relativa as retenções sobre notas fiscais de sua emissão, não se podendo falar em saldo de retenção a ser compensado no estabelecimento matriz, muito menos que a matriz declare em GFIP retenções cuja origem se refere a emissão de notas fiscais da filial.

Deve-se considerar ainda, que os valores referentes à retenção sobre nota fiscal relativos à prestação dos serviços efetuados na competência devem ser informados no campo "Valor de Retenção" em GFIP, pela empresa contratada, relativamente a cada tomador, o que não se verificou no caso em questão pela falta de declaração das retenções em GFIP da filial.

A impugnante contesta a interpretação da fiscalização argumentando que os normativos acima se referem a "estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra", como no caso da impugnante em que a mão de obra foi cedida pela matriz onde estavam registrados os empregados.

Ora, da leitura do caput do artigo 60 e § 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, caput do artigo 88 e § 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, não resta dúvida quanto à necessidade da declaração da retenção em GFIP pelo estabelecimento que sofreu a retenção no ato da quitação da nota fiscal de prestação de serviços.

Além disto, basta verificar na própria dicção do citado § 1º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que materializa o instituto da retenção de contribuições previdenciárias na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra/empreitada, e ainda nos §§ 4º e 5º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social/RPS, o tratamento dado ao estabelecimento emissor da nota fiscal de serviços:

Lei nº 8.212/91

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, **deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).***

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

(...)

*§ 4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, **sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada** quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.*

*§ 5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e **Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento** ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.*

(...)

§ 9º Na impossibilidade de haver compensação integral na própria competência, o saldo remanescente poderá ser compensado nas competências subsequentes, inclusive na relativa à gratificação natalina, ou ser objeto de restituição, não sujeitas ao disposto no § 3º do art. 247. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

*§ 10. Para fins de recolhimento e de compensação da importância retida, será considerada como competência **aquela a que corresponder à data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo.** (grifei)*

As normas que tratam da declaração das retenções e compensações em GFIP também deixam claro tratar-se não de qualquer estabelecimento da empresa a declarar a retenção, mas aquele emissor da nota fiscal de serviços que sofreu a retenção, lembrando que a obrigatoriedade de apresentação de GFIP foi determinada pela Lei nº 9.528/1997, devendo ser observadas as regras e procedimentos estabelecidos pelo

Manual da GFIP, versão 8.4 (aprovado pela Instrução Normativa n.º 880/2008 e pela Circular Caixa 451/2008), que quanto a retenção e compensação assim dispôs:

2.16 - 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 n.º 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. (grifei)

3.1 – VALOR DE RETENÇÃO (Lei n.º 9.711/98)

A empresa cedente de mão-de-obra ou prestadora de serviços (contratada) deve informar o valor correspondente ao montante das retenções (Lei n.º 9.711/98) sofridas durante o mês, em relação a cada tomador/obra (contratante), incluindo o acréscimo de 4, 3 ou 2% correspondente aos serviços prestados em condições que permitam a concessão de aposentadoria especial (art. 6º da Lei n.º 10.666, de 08/05/2003).

***A informação deve ser prestada relativamente ao estabelecimento ou à obra da empresa que sofreu a retenção.** (grifei)*

Para que seja homologada a compensação de contribuições previdenciárias, as informações constantes da respectiva GFIP devem atender não apenas às devidas formalidades legais, aplicáveis a cada caso, como também, devem refletir precisamente todos os dados cadastrais do declarante.

A prestadora deve informar o valor dos créditos de retenção na GFIP do estabelecimento/obra **que sofreu a retenção**, na competência da emissão da Nota Fiscal, campo "Retenção Lei n.º 9.711/98" (GFIP código recolhimento 150 ou 155), o qual será deduzido (compensado) das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento declaradas devidas na competência. Restando saldo em seu favor, o estabelecimento prestador poderá requerer a restituição ou proceder à compensação nos demais estabelecimentos da empresa.

Deve-se considerar que a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, a qual se promove através do devido confronto entre as contribuições previdenciárias devidas e o direito creditório certo e líquido do contribuinte, respeitado o período de apuração correspondente. Assim, a compensação de valores se materializa mediante a formalização de correta declaração pelo contribuinte.

Ora, a legislação vigente, estabelece com clareza a obrigatoriedade de se informar corretamente os fatos geradores de contribuições previdenciárias e deduções compensatórias nas competências pertinentes e respectivos estabelecimentos, de maneira a haver perfeita sintonia entre os diversos documentos de natureza contábil, fiscal e trabalhista, no que concerne aos reflexos tributários e previdenciários (folhas de pagamento, contabilidade, GFIP).

Argumenta a manifestante que é fato incontroverso que a Previdência Social não teve nenhum prejuízo em razão da conduta adotada pela empresa (que atendeu aos requisitos legais para a compensação de indébito).

Contudo, as compensações indevidas, ao contrário do que alega a defesa, acabam por impactar o valor devido à previdência social, pois as contribuições previdenciárias são objeto de lançamento por homologação, no qual o contribuinte promove a apuração da contribuição devida por estabelecimento ou obra de construção civil, após dedução das compensações/retenções, a qual por sua vez deve considerar a competência e o estabelecimento correspondente. Uma vez irregular cabe ao Fisco a não homologação e correspondente glosa.

Repise-se, ao contrário do alegado pelo manifestante, não se trata de mera questão formal, mas de exigência legal no tocante a forma de processamento das compensações, razão pela qual as mesmas não podem ser excluídas do valor glosado como créditos líquidos e certos.

As contribuições sociais, por sua vinculação constitucional ao pagamento de benefícios previdenciários, submetem-se a regras especiais cujas diretrizes são determinadas pela própria Constituição. As informações prestadas em GFIP não apenas habilita a constituição do crédito, isto é, não têm apenas função financeira, mas, sobretudo, função social vinculada expressamente à concretização do direito constitucional à previdência social, previsto no art. 6º da Constituição.

A informação em GFIP permite o controle das retenções, que se constituem em créditos a serem utilizados pelos contribuintes e necessitam de controle pela Administração Tributária, a fim de evitar a utilização indevida de crédito, a homologação de compensações efetivadas ou o lançamento para exigência de contribuições devidas. Enfim, a GFIP é instrumento de confissão de dívida, não se tratando de mera formalidade como aduz a defesa.

Neste ponto, destaco o princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos que preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, sendo um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada tributo especificamente considerado.

A necessidade de que cada estabelecimento da empresa declare os fatos geradores em GFIP, vem do artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91, e normatização através da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que transcrevo:

Lei nº 8.212/91

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

*IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, **na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos**, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Instrução Normativa RFB nº 971/2009

Das Obrigações

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

(...)

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, assim como o cumprimento das obrigações acessórias assume importância para a emissão de CND, como citado pela defesa:

Como contribuinte, sempre cumpriu e cumpre com todas as suas obrigações principais e acessórias, buscando sempre ter válida e vigente sua Certidão Negativa de Tributos Federais – CND, condição essencial para a participação em licitações e para recebimento/pagamento pelos serviços prestados, demonstrando sua idoneidade e o compromisso de estar sempre em parceria com as normas e legislações vigentes.

Outro aspecto que merece atenção, em que sobressai a importância da correta declaração em GFIP (inclusive para emissão de CND) pelo estabelecimento emissor da nota fiscal de prestação de serviços, diz respeito a vinculação com o certame licitatório.

Somente a título de argumentação, a contrapor as alegações da defesa quanto as “meras formalidades” exigidas pela fiscalização, veja-se que a própria Lei de Licitações vigente à época dos fatos geradores, impõe comprovação de regularidade fiscal e demonstração de situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei, conforme transcrevo:

Lei 8.666/1993 (revogada pela Lei nº 14.133 de 01/04/2021)

Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em: (Redação dada pela Lei nº 12.440, de 2011)

I - prova de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Geral de Contribuintes (CGC);

II - prova de inscrição no cadastro de contribuintes estadual ou municipal, se houver, relativo ao domicílio ou sede do licitante, pertinente ao seu ramo de atividade e compatível com o objeto contratual;

III - prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei;

IV - prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

V – prova de inexistência de débitos inadimplidos perante a Justiça do Trabalho, mediante a apresentação de certidão negativa, nos termos do Título VII-A da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943. (Incluído pela Lei nº 12.440, de 2011)

No caso, a filial não declarou em GFIP segurados empregados alocados para as tomadoras, tampouco a retenção sofrida em notas fiscais em montante considerável (conforme quadro acima no valor de R\$ 22.513.295,02), o que soa estranho se considerada a prestação de serviços para vários órgãos públicos, regidos pelo princípio

da vinculação ao instrumento convocatório previsto no caput dos arts. 3º e 41 da Lei nº 8.666/1993.

A autonomia dos estabelecimentos e distinção entre matriz e filial nos certames licitatórios mereceu atenção da doutrina, conforme destaque:

Para que seja legítima a execução do contrato por estabelecimento diverso daquele que participou da etapa pré-contratual, é necessário observar dois requisitos:

a) a regularidade fiscal deve ser comprovada em relação àquele que executou o contrato, tendo em vista que esse aspecto **é analisado em relação a cada estabelecimento (justamente pela independência tributária existente);**

b) além disso, apesar de matriz e filial comporem uma mesma pessoa jurídica, a emissão da nota fiscal deve levar em conta o estabelecimento que efetivamente executa o contrato, uma vez que tais aspectos são de natureza fiscal/tributária, campos em que há peculiaridades distintas para cada estabelecimento empresarial.

(grifei)

(Justen Filho, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016)

Aliás, a distinção entre matriz e filial em certames licitatórios tem sido objeto de análise pelos órgãos de controle, como se depreende de excertos referente ao Acórdão nº 3.442/2013 – Plenário, TCU, abaixo transcrito:

“40. Convém destacar que, no âmbito de qualquer licitação pública, a fase de habilitação implica apurar a idoneidade e a capacitação de um licitante para contratar com a Administração Pública. Essa apuração é realizada com base na documentação apresentada pela empresa que efetivamente irá executar o objeto licitado. Isso implica dizer que, se uma determinada empresa é organizada sob a forma de uma matriz e diversas filiais, existe uma regra de apresentação da documentação de habilitação. Se for a própria matriz quem irá executar o objeto licitado, toda a documentação de habilitação a ser apresentada deverá ser expedida em nome da matriz. Por outro lado, se for uma das filiais quem irá efetivamente se obrigar perante a Administração, toda a documentação de habilitação deverá ser encaminhada em nome dessa filial. Esse entendimento está presente no Relatório e Voto dos Acórdãos 1923/2003 – TCU – 1ª Câmara e 652/2007 – TCU – Plenário.

Assim, no presente caso, não haveria correspondência entre o serviço prestado pela filial e a declaração em GFIP das contribuições retidas no estabelecimento matriz, o que afeta a certeza da origem do crédito levado a compensação,

Nestas circunstâncias não poderia a fiscalização validar estes créditos.

Lembrando que antes do início do procedimento fiscal, durante a fase de diligência, o contribuinte foi intimado a retificar as GFIP, conforme transcrevo do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) nº 08.1.80.00-2020-00109-9, de 09/06/2020, fls. 03/08:

c) Caso considere incorretas as retenções declaradas nas GFIP do Anexo I, é facultado ao contribuinte, nesta fase de diligência, **promover a sua correção, com a transmissão de GFIP retificadoras** no prazo estipulado para atendimento e realizar o recolhimento dos valores compensados indevidamente, acompanhados dos devidos acréscimos legais; (grifei)

Conforme informa a fiscalização (item 10 do Despacho Decisório), o contribuinte enviou GFIP retificadoras, com a redução dos valores de retenções, porém informou

valores de compensações anteriormente inexistentes nas GFIP retificadas sem qualquer esclarecimento.

De todo o exposto, impõe-se a manutenção da glosa de compensação dos créditos que foram justificados como sendo de “retenções de contribuições previdenciárias sobre notas fiscais de emissão da filial”, porém declaradas indevidamente e compensadas na GFIP da matriz.

Em que pese a irrisignação da manifestante quanto à observância do disposto nas Instruções Normativas citadas no Despacho Decisório recorrido, frise-se que se tratam de normas complementares, nos termos do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional/CTN, vinculando os servidores, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do inciso III do art. 116 da Lei n.º 8.112/90, pois se encontram vinculados às disposições normativas editadas pelos seus superiores, em razão do poder hierárquico que informa a organização da Administração Pública.

Destarte, resta patente que as autoridades tributárias que atuam na fiscalização e no julgamento administrativo não estão autorizadas a desconsiderar a exigência disposta nas Instruções Normativas citadas no Despacho Decisório.

No tocante as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade mencionadas na defesa, deve-se esclarecer que referidas teses não devem ser objeto de enfrentamento por esta Turma julgadora administrativa, tendo em vista o disposto no Decreto n.º 70.235/1972, que rege o contencioso administrativo fiscal, e Súmula CARF n.º 2, que transcrevo:

Decreto n.º 70.235/1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF n.º 2:

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

Da Compensação relativa à retenção de contribuições tendo como tomador o próprio estabelecimento prestador de serviços: CNPJ: 60.924.040/0001- 51

Durante o procedimento fiscal, a empresa foi intimada mediante o Termo de Início de Diligência Fiscal e Intimação Fiscal, fls. 5.568/5.583, a esclarecer de forma fundamentada na legislação previdenciária, o motivo pelo qual foram informados nas GFIP listadas no Anexo III do Termo, valores de retenções para o próprio estabelecimento CNPJ 60.924.040/0001-51, como suposto tomador de seus serviços.

Em resposta, fls.5.956/5.969, a empresa informa que participou de consórcios e que embasou este procedimento no item 26 da Solução de Consulta Cosit n.º 225/2016.

A fiscalização efetuou a glosa de compensação no valor total de R\$ 18.577.198,30 em relação aos valores declarados tendo como tomadora a própria matriz, sem notas fiscais de serviços a validar tais compensações, conforme discriminado na planilha abaixo reproduzida:

[...]

Para melhor aclarar a questão, transcrevo do item 86 do Despacho Decisório:

DO SUPOSTO ESTABELECIMENTO TOMADOR DE SERVIÇOS: CNPJ: 60.924.040/0001- 51 - “TB SERVICOS TRANSP LIMP GER RH LD”

86. Para os valores das supostas retenções relacionados na tabela abaixo, evidentemente, **não foi apresentada nenhuma nota fiscal de prestação de serviços (NFS), pois o contribuinte declarou-se, indevidamente, como sendo tomador de serviços dele mesmo, o que não encontra amparo na legislação previdenciária, como já exposto acima. Neste sentido, também não há, na referida planilha “Relação de Notas Fiscais emitidas em 2016 e 2017 – V4.xlsx” elaborada pelo contribuinte, constante do arquivo não-paginável do respectivo termo de anexação às fls. 5748, este suposto tomador de serviços.**

(...)

87. Ademais, não é possível identificar quais teriam sido as retenções consideradas pelo contribuinte nas GFIP da tabela acima para este suposto tomador de serviços (CNPJ:60.924.040/0001-51), **uma vez que não há NFS emitidas com a própria empresa como tomadora de seus serviços.** (grifei)

Sustenta a defesa que a fiscalização se apegou a meros aspectos formais como o fato de a empresa ter declarado seu próprio CNPJ como tomador de serviços relacionado “às notas fiscais dos serviços consorciados”, apesar de reconhecer a existência das notas fiscais de serviços, das retenções realizadas e do crédito a compensar que a empresa possuía.

No entanto, totalmente descabida a argumentação da defesa, pois sequer houve apresentação de notas fiscais tendo como suposto tomador a própria empresa, bastando verificar a listagem fornecida pelo contribuinte discriminando as notas fiscais emitidas no período e respectivos tomadores, fls.5.748 (coluna CNPJ Tomador).

Em sua manifestação de inconformidade a defesa afirma que a TB Serviços emitiu as Notas Fiscais para recebimento dos serviços prestados por meio de consórcios, com destaque de retenção previdenciária de 11%, e que referidas notas foram disponibilizadas e compõem o valor de R\$ 18.577.198,30, juntando “Termo de Constatação consultoria Delloite”, fls. 7.240/7.245, sendo tratada esta questão detalhadamente na diligência fiscal de fls. 13.390/13.454.

A fiscalização demonstra que todas as notas fiscais apresentadas (fls. 238/967; 972/1989; 1993/2995; 2999/3609; 3612/3665; 5679/5747) foram emitidas pelos estabelecimentos da TB Serviços (CNPJ: 60.924.040/0001-51 ou CNPJ: 60.924.040/0004-02) tendo como tomadores estabelecimentos diversos que não da própria empresa, ou seja, nenhuma nota fiscal tendo como prestador e tomador a TB Serviços foi apresentada, apesar de assim ter declarado em GFIP.

A seguir a fiscalização discrimina em planilha os contratos apresentados (fls. 128/234; 3669/4445; 4449/5049; 5053/5490; 5493/5567; 5974/6356; 6361/6597; 6602/6796; 6801/7085) em que a empresa TB é parte consorciada como prestadora de serviços, conforme reproduzo:

[...]

Na sequência discrimina as notas fiscais vinculadas aos contratos de prestação de serviços acima, em que pode se verificar que o tomador de serviço é contratante diverso da empresa TB Serviços, não justificando desta forma, a declaração em GFIP de retenções tendo como tomadora a própria empresa TB Serviços. Reproduzo em parte a extensa planilha de fls. 13.398/13.418, elaborada pela fiscalização:

[...]

A fiscalização ressalva ainda que não foram objeto de glosa de compensação em GFIP (exceto competência 07/2016), os valores relativos à retenção em notas fiscais tendo como prestadora a empresa TB Serviços, em relação a tomadora de serviços Companhia

de Saneamento Básico do Estado de São Paulo/SABESP – CNPJ 43.776.517/0001-80, conforme planilha de fls. 13.418/13.432, reproduzida em parte:

[...]

Da mesma forma, ressalva as notas fiscais tendo como prestadora a empresa TB Serviços cujas retenções não foram objeto de glosa de compensação em GFIP, em relação a tomadora de serviços Companhia de Engenharia de Tráfego/CET – CNPJ: 47.902.648/0001-17 (exceto competências 07/2016 e 08/2016), planilha fls. 13.432/13.435.

Ou seja, havendo discriminação precisa das tomadoras de serviços cujo consórcio a TB Serviços era participante, não se justifica a declaração em GFIP de retenções tendo como tomadora a própria TB Serviços, tampouco os normativos citados na defesa validam esta tese.

Veja-se as disposições da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 (dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil/RFB):

Art. 112. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 79 e no art. 145.

(...)

Art. 113. O valor retido na forma do art. 112 poderá ser objeto de dedução, restituição ou compensação, na forma estabelecida pela Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1810, de 13 de junho de 2018)

O § 2º do art. 112 da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 dispõe acerca dos procedimentos para a retenção previdenciária e sua compensação, nos casos de serviço ou obra de construção civil executado por empresas em consórcio:

Art. 112 (...)

(...)

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo ao serviço ou obra de construção civil executado por empresas em consórcio constituído na forma dos arts. 278 e 279 da Lei n.º 6.404, de 1976, observados os seguintes procedimentos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

IV - o contratante do serviço ou da obra deve fazer a retenção e recolher o respectivo valor em nome e no CNPJ do emitente da nota fiscal, fatura ou recibo, ressalvado o disposto nos incisos V e VI; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1080, de 03 de novembro de 2010)

V - se a nota fiscal, fatura ou recibo for emitida pelo consórcio, poderá este informar a participação individualizada de cada consorciada que atuou na obra ou serviço e o valor da respectiva retenção, proporcionalmente à sua

participação; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

VI - na hipótese do inciso V, o contratante poderá recolher os valores retidos no CNPJ de cada consorciada, de acordo com as informações prestadas pelo consórcio; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

VII - o valor recolhido na forma do inciso VI poderá ser compensado pela empresa consorciada com os valores das contribuições devidas à previdência social, vedada a compensação com as contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), e o saldo remanescente, se houver, poderá ser compensado nas competências subsequentes ou ser objeto de pedido de restituição; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

VIII - as informações sobre a mão de obra empregada no serviço ou na obra de construção civil executados em consórcio serão prestadas pelo contratante dos trabalhadores, em GFIP individualizada por tomador, com o CNPJ identificador do tomador do serviço ou a matrícula da obra, conforme o caso; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

IX - se a retenção e o recolhimento forem feitos no CNPJ do consórcio, somente este poderá realizar a compensação ou apresentar pedido de restituição. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

Não há no dispositivo acima qualquer menção a declaração de retenção pela prestadora de serviços como se fosse o próprio tomador de serviços, tampouco se extrai do item 26 da Solução de Consulta COSIT 225/2019, citada pela defesa, qualquer conclusão neste sentido, pois a matéria ali tratada faz referência a nota fiscal emitida pelo consórcio e em nome deste retidas as contribuições, tendo como contratantes pessoas jurídicas distintas daquelas dos consórcios (tomadores), conforme transcrevo:

Solução de Consulta COSIT 225/2009

26. Ou seja, é permitido que as empresas consorciadas compensem os valores retidos na nota fiscal emitida pelo consórcio, desde que os valores recolhidos pela contratante do serviço ou obra de construção estejam no CNPJ das consorciadas, de modo a haver uma correspondência entre o CNPJ de quem foi recolhida a retenção e o CNPJ de quem irá aproveitar esses valores numa compensação.

Em relação a planilha juntada na página 5 do “Trabalho de auditoria”, fl. 7.243, reforça a fiscalização que não houve identificação das notas fiscais de prestação de serviços relativas aos estabelecimentos (CNPJ) e valores discriminados nesta tabela, não havendo elementos para possível análise desta.

Sendo assim, não sendo apresentadas notas fiscais de retenção para os valores compensados a título de prestação de serviços a consórcios em que a tomadora declarada em GFIP é a própria empresa prestadora dos serviços, mantêm-se na íntegra a glosa de compensação efetuada.

Das Compensações não suportadas por Notas Fiscais

Conforme apurado pela fiscalização, há retenções declaradas nas GFIP da matriz sem suporte em notas fiscais, ou ainda em que as notas fiscais apresentadas não cobrem o valor que foi declarado.

Para cada tomador de serviço, a fiscalização discrimina a competência, código de controle da GFIP, data de envio, FPAS, CNPJ/CEI do tomador e os valores de retenção compensados e não homologados, após confronto com as notas fiscais apresentadas e com os valores apontados em planilha fornecida pela empresa (relação de notas fiscais emitidas em 2016/2017), arquivo não paginável a fl. 5.748.

A planilha abaixo sintetiza por tomador de serviços os valores de retenção compensados e que não foram homologados, indicando o respectivo item de apuração no Despacho Decisório/DD (item DD) em que analisadas:

[...]

Destaca a fiscalização que, para as tomadoras Via Livre Limpeza (CNPJ nº 09.581.946/0001-63), TRF Limpeza (CNPJ nº 57.810.053/0001-95) e Apetece Sistemas de Alimentação Ltda (CNPJ nº 60.166.832/0002-95), nenhuma nota fiscal de prestação de serviços foi apresentada, apesar de haver valores declarados em GFIP a título de retenção, tampouco constando na planilha “Relação de Notas Fiscais emitidas em 2016 e 2017 – V4.xlsx” elaborada pelo contribuinte, fl. 5748, estes supostos tomadores de serviços.

A título exemplificativo, transcrevo e reproduzo do Despacho Decisório, a apuração em relação ao tomador CNPJ 00.394.429/0180-77 – “Comando da Aeronáutica”:

42. Para o valor da suposta retenção relacionado na tabela abaixo, não foi(ram) apresentada(s) a(s) respectiva(s) nota(s) fiscal(is) de prestação de serviços (NFS).

[...]

43. Para a competência 02/2017 do estabelecimento tomador de serviços (CNPJ: 00.394.429/0180-77), da retenção declarada na respectiva GFIP (R\$ 19.950,93), foi apresentada somente uma NFS (fls. 668), cuja retenção (R\$ 2.362,09), como se verifica, inclusive, na coluna “Vlr.INSS” da própria planilha “Relação de Notas Fiscais emitidas em 2016 e 2017 – V4.xlsx” elaborada pelo contribuinte, constante do arquivo não-paginável do respectivo termo de anexação às fls. 5748, não justifica a diferença (R\$ 17.588,84) não homologada e discriminada na tabela acima.

A defesa sustenta que apurou créditos a maior e que apenas não localizou notas fiscais de dois tomadores, perfazendo um total de R\$ 136.569,88, dentre créditos relativos às retenções sofridas no total de R\$ 53.529.290,10, apurado em trabalho de auditoria independente realizada pela Deloitte (“Termos de Constatação”).

No referido Termo de Constatação, fls. 7.240/7.245, no item “Ausência de Nota Fiscal para suportar a compensação” afirma-se que foi realizado confronto com a planilha “Relação de Notas Fiscais” período 2016 e 2017 disponibilizada pela TB com as Notas Fiscais e constatou que nas competências 09 e 10/2016 não encontrou qualquer Nota Fiscal que suportasse o lançamento em GFIP para o tomador de serviços Apetece Sistemas, que segundo informações apuradas com a TB, na época foram geradas apenas notas de débito que não foram compartilhadas com a equipe Deloitte.

Informa ainda que verificou valor total informado como retenção na GFIP menores do que os valores de INSS retido nas Notas Fiscais; nas competências 02, 03 e 11/2016 e 03, 07 e 09/2017.

Ora, tais constatações, de que não foram encontradas notas fiscais em relação ao tomador Apetece Sistemas de Alimentação Ltda (CNPJ nº 60.166.832/0002-95) e as notas fiscais citadas pela fiscalização em relação ao tomador INSS (CNPJ nº

29.979.036/0369-27, item 56 do Despacho Decisório), confirmam exatamente o que foi apurado pela fiscalização, não havendo reparos na glosa de compensação efetuada.

Consta ainda do “Termo de Constatação”, no item “Situações em que o Tomador de Serviço foi informado de forma errônea na GFIP” que a auditoria confrontou o estabelecimento que emitiu a nota, o tomador de serviço informado em GFIP e o tomador correto que deveria ter sido declarado e identificou informações equivocadas no lançamento em GFIP referente ao respectivo tomador, sustentando que todas as notas fiscais correspondentes foram encontradas e possuíam valores e a respectiva indicação de retenção. Apresenta a seguinte planilha:

[...]

Contudo, como já visto, o contribuinte foi intimado antes do início do procedimento fiscal, durante a fase de diligência, a retificar as GFIP, conforme Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) nº 08.1.80.00-2020-00109-9, de 09/06/2020, fls. 03/08, porém enviou GFIP retificadoras com a redução dos valores de retenções e informou valores de compensações anteriormente inexistentes nas GFIP retificadas, sem qualquer esclarecimento.

Deve-se esclarecer que após o início do procedimento fiscal o contribuinte perde a espontaneidade para corrigir qualquer declaração visando a retificação de débitos, aplicando-se ao caso a seguinte Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF, vinculante para a administração tributária, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018 (DOU de 08/06/2018):

Súmula CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em diligência fiscal, a fiscalização analisa ainda cada estabelecimento tomador destacado na planilha acima e reitera a não homologação das compensações cujos valores de retenção não foram declarados em GFIP ou declarados em desacordo com a legislação previdenciária.

Portanto, impõe-se a manutenção da glosa de compensação em GFIP dos créditos relativos a retenções não comprovadas por notas fiscais ou ainda cujas notas fiscais apresentadas não cobrem o valor que foi declarado.

Das Compensações em GFIP - Coparticipação dos Empregados

Conforme apurado pela fiscalização, a empresa compensou em GFIP, créditos relativos a rubricas que em sua folha de pagamento não foram consideradas base de cálculo para a Previdência Social, conforme extensa tabela, fls. 7.143/7.156, apresentada no item 102 do Despacho Decisório. São as seguintes as rubricas que não compuseram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, e, portanto, não poderiam ser levadas a compensação na mesma competência da apuração:

RETIRAR

- a) 522 – Conv. Odonto Dep;
- b) 524 – Refeição;
- c) 525 – Assist. médica;
- d) 534 – Refeição Fornec;
- e) 549 – Ticket refeição;
- f) 552 – Vale Ref/Alim;
- g) 555 – Assis. Médica Intermédica;
- h) 556 – Vale alim/Ref;
- i) 567 – Convenio Odontológico;
- j) 568 – Convenio Odontológico;

- k) 569 – Vale Transporte;
- l) 571 – Dif. Vale Transp;
- m) 580 – Ass. Medica Dep;
- n) 584 – Ass. Medica Dep;
- o) 598 – VI Ali/cesta;
- p) 616 – Ass. Medica Tit;
- q) 622 – Assistência Médica – Tit;
- r) 634 – Ass. Medica;
- s) 660 – Ass. medica Dep;
- t) 662 – Dif. Assis. Médica/Odonto.

Os valores glosados no total de R\$ 11.903.707,95, foram extraídos das planilhas apresentadas pela empresa, fls. 5.604/5.611, e compõem a coluna “compensação indevida” da planilha do item 117 do Despacho Decisório.

Além disto, sustenta a fiscalização que referidas verbas (descontos nas remunerações dos empregados), não podem ser deduzidas da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais, pois não há previsão legal para exclusão do salário-de-contribuição, conforme inclusive disposto na Solução de Consulta nº 4, de 03/01/2019 (DOU de 29/01/2019) e jurisprudência que transcreve, muito menos ser compensadas nas mesmas competências em que apuradas as contribuições, o que já seria vedado pelo art. 84 da Instrução Normativa RFB nº 1717/2017, o qual somente admite a compensação das contribuições previdenciárias de períodos subsequentes dos créditos porventura apurados.

A defesa alega que a fiscalização não considerou o disposto no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 que afasta a incidência de contribuições previdenciárias sobre o vale-transporte, o auxílio-alimentação e a assistência médica e odontológica, assim como em relação a incidência das contribuições destinadas a terceiros.

Neste ponto, deve-se esclarecer que, nos termos do artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, a hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal, é o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados. Isso quer dizer que a contribuição previdenciária patronal incide sobre o valor total bruto das remunerações.

Não há que se confundir o plano jurídico da hipótese de incidência tributária (o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços - art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91) com o plano econômico do efetivo desembolso remuneratório (valores líquidos efetivamente alcançados aos trabalhadores pela empresa a título de remuneração, após o desconto da cota do empregado relativa à contribuição previdenciária ou coparticipações).

Aliás, se a verba é suportada pelo empregado, não é paga pela empresa. Sendo assim, não há que se cogitar da possibilidade de a empresa poder deduzir da base de cálculo do tributo devido verba que não lhe pertence.

Além disto, a par da discussão em torno da incidência ou não das referidas rubricas na base de cálculo das contribuições previdenciárias, o fato é que flagrantemente a empresa declarou no campo compensação em GFIP créditos inexistentes, uma vez que não considerou estas rubricas como base de incidência, conforme se verifica da tabela de incidência do item 102 do Despacho Decisório e ainda das folhas de pagamento, fls. 5.749/5.955, portanto, não teria como compensar importâncias sobre base que sequer foi recolhida e ainda na mesma competência da apuração.

Tal fato motivou a lavratura de auto de infração e imposição de multa isolada por compensação indevida em GFIP com falsidade na declaração, processo 19613.721626/2020-25, cujos créditos foram parcelados pelo contribuinte, conforme tela juntada na defesa à fl. 13.364.

Em que pese o arrazoado em torno da lisura do procedimento na compensação de tais rubricas, o contribuinte acabou por confessar a dívida, não havendo, portanto, contencioso a respeito da matéria naqueles autos.

Em manifestação aditiva após a diligência fiscal, o contribuinte reforça que os valores a título de coparticipação dos empregados não são base de cálculo para o recolhimento de contribuições previdenciárias, mencionando decisões judiciais recentes dos tribunais que transcreve e pleiteando a reforma do Despacho Decisório.

Deve-se esclarecer que a jurisprudência citada pela defesa, referente a processos dos quais não tenha participado ou que não apresentem eficácia “erga omnes”, servem apenas de reforço aos seus argumentos, não vinculando a Administração àquelas interpretações, vez que não têm eficácia normativa.

Como dito, há motivos suficientes para a manutenção das glosas efetivadas a este título, pois se o contribuinte não considerou como base de cálculo das contribuições previdenciárias referidas “coparticipações”, não recolheu as importâncias devidas, não existindo crédito passível de se compensar.

Ainda, os supostos créditos foram levados a compensação na mesma competência em que apurados, e não em competências subsequentes, como determina o seguinte dispositivo da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017:

Art. 84. 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, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

Do exposto, devem ser mantidas as glosas de compensação dos créditos relativos a rubricas da folha de pagamento não consideradas pela empresa como base de cálculo para a Previdência Social.

Por fim, deve-se deixar claro que as verbas discutidas no mandado de segurança 0013461-33.2012.4.03.6100, mencionado nos itens 107 a 113 do Despacho Decisório, não se confundem com as verbas objeto da não homologação das compensações supracitadas, conforme ratificado nos itens 8 a 13 da Informação Fiscal, fls.13.390/13.454.

Do Termo de Constatação da Deloitte

A defesa alega ter constatado em trabalho de auditoria créditos excedentes e saldo de retenções. Apresenta como prova o documento intitulado “Memorando Consultoria Trabalhista e Previdenciária”, fls. 7.240/7.245.

Em vista destes argumentos e das planilhas juntadas na defesa, fls. 7.217/7.237 e fls. 7.238, Notas fiscais de Serviços, fls. 7.271/13.356 e ainda o “trabalho de auditoria”, fls. 7.240/7.245, o julgamento foi convertido em diligência para que a fiscalização examinasse as notas fiscais juntadas na manifestação de inconformidade e ainda se manifestasse a respeito do alegado saldo de retenções.

Em minudente trabalho, e em relação ao alegado saldo de retenções, a fiscalização repisa a não homologação de compensações com base em retenções não declaradas em GFIP ou declaradas em desconformidade com a legislação, mantendo a glosa das compensações em relação aos tomadores que a manifestante alega ter sido informados erroneamente em GFIP, porém constatado pela fiscalização que as notas fiscais se referem ao outro estabelecimento tomador (não poderia ter declarado esses valores para outro estabelecimento), conforme exemplifico da análise feita pela fiscalização para o tomador informado na GFIP - CNPJ: 46.374.500/0014-09:

66. Para este tomador de serviços CNPJ: 46.374.500/0014-09 (“CONJUNTO HOSPITAL DE SOROCABA”), não foi homologada a retenção compensada na GFIP da competência 02/2017 (R\$ 12.187,46), conforme exposto, detalhadamente, nos itens 64 e 65 do referido Despacho Decisório (fls. 7088/7164).

*67. Portanto, depreende-se, pelo valor, que o sujeito passivo, para o tomador de serviços em questão (CNPJ: 46.374.500/0014-09), faz referência à competência 02/2017, para a qual alega que o “tomador que o serviço foi realizado” teria sido o CNPJ: 62.577.929/0097-87 (vide tabela – fls. 7197 ou 13888). **Ocorre que, para a competência 02/2017, foi apresentada à Fiscalização a seguinte NFS-e para este último tomador de serviços (CNPJ: 62.577.929/0097-87):***

[...]

*68. Logo, não é possível acolher a alegação do sujeito passivo, pois, ainda que não tenha declarado na GFIP da competência 02/2017 o total das retenções do tomador de serviços CNPJ: 62.577.929/0097-87 (R\$ 12.187,46), **não poderia ter declarado esse valor para estabelecimento de outra empresa (CNPJ: 46.374.500/0014-09).***

*69. Note-se, ainda, que essa mesma NFS-e (4821) já foi descrita acima quando da análise do denominado “Ponto 3”, que trata da prestação de serviços por consórcios. **Portanto, para uma mesma retenção, o sujeito passivo pretende justificar diferentes retenções declaradas em GFIP para o seu próprio estabelecimento CNPJ: 60.924.040/0001-51, bem como para o tomador de serviços CNPJ: 46.374.500/0014-09,** o que não pode ser admitido. (grifei)*

Quanto as notas fiscais juntadas na defesa, estas já haviam sido examinadas durante o procedimento fiscal, não alterando a glosa de compensação efetuada, conforme transcrevo da informação fiscal, fls. 13.390/13.454:

*18. Ademais, **todas as Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (NFS-e) apresentadas pelo sujeito passivo em sua manifestação de inconformidade (fls. 7271/7351, 7424/8450, 9852/10338, 10346/12850 e 12857/13356) já haviam sido disponibilizadas pelo contribuinte durante a diligência fiscal e o procedimento de fiscalização e foram devidamente analisadas, com exceção da NFS-e nº 5037 (fls. 12241), a qual não tem o condão de alterar o referido Despacho Decisório (fls.7088/7164), como exposto no item abaixo.***

19. O fato de existirem retenções não declaradas nas respectivas GFIP pelo contribuinte para os correspondentes tomadores de serviços, como é o caso, por exemplo, da retenção de R\$ 804,94 (oitocentos e quatro reais e noventa e quatro centavos) relativa à NFS-e nº 5037, de 11/04/2017 (fls. 12241) supracitada, cuja retenção (R\$ 2.442,28) declarada e compensada na GFIP da competência 04/2017 (Código de Controle GFIP principal nº EIKXLrJpoCk0000-4) para o tomador de serviços correspondente (CONSORCIO INTERMUNICIPAL GRANDE ABC – CNPJ: 58.151.580/0001-06), contempla apenas o somatório das retenções das NFS-e nº 5038 a nº 5042 (fls. 1175/1179) e, portanto, não altera o referido Despacho Decisório (fls. 7088/7164), o qual não homologou as retenções declaradas e compensadas em GFIP, porém em desacordo com a legislação previdenciária ou sem a comprovação das respectivas NFS-e.

20. Neste contexto, cabe mencionar que a retenção supracitada (R\$ 2.442,28) não foi objeto de não homologação da respectiva compensação, uma vez que foi declarada de acordo com a legislação previdenciária, isto é, foi informada pelo estabelecimento (CNPJ: 60.924.040/0001-51) prestador de serviços e para o estabelecimento (CNPJ: 58.151.580/0001-06) tomador de serviços.

Portanto, não procedem as alegações da manifestante quanto ao saldo de retenções.

Na manifestação aditiva após diligência fiscal, fls. 13.462/13.472, o contribuinte se limita a repisar os argumentos já dispendidos na manifestação de inconformidade, apresentando novamente “Memorando Consultoria Trabalhista e Previdenciária”, fls. 13.474/13.481, desacompanhada de documentos comprobatórios aptos a afastar a exigência.

Entendo pertinentes alguns comentários sobre o referido documento. Apesar de apresentar o logotipo da empresa de consultoria, o documento sequer foi assinado por profissional da área, não constando o número do registro no conselho profissional da atividade exercida, e em seu conteúdo traz compilações de planilhas com totalizações de retenções, sem tecer esclarecimentos e concatenar os documentos com as respectivas planilhas, ou seja, o denominado “Termo de Constatação” somente constata o que foi apurado pela fiscalização sem especificar ou contrapor provas que afastassem a glosa de compensação efetivada.

De todo o exposto, tendo em vista a legislação supramencionada neste voto, à qual a autoridade administrativa se encontra vinculada, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112/1990, e que o contribuinte não logrou comprovar o seu direito creditório, atendendo as exigências normativas, não há que se falar em reforma da decisão consolidada no Despacho Decisório de fls. 7.088/7.164.

Suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário

A Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil assim disciplinou sobre os efeitos da presente manifestação de inconformidade:

DA DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA

Seção I

Da Aplicação do Processo Administrativo Fiscal

Art. 135. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, pedido de ressarcimento ou pedido de reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar

manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 137. A manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente essa manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação. (grifei)

Assim dispõe o dispositivo citado do Código Tributário Nacional/CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Portanto, a apresentação tempestiva da manifestação de inconformidade, a teor do artigo 151, inciso III do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, como requer a Manifestante.

Pedido de Produção de Provas

No tocante ao pedido de produção de provas, o direito de o contribuinte apresentar prova documental em outro momento que não com a impugnação está condicionado a configuração das condições estabelecidas no art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72, que rege o contencioso administrativo fiscal no âmbito federal, verbis:

Art.16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância”. (acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997).

Regra geral, portanto, o contribuinte deve apresentar a prova documental concomitantemente à interposição da impugnação. Não obstante a legislação confira ao impugnante a prerrogativa de oferecer essas provas em outro momento processual, não basta um simples protesto pela juntada oportuna de novos documentos, mas sim, petição fundamentada nesse sentido, acompanhada dos respectivos documentos/comprovantes que legitimem a solicitação.

No momento nada a se deferir, ainda porque houve juntada de documentos após a informação fiscal em diligência, já examinados no decorrer deste voto e que não alteram a glosa de compensação efetuada.

De toda forma, caso sejam juntados documentos após a decisão de 1ª instância, estes serão apreciados em sede recursal, conforme disposto no § 6º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcrito.

Pedido de Diligência/Perícia

Como visto no decorrer deste voto, houve conversão do julgamento em diligência para análise dos argumentos e documentos apresentados com a manifestação de inconformidade, e após aprofundada análise de cada elemento juntado restaram mantidas as glosas de compensação.

Após ciência da informação fiscal a defesa reitera os argumentos já apresentados e apresenta novo “Termo de Constatação Delloite”, fls. 13.476/13.481, porém, não juntando qualquer outro elemento de prova a embasar as contatações.

Desta forma, entendo não haver motivos para nova determinação de diligência. Quanto ao pedido de realização de perícia, este deve ser motivado e estar acompanhado dos quesitos necessários à apreciação da matéria, sob pena de seu indeferimento, conforme dispõe o Decreto n.º 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal, verbis:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

No presente caso, o pedido de perícia foi feito de forma genérica, não observando os requisitos dispostos no inciso IV do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Não há, inclusive, quanto ao pedido de perícia, qualquer questão que a defesa tenha suscitado e que demande a providência. Além do que, encontram-se nos autos os elementos necessários à caracterização dos fatos e subsunção às normas aplicáveis ao caso concreto.

Indefiro, portanto o pedido de perícia.

[...]

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **negar** provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Fl. 40 do Acórdão n.º 2201-011.821 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19613.720975/2020-20