



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19613.722567/2020-11
ACÓRDÃO	2302-003.890 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROGEN PROJETOS GERENCIAMENTO E ENGENHARIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2016 a 31/07/2018

CONHECIMENTO. PRECLUSÃO.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo exceções previstas no Decreto nº70.235/1972

CASO FORTUITO. FORÇA MAIOR. PANDEMIA COVID-19.

A alegação genérica da Pandemia Covid-19, por si só, não é suficiente a caracterizar a situação individualizada de caso fortuito ou força maior, hábil a atrair a exceção da alínea “a”, §4º, art. 16 do Decreto nº70.235/1972.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEVIDA. LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante

existência de créditos líquidos e certos dos interessados frente à Fazenda Pública (art. 170 do CTN).

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no CTN, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com a consequente cobrança das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

ADMINISTRADOS. DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES. BOA-FÉ OBJETIVA.

É dever dos administrados perante o Fisco, dentre outros, a apresentação das informações e esclarecimentos necessários aos trabalhos de fiscalização.

Diante da recusa ou sonegação de informações do fiscalizado, tem a Autoridade Tributária a prerrogativa de lançar/cobrar de ofício as contribuições que reputar devidas.

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ARGUIÇÃO DE INCLUSÃO DE VERBAS INDENIZATÓRIAS NOS LANÇAMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não merecem ser acolhidas as alegações formalizadas pelo sujeito passivo em relação a parcelas que considera indenizatórias, mas que não se encontram comprovadamente incluídas nas autuações.

As alegações, apresentadas em manifestação de inconformidade, desacompanhadas de provas hábeis e suficientes, não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o Despacho Decisório que não homologou as compensações declaradas em GFIP.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário. Não conhecendo dos documentos juntados apenas em sede recursal, nem das alegações inovadoras, bem como por afastar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Joao Mauricio Vital (substituto integral), Angelica Carolina Oliveira

Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem reproduzir os fatos contidos nos autos, reproduzo abaixo, parcialmente, o relatório do acórdão recorrido.

RELATÓRIO

AUDITORIA DE COMPENSAÇÕES

1. Trata o presente processo administrativo de auditoria de compensação de contribuições previdenciárias efetuadas pelo contribuinte em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) dos estabelecimentos 57.748.204/0001-22, 57.748.204/0006-37, 57.748.204/0008-07 e 57.748.204/0014-47, no período 05/2016 a 07/2018, incluindo o 13º salário dos anos 2016 e 2017. A relação com as 98 GFIP analisadas no presente processo administrativo encontra-se às fls. 51/54.

2. Consta do Despacho Decisório (DD) VR 08RF DEVAT Nº 6.123/2021 (fls. 51/65) os procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal responsável, as análises realizadas, e os fundamentos técnicos e jurídicos para a não homologação dos valores das compensações declaradas nas GFIP, cujo montante resultou no valor originário total de R\$17.033.091,34, com o consequente retorno dos débitos previdenciários indevidamente liquidados à condição exigível no sistema da Receita Federal do Brasil.1. Desta decisão, de forma resumida, destacam-se as seguintes informações e conclusões:

2.1. O procedimento de auditoria teve início em 15/04/2020 com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – **Diligência** – (TDPF-D) nº 08.1.80.00-2020-00064-5 e emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação Fiscal, no qual foram solicitados esclarecimentos sobre as origens dos créditos utilizados nas compensações informadas nas GFIP relacionadas, cuja ciência ocorreu em **04/05/2020**. Tendo deixado de apresentar os esclarecimentos solicitados, o contribuinte foi novamente intimado em **27/10/2020**, permanecendo silente.

2.2. O procedimento de diligência foi encerrado e a Autoridade Fiscal responsável iniciou procedimento de **auditoria**, com a emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação nº 0.781/2020, com ciência do contribuinte em **09/12/2020**, no qual foi novamente solicitada a apresentação de esclarecimentos (acompanhado de documentos comprobatórios) sobre a origem

dos créditos das compensações declaradas nas GFIP analisadas, o qual, novamente, deixou de ser atendido.

2.3. No decorrer do procedimento fiscal, a Autoridade responsável acessou a escrituração contábil digital do contribuinte referente aos anos 2016, 2017 e 2018, e constatou, nas contas contábeis “INSS a Recuperar” (código 1.01.03.02.12 em 2016, código 1.01.02.03.05 em 2017 e código 1.01.02.03.07 em 2018), que registram os valores retidos pelos tomadores de serviço da empresa, alguns lançamentos que chamaram a atenção pelos valores envolvidos e pelo seu histórico.

Cita alguns exemplos:

(...)

2.4. O contribuinte foi reintimado, em **24/02/2021**, por meio do “Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 0.583/2021” (fls. 34/45), a prestar os esclarecimentos já solicitados nos termos anteriores, e também a esclarecer a origem de alguns lançamentos (fls. 44/45). **Mais uma vez, decorrido o prazo estabelecido, o contribuinte não apresentou resposta.**

2.5. Em razão de ter constatado que o contribuinte apresentou DCTF nos meses 01/2018 a 07/2018 indicando débitos de CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, código de receita 2985), sem informação do correspondente pagamento por meio de DARF. Considerando que o ajuste da Contribuição Patronal Previdenciária – CPP, decorrente da opção pelo regime da CPRB, ser declarado no campo “compensação” da GFIP por falta de campo próprio, tais valores não foram considerados como compensação indevida no presente processo.

2.6. A Autoridade Fiscal cita os fundamentos legais da compensação das contribuições previdenciárias (art. 170 do CTN e art. 89 da Lei nº 8.212/91), destacando que compete à RFB estabelecer os termos e condições para operacionalizar esse procedimento. Informa que o procedimento de compensação das contribuições previdenciárias estava disciplinado nos arts. 56 a 59 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.300/12 e, posteriormente, passou a ser disciplinado nos arts. 84 a 87 da IN RFB nº 1.717/17. Reforça que consta dessas duas instruções normativas **a possibilidade de que a fiscalização tributária exija a apresentação de documentos para o conhecimento do direito creditório do contribuinte** (art. 76 da IN RFB nº 1.300/12 e art. 161 da IN RFB nº 1.717/17).

2.7. Reforça que, sendo o procedimento de compensação em GFIP uma faculdade conferida ao contribuinte, a este competia comprovar, de forma inequívoca, a origem dos créditos líquidos e certos utilizados. No entanto, embora reiteradamente intimado, o contribuinte não apresentou um único documento que pudesse justificar as compensações declaradas.

2.8. Assim, conclui que as compensações realizadas em GFIP no período 05/2016 a 13/2017 e 02/2018 a 07/2018 não estão de acordo com a legislação

aplicável, motivo pelos quais foram glosadas e cobradas com os devidos acréscimos legais.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

3. O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório em 22/02/2021 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB. Dentro do prazo legal, apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 90/126) contra a decisão administrativa, na qual teceu os seguintes argumentos, em resumo:

3.1. Inicialmente, pugna pela tempestividade da peça de defesa.

3.2. Afirma ter contratado uma consultoria externa com o propósito de realizar um levantamento de eventuais créditos decorrentes de pagamento à maior incidentes sobre verbas de natureza indenizatória e, portanto, sujeitos à compensação administrativa nos termos da legislação vigente. Verificou também que, a partir de 03/2011, considerou a alíquota de 3% (a ser multiplicada pelo Fator Previdenciário de Prevenção - "FAP") para efeito de pagamento da contribuição para o Risco Ambiental do Trabalho ("RAT"), enquanto que, pela análise de atividade preponderante do estabelecimento Matriz, o correto seria uma alíquota de 2%. Ainda, não foram considerados, para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição patronal, os descontos de: (i) retenção da contribuição previdenciária do empregado; (ii) descontos de vale transporte; (iii) descontos de valerefeição; (iv) descontos de convênio médico; e as retenções ocorridas na fonte sobre os serviços prestados.

3.3. Alega que foi intimada em 22/05/2020 a apresentar uma extensa e detalhada lista de documentos e informações sobre a origem e utilização de crédito em compensações em GFIP, mas tal apresentação restou comprometida com o falecimento do Sr. Ronaldo Luis da Silva, então encarregado do Departamento de Recursos Humanos da empresa e responsável pela consolidação dos levantamentos que deram origem ao direito creditório pleiteado sob orientação da empresa de consultoria contratada.

3.3.1. Acrescenta que o volume de sua folha de pagamento (3.000 segurados) distribuídos em 5 filiais, aliado às restrições impostas pela pandemia, dificultou ainda mais a resposta à fiscalização.

3.3.2. Sustenta, ainda, dificuldades técnicas em extrair os arquivos MANAD, tendo que contratar uma empresa especializada no sistema SAP para viabilizar a geração dos relatórios, cujo trabalho só se concretizou no final do mês 02/2021, após a emissão do Despacho Decisório recorrido.

3.3.3. Trata-se de evidente caso de força maior que admitiria, inclusive, a devolução do prazo de apresentação de documentos no âmbito da fiscalização.

3.4. Consciente da regularidade do direito creditório glosado, a impugnante apresenta toda a fundamentação legal dos valores compensados, devidamente

acompanhada de documentos aptos a demonstrar a origem do direito creditório e requer a homologação das compensações.

3.5. Requer seja reconhecido efeito suspensivo à manifestação de inconformidade, vez que se enquadra no conceito de recurso administrativo admitido pelas leis reguladoras do processo tributário administrativo (inciso III do artigo 151 do CTN; §§ 9º e 11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96).

3.6. Defende que, no processo administrativo fiscal federal, vigora o princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá utilizar todos os meios de provas disponíveis para buscar a realidade dos fatos, o que inclui analisar os documentos apresentados pelo contribuinte que demonstram a liquidez e certeza do seu direito creditório.

3.7. Sustenta o reconhecimento do direito creditório decorrente do recolhimento indevido ou a maior de contribuições previdenciárias sobre verbas que não possuem natureza salarial (salário maternidade, auxílio-creche, auxílio-moradia, adicional de transferência e ajuda de custo, descontos de vale-refeição, vale-transporte, assistência médica e odontológica).

3.7.1. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/14, regulamentando o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/02 (alterado pela Lei nº 12.844/2013), preveem a vinculação da RFB às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), após expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

3.7.2. O Plenário do STF julgou o Recurso Extraordinário nº 576.967 (tema 72 da repercussão geral), na sistemática dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/15, concluindo pela inconstitucionalidade da exigência de contribuição previdenciária sobre salário-maternidade.

3.7.3. O STJ já firmou entendimento pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-creche, tendo em vista o reconhecimento de sua natureza indenizatória nos autos do Recurso Especial ("REsp") nº 1146772/DF, julgado em 24.02.2010, pela sistemática dos Recursos Repetitivos prevista no artigo 543-C da Lei nº 5.869/73 (Código de Processo Civil de 1973). A não incidência foi expressamente reconhecida pelo Ato Declaratório PGFN nº 13/11 e Solução de Consulta COSIT nº 152/18.

3.7.4. O artigo 28, §9º, alínea "m," da Lei nº 8.212/91 esclarece que os valores pagos pela empresa ao empregado para trabalhar em localidade distante da de sua residência não integram o salário-contribuição (auxílio-moradia), dado seu nítido caráter indenizatório. Conforme consta nas folhas salariais e nos arquivos MANAD, não havia habitualidade nos valores pagos a este título pela manifestante, tratando-se de verbas pagas de forma pontual para os casos em que efetivamente houve tal necessidade, não havendo que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

3.7.5. A simples leitura das folhas salariais e do MANAD permitem verificar que não há habitualidade no pagamento do adicional de transferência e ajuda de custo, tratando-se de verbas pagas de forma pontual para os casos em que efetivamente houve tal necessidade, não integrando o salário de contribuição.

3.7.6. O STF já reconheceu a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de vale-transporte, em qualquer modalidade, porquanto não haverá caráter salarial em seu pagamento. A PGFN, por meio do Ato Declaratório nº 4/16, manifestou-se sobre a dispensa de apresentação de contestação e recursos aos casos que versem sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia. A RFB já se manifestou sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o vale-transporte, tal como, exemplificativamente, na solução de Consulta COSIT RFB nº 58/15. Sabendo-se que o vale-transporte é custeada pelo empregador e pelo empregado, resta claro que não há incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte, seja sobre a parcela paga pelo empregador seja sobre a parcela custeada pelo beneficiário/descontada do empregado.

3.7.7. O artigo 28, §9º, alínea "c", da Lei nº 8.212/91 dispõe que parcelas referentes ao vale-alimentação in natura podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O termo in natura abrange o fornecimento de tíquetes-alimentação ou cartão-alimentação (como no caso sob análise), como expressamente reconhecido no Acórdão nº 9202-007.295 (Processo Administrativo nº 12963.000785/2010-00), de 23/10/18, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Resta claro que não há incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-refeição, seja sobre a parcela paga pelo empregador seja sobre a parcela custeada pelo beneficiário/descontada do empregado.

3.7.8. O artigo 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91 dispunha expressamente que valores pagos a título de assistência médica podem ser excluídos da base de cálculo dos empregadores, bastando que a cobertura abrangesse a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. O STJ vem reconhecendo a não incidência das contribuições até mesmo quando não constar na folha de pagamento, desde que reste demonstrado que o dispêndio possui a natureza de assistência médica ou odontológica. O tema encontra-se pacificado no âmbito da RFB e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, bastando a comprovação de que a possibilidade de cobertura era oferecida a todos os empregados e dirigentes. No caso dos autos, isso pode ser verificado pela simples análise da convenção coletiva que prevê esse direito a todos os empregados, bem como da simples análise do MANAD, que demonstra que empregados de diversos cargos, especialidades e perfis de remuneração possuíam a assistência médica, o que demonstra que estava disponível para todos os empregados. Resta claro que não há incidência da contribuição previdenciária sobre a assistência médica e

sobre a assistência odontológica, seja sobre a parcela paga pelo empregador seja sobre a parcela custeada pelo beneficiário/descontada do empregado.

3.8. Requer o reconhecimento do direito creditório decorrente do recolhimento indevido ou a maior de contribuições para o RAT tendo em vista que foi aplicada a alíquota de 3% (a ser multiplicada pelo FAP), em razão da verificação da atividade preponderante da matriz, que resultaria no enquadramento da alíquota de 2%. Isto porque o estabelecimento Matriz possuía a maior parte dos empregados em atividades administrativas que resultam na alíquota de 2%, como pode ser verificado pelo mapa de preponderância extraído a partir das informações do arquivo MANAD.

3.9. Sustenta o reconhecimento do direito creditório decorrente de recolhimento a maior em razão da exclusão dos descontos de retenção da contribuição previdenciária do segurado na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Isto porque a incidência da contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre determinada verba está diretamente ligada à sua natureza, que pode ser remuneratória ou indenizatória. Assim, impõe-se verificar se a verba trabalhista em comento possui natureza remuneratória, sobre a qual deverá incidir contribuição previdenciária, ou natureza indenizatória, que deverá ser excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Não há razoabilidade em incluir os valores retidos a título de contribuição previdenciária do empregado na base de cálculo da contribuição previdenciária paga pelo empregador, tendo em vista se tratar de valores sobre os quais os empregados não têm qualquer disponibilidade econômica, pois são quantias retidas na fonte por expressa disposição legal.

3.10. Afirma ter anexado à sua peça de defesa toda a documentação comprobatória relativa ao direito creditório (cópia das GFIP do período 05/2011 a 07/2018; arquivos MANAD, acompanhados dos recibos de validação, do período 03/2021 a 07/2018; Folhas de Pagamento do período 05/2011 a 02/2012; Demonstrativo Analítico de Apuração dos Créditos por período, por verba e por funcionário de 05/2011 a 07/2018) acompanhada de planilhas detalhadas contendo a memória de cálculo dos valores que serviram de base para as compensações.

3.11. Em razão da apresentação de acervo probatório comprovante de seu direito líquido e certo à compensação, requer seja deferida a realização de diligência para que se confirme o direito creditório pleiteado pela manifestante. Nos termos do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, indica como assistente técnico a Sra. Lucineia Roque Nunes, contadora, com endereço profissional no Largo do Arouche, nº 24, andares 3,4,5,6,7,9 e 12, Vila Buarque, Município de São Paulo, e formula os quesitos 1 a 6 constantes da peça de defesa às fls. 124/125 do processo administrativo.

É o Relatório.

Acordaram os membros da 13ª TURMA/DRJ08 de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado. Em consequência, foi mantida a não homologação das compensações realizadas pelo contribuinte em GFIP, conforme decidido no Despacho Decisório recorrido. O acórdão apresentou a seguinte ementa.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/05/2016 a 31/07/2018 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEVIDA. LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos dos interessados frente à Fazenda Pública (art. 170 do CTN).

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no CTN, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com a consequente cobrança das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

ADMINISTRADOS. DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES. BOA-FÉ OBJETIVA.

É dever dos administrados perante o Fisco, dentre outros, a apresentação das informações e esclarecimentos necessários aos trabalhos de fiscalização.

Diante da recusa ou sonegação de informações do fiscalizado, tem a Autoridade Tributária a prerrogativa de lançar/cobrar de ofício as contribuições que reputar devidas.

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ARGUIÇÃO DE INCLUSÃO DE VERBAS INDENIZATÓRIAS NOS LANÇAMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não merecem ser acolhidas as alegações formalizadas pelo sujeito passivo em relação a parcelas que considera indenizatórias, mas que não se encontram comprovadamente incluídas nas autuações.

As alegações, apresentadas em manifestação de inconformidade, desacompanhadas de provas hábeis e suficientes, não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o Despacho Decisório que não homologou as compensações declaradas em GFIP.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/05/2016 a 31/07/2018 APRESENTAÇÃO DE PROVAS. IMPUGNAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

O Decreto nº 70.235/72 estabelece, em seu art. 16, que a Impugnação (Manifestação de Inconformidade) deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em complemento, o § 4º do citado artigo é manifesto ao prescrever que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o

direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvados os casos específicos descritos.

SOLICITAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

INDEFERIMENTO.

A solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº70.235/72, competindo à Autoridade Julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, apresentou recurso voluntário tempestivo no qual alega:

(i) Preliminarmente, que sejam analisados os documentos juntados por força do princípio da verdade material, conforme será exposto no tópico III. 1.

(ii) Em relação ao mérito, o reconhecimento do direito creditório decorrente do recolhimento de indevido ou a maior de contribuições previdenciárias sobre verbas que não possuem natureza salarial, tais como salário maternidade, auxílio-creche, auxílio-moradia, adicional de transferência e ajuda de custo, descontos de vale-refeição (VR), vale-transporte (VT), assistência médica e odontológica, conforme será exposto no tópico IV.

(iii) Reconhecimento do direito creditório decorrente do recolhimento indevido ou a maior de contribuições para o RAT tendo em vista que foi aplicada a alíquota de 3% (a ser multiplicada pelo FAP), em razão da verificação a posteriori da atividade preponderante da matriz, que resultaria no enquadramento da alíquota de 2%, conforme será exposto no tópico IV.

(iv) Reconhecimento do direito creditório decorrente de recolhimento a maior em razão da exclusão dos descontos de retenção da contribuição previdenciária do segurado na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, conforme será exposto no tópico IV

Reitera o contribuinte o pedido de diligência, apresentando quesitos, e alega que o acórdão de DRJ teria sido omisso em relação ao mérito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Relator.

CONHECIMENTO

O Recurso Volutário é tempestivo, e dele conheço parcialmente. Não conheço dos documentos juntados apenas em sede recursal, nem das alegações inovadoras, porque precluídos, nos termos do Decreto nº70.235/1972, art. 16, §4º.

PRELIMINARES

Preliminarmente roga a acolhida dos documentos intempestivamente juntados apenas em fase recursal. Conforme já exposto no item anterior, os documentos não foram conhecidos porque precluídos.

Sobre as alegações “DAS CIRCUNSTÂNCIAS CARACTERIZADORAS DE CASO FORTUITO OU DE FORÇA MAIOR” trazidas pelo contribuinte, estas não foram hábeis a demonstrar, para a sua situação específica, as condições previstas no Decreto nº70.235/1972, art. 16, §4º, alínea “a”.

O contribuinte foi cientificado pela primeira vez em 04/05/2020 (e-fl.09) em sede de diligência fiscal. Da data da primeira intimação, até a data da juntada da Manifestação de Inconformidade, em 22/04/2021 (e-fl.88), passou-se quase 1 ano.

A reunião e boa guarda de documentos que demonstrem a liquidez e certeza de um crédito tributário, é ação que, por óbvio, deve ocorrer previamente ao pleito do referido crédito junto ao fisco, permitindo sua pronta e clara demonstração quando intimado.

O contribuinte foi intimado 04/05/2020 a apresentar comprovação sobre compensações realizadas de 05/2016 a 07/2018, pelo estabelecimento matriz e por 3 filiais. Às e-fls. 177/191 apresenta contrato firmado com consultoria, tendo em seu objeto (Cláusula 1ª):

(i) análise e revisão da folha de pagamento a fim de apurar quais verbas de natureza indenizatória estão sendo ou foram incluídas indevidamente na base de cálculo da contribuição ao INSS, incluindo os valores devidos de diversas naturezas em sede de Reclamações Trabalhistas ("RT") envolvendo a PROGEN e seus empregados, bem como pagamentos indevidos ao FAP/RAT, nos últimos cinco anos para posterior

(ii) preparação de diagnóstico demonstrando riscos e benefícios de cada compensação e apurando o crédito tributário correspondente que será utilizado para proceder a compensação administrativa desses créditos;

(iii) revisão de documentos e todo trabalho administrativo de compensação de referido crédito

Conforme a Cláusula 3ª, o contrato teria vigência de 1 ano, a partir de 14 de junho de 2016, suportando a informação do item 11 do recurso voluntário, de que teria pleiteado direitos creditórios sob orientação de consultoria contratada. Por sua vez, a Cláusula 9ª estabelece que a contratada “assume a responsabilidade pela guarda e integridade dos documentos confiados pela CONTRATANTE à CONTRATADA a partir do momento da entrega.”

Tais informações apontam para um quadro no qual a recorrente chegou a contratar e receber auxílio para a realização das compensações, bem como para organização e guarda da respectiva documentação sobre a qual as compensações eram lastreadas. Isso torna ainda mais injustificável a inércia do contribuinte, por cerca de 1 ano, até apresentar os primeiros documentos.

Quanto ao falecimento de seu funcionário, o acórdão *a quo* bem apontou que se deu mais de 4 meses após a primeira intimação, além de que não é expectável que uma empresa do porte da Progen tenha tamanha dependência de um único funcionário.

O contribuinte foi intimado repetidas vezes, não apresentando nada no curso da diligência e da fiscalização, e apresentando insuficiente demonstração quando da manifestação de inconformidade.

Invoca a MP nº948/2020, a qual estabelece o tratamento legal a ser dado em certas relações consumeristas durante o período de pandemia da Covid-19, não sendo aplicável ao caso em tela.

Cita Decreto do Estado de São Paulo, nº 64.881, de 22 de março de 2020. O próprio decreto, em seu art. 2º, §1º, item 6, remete a decreto federal sob número nº 10.282, de 20 de março de 2020, o qual exceptua das medidas da quarentena a Fiscalização Tributária e Aduaneira Federal, conforme art. 3º, §1º, inciso XXIV. Muitas medidas de segurança sanitária foram tomadas, mas atividades essenciais não podem parar. A atividade estatal é atividade essencial, e dentro dela a fiscalização tributária conforme a empreendida sobre o recorrente.

O Decreto Municipal nº 59.298 de 23 de Março de 2020, do Município de São Paulo, sede da Progen, inclui em seu Anexo Único, item 4, os serviços de construção civil dentre os que seriam atividade essencial não submetida às restrições do decreto. E o decreto estadual restringia os prestadores de serviço quanto ao atendimento presencial ao público. A Progen é empresa de Projetos Gerenciamento E Engenharia, por certo manteve ao menos as atividades administrativas, ainda que por home office.

Não se pretende aqui diminuir os inegáveis impactos mundiais decorrentes da pandemia Covid-19, mas esclarecer que as diferentes atividades e pessoas naturais e jurídicas foram atingidas de formas distintas ao redor do globo, e que a regulação estatal excluiu atividades essenciais das restrições mais severas.

O cotejamento de todos esses dados, frente às informações para as quais o contribuinte foi intimado, repetidas vezes, durante cerca de 1 ano, afastam a hipótese, *in casu*, de caso fortuito ou força maior, e evidenciam a injustificável omissão do recorrente, frente a administração tributária.

Afastada a preliminar alegada.

MÉRITO

O recurso repisou as alegações trazidas na manifestação de inconformidade, as quais foram adequadamente tratadas pelo acórdão *a quo*. Reproduzo abaixo os argumentos do acórdão recorrido, os quais acolho como razão de decidir, conforme autorização da Portaria MF Nº1.634/2023 (RICARF) em seu art. 114, §12, I.

NÃO ATENDIMENTO ÀS SOLICITAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO

5. Inicialmente, importante destacar que as alegações produzidas pela defendente no sentido de justificar a recusa em atender a fiscalização no decorrer dos procedimentos de auditoria não se mostraram críveis.

5.1. Constata-se a partir dos diversos termos anexados ao processo administrativo que a Autoridade Fiscal responsável pelos procedimentos de auditoria das compensações tentou, de forma exaustiva, chamar a interessada a participar o processo administrativo, por meio da apresentação de esclarecimentos e documentos necessários à perfeita compreensão da origem do direito creditório utilizado, sem qualquer resultado.

5.2. Não se verifica no processo administrativo qualquer indício de que a interessada estivesse atravessando os alegados problemas técnicos e funcionais para poder atender a fiscalização. Sabendo-se que o procedimento iniciou-se em **04/05/2020** (Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação Fiscal) e encerrou-se em **22/02/2021**, com a ciência do DD, constata-se que **o procedimento de auditoria durou quase 300 dias sem qualquer manifestação da empresa**, quer para solicitar a dilação de prazo, quer para justificar a demora no cumprimento das intimações.

5.3. Ainda, as alegações, apresentadas apenas em fase de contencioso, de que estaria com dificuldades decorrentes do falecimento do único funcionário que, supostamente, poderia prestar os esclarecimentos solicitados pela fiscalização também não resistem a uma análise mais detalhada: **o procedimento fiscal iniciou-se quase 4 meses antes do seu falecimento**, sem que, repise-se, a interessada tenha apresentado qualquer resposta à Autoridade Fiscal responsável.

5.4. Portanto, a opção da empresa em, intencional e deliberadamente, não informar ao Fisco, de forma regular, leal, transparente e completa, os esclarecimentos e documentos solicitados, renunciando aos meios lícitos postos a sua disposição para agir conforme o Direito, acarretou a inobservância dos deveres dos administrados de **prestar informações e o respeito à boafé objetiva** exigidos na Lei nº 9.784/99¹.

¹ Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

I - expor os fatos conforme a verdade;

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;

III - não agir de modo temerário;

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

5.5. O dever de prestar esclarecimentos e todas as informações necessárias aos trabalhos de auditoria também está previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91. Ainda, tal dispositivo legal, ao tratar da competência fiscalizatória dos Auditores-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conferiu-lhes a prerrogativa de lançar/cobrar de ofício as contribuições que reputarem devidas face à recusa ou sonegação de informações do fiscalizado:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

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

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. *(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(grifos nossos)

5.6. Como visto, a omissão por parte do contribuinte justifica a adoção, pela Autoridade Fiscal, da prerrogativa de arbitrar as contribuições devidas e efetuar o lançamento de ofício. No caso específico das compensações declaradas em GFIP, essa recusa na apresentação de documento, ou sua apresentação deficiente, impossibilita o reconhecimento do direito creditório informado e acarreta a não homologação das compensações declaradas:

IN RFB nº 1.300/12:

Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal

nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)

[...]

Art. 107-A. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)

I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1661, de 29 de setembro de 2016)

** A redação do art. 107-A foi mantida no art. 161 da IN RFB nº 1.717/17, que revogou a IN RFB nº 1.300/12.*

(grifos nossos)

5.7. Assim, **restou claramente demonstrado o desrespeito da interessada para com o procedimento investigatório promovido pelo Fisco**. Nesse sentido, agiu corretamente a Autoridade Fiscal em fundamentar sua decisão nos arts. 76 da IN RFB nº 1.300/12 e 161, inciso I, da IN RFB nº 1.717/17.

PRECARIEDADE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS CONJUNTAMENTE À MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

6. Sustenta o contribuinte que seu direito creditório estaria comprovado por meio dos documentos anexados à peça de defesa.

6.1. Sobre o assunto, importante destacar inicialmente que, embora a manifestante tenha afirmado ter anexado à sua peça de defesa toda a documentação comprobatória relativa ao direito creditório, citando cópia das GFIP do período 05/2011 a 07/2018, arquivos MANAD do período 03/2021 a 07/2018 e folhas de pagamento do período 05/2011 a 02/2012, **nenhum desses documentos foi acostado ao processo administrativo**.

6.2. Conforme anteriormente tratado, a Autoridade Fiscal responsável pela análise dos pedidos de restituição do contribuinte solicitou, por meio de **quatro intimações**, que o contribuinte apresentasse diversos documentos necessários à comprovação de seu direito creditório (planilha descritiva detalhada da origem e acompanhamento das compensações realizadas em GFIP, folhas de pagamento de todos os segurados vinculados à empresa; explicações detalhadas para os históricos das contas contábeis “1.01.03.02.12 – INSS a Recuperar” de 2016, “1.01.02.03.05 – INSS a Recuperar” de 2017 e “1.01.02.03.07 – INSS a Recuperar” de 2018, acompanhadas dos documentos comprobatórios pertinentes; eventuais decisões judiciais que lhe fossem favoráveis), enfatizando expressamente que

“não basta arrolar, de forma genérica e superficial, rubricas ou verbas supostamente indevidas e os respectivos valores sem o necessário, objetivo e determinado apontamento fático-jurídico correspondente, de maneira a demonstrar inequivocamente ao Fisco, a legitimidade das compensações efetuadas, em todos os seus aspectos materiais e legais, tudo com a pertinente documentação comprobatória”, sem que este tenha cumprido com seu dever de colaboração com a administração tributária no momento oportuno.

6.3. Somente com a instauração do contencioso administrativo a interessada apresentou documentos que, no seu entendimento, seriam suficientes para comprovar o direito à restituição de valores retidos que não foram utilizados em compensação nas GFIP do período, quais sejam, convenções coletivas de trabalho, **recibos de entrega de arquivos digitais (MANAD) não assinados**, Notas Fiscais de empresa de consultoria em sistemas da informação, contrato de empresa de assessoria para verificação das folhas de pagamento e planilha demonstrativa do seu direito creditório.

6.4. Nota-se, entretanto, que a mera apresentação de uma planilha discriminativa da origem do suposto direito creditório pleiteado se mostra insuficiente para comprovar o direito creditório requerido. Além de continuarem sem ser esclarecidas as dúvidas da Autoridade Fiscal a quo sobre a origem dos valores contabilizados como **INSS a Recuperar, o contribuinte não comprova ter efetuado recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre as diversas rubricas que, no seu entendimento, não deveriam integrar o salário de contribuição dos segurados que lhe prestaram serviços. Sequer apresentou elementos que pudessem comprovar a inclusão dessas rubricas na base de cálculo declarada em GFIP**: não foram apresentados os documentos (folhas de pagamento) com a discriminação detalhada das verbas que integraram e não integraram o salário de contribuição mensal informado em GFIP.

6.5. Não tendo a impugnante comprovado ter incluído as verbas que entende não ter natureza remuneratória no salário de contribuição declarado nas GFIP do período pertinente ao suposto direito creditório, **resta prejudicada qualquer aprofundamento sobre a natureza jurídica dessas verbas** vez que tal discussão não teria o condão de influenciar a decisão de mérito.

6.6. Reforça-se que a interessada teve tempo mais que suficiente (quase 300 dias) para apresentar os documentos solicitados na primeira intimação, mas optou por deixar de produzir as provas necessárias. Ao longo do procedimento de análise dos pedidos de restituição, não houve esforço por parte do contribuinte no atendimento ao Fisco, deixando de apresentar os documentos e esclarecimentos necessários para a comprovação de direito que alega ter. E, mesmo após o indeferimento de seus pedidos em razão dessa omissão, instaurou-se o contencioso administrativo sem que o contribuinte apresente as provas necessárias para demonstrar seu direito.

6.7. Pelo exposto, são improcedentes as alegações do contribuinte vez que os documentos anexados não são suficientes para comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

ALEGADO ERRO DE ENQUADRAMENTO DO ESTABELECIMENTOS MATRIZ NO GRAU DE RISCO (RAT)

7. Para possibilitar a análise das alegações apresentadas pelo contribuinte sobre o tema, tornam-se inicialmente necessários alguns apontamentos sobre os procedimentos aplicáveis à compensação dos débitos relacionados às contribuições previdenciárias.

7.1. Sobre o instituto da compensação, o CTN assim dispõe:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

II - a compensação;

[...]

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

7.2. A compensação de débitos relacionados às contribuições previdenciárias está prevista, em linhas gerais, na Lei nº 8.212/91, ressaltando que os termos e condições necessários para a realização do procedimento de compensação será detalhado em norma infralegal publicada pela RFB:

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).

(grifos nossos)

7.3. Por sua vez, os procedimentos aplicáveis à **compensação** de valores recolhidos indevidamente, ou em valores superiores aos devidos, a título de contribuição previdenciária encontravam-se descritos nas IN RFB nº 1.300/12 e 1.717/17, vigentes à época das competências em análise:

IN RFB nº 1.300/12:

Art. 56. 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

[...]

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 8º. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

[...]

Art. 57. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

IN RFB nº 1.717/17:

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.

[...]

§ 8º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 9º.

[...]

Art. 85. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido dos juros e da multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

(grifos nossos)

7.4. Vale lembrar que a GFIP é considerada instrumento de confissão de dívida e, conforme expressa previsão normativa, é o documento próprio para formalizar a declaração de compensação relacionada às contribuições previdenciárias. Sua obrigatoriedade foi determinada pela Lei nº 9.528/97, devendo ser observados, para tanto, as regras e procedimentos estabelecidos pelo respectivo manual.

7.5. Para a época das compensações analisadas, encontrava-se em vigor o Manual da GFIP/SEFIP versão 8.4, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880/08:

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 nº 9.711/98) não compensados na competência em que ocorreu a retenção e valores de salário-família e salário-maternidade não deduzidos em época própria, obedecido ao disposto na Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB.

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

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

[...]

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

(grifos nossos)

7.6. Depreende-se do conjunto normativo transcrito o adequado procedimento que deverá ser adotado pelas empresas para a compensação de valores recolhidos indevidamente em competências anteriores: (i) na competência em que formalizar a compensação, deverá informar o crédito que está sendo aproveitado, bem como as competências em que tais valores indevidos foram recolhidos; (ii) deverá, obrigatoriamente, retificar as GFIP das competências em que constatar o recolhimento indevido, de forma a ficar claramente demonstrado que o recolhimento por meio de GPS se deu em valor

superior àquele calculado como devido em GFIP, excetuando-se os casos em que as GFIP dessas competências já estejam corretas.

7.7. É a GFIP a declaração que se presta a formalizar o encontro de contas entre o contribuinte e a Fazenda Pública, por iniciativa do primeiro, a quem cabe a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, ao passo que à Administração Tributária compete a sua necessária verificação e validação. Confirmada a existência do crédito pleiteado, sobrevém a homologação e a consequente extinção dos débitos vinculados.

7.8. Nesse sentido, uma vez constatado o suposto erro cometido nas declarações GFIP originais (informação de alíquota RAT de 3%), cumpria à manifestante a obrigação de dar conhecimento do novo valor de seu direito creditório por meio do documento próprio para tanto – GFIP retificadora. Essas alterações deveriam ser requeridas, pelo sujeito passivo, mediante declaração retificadora gerada pelo mesmo programa, dentro do prazo prescricional permitido.

7.9. Ao contrário, uma análise das GFIP entregues pela interessada no período 05/2011 a 07/2018, competências em que alega possuir direito creditório originado do suposto erro na alíquota RAT da matriz, permite a constatação de que foi informado pela empresa, para todo o período, o código CNAE Fiscal nº 7112-000 (Serviços de engenharia) com alíquota RAT de 3%, em consonância com a legislação vigente (Regulamento da Previdência Social – RPS – aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco na redação dada pelo decreto nº 6.957/09).

7.10. Por fim, reforça-se que a interessada não apresentou quaisquer documentos que pudessem justificar seu entendimento de que a alíquota RAT adotada no estabelecimento matriz (3%) estaria incorreta vez que a maioria de seus empregados desenvolveriam atividades administrativas. Como já analisado anteriormente, a manifestante **limita-se a apresentar planilha com novos cálculos da alíquota RAT que entende devida nas competências 05/2011 a 07/2018** sem apresentar quaisquer esclarecimentos ou documentos que pudessem justificar suas conclusões.

7.11. Diante do exposto, por qualquer ângulo de análise, são improcedentes as alegações da manifestante quanto a este ponto.

SUPOSTO DIREITO CREDITÓRIO ORIGINADO DE RECOLHIMENTOS INDEVIDOS INCIDENTES SOBRE A PARCELA DA REMUNERAÇÃO EQUIVALENTE À RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELOS SEGURADOS

8. Sustenta a manifestante o reconhecimento do direito creditório decorrente de recolhimento a maior em razão da **exclusão dos descontos de retenção da contribuição previdenciária do segurado na base de cálculo da**

contribuição previdenciária patronal, vez que tais valores não teriam natureza remuneratória.

8.1. Nota-se que o entendimento do contribuinte não encontra amparo na legislação vigente. Nos termos do art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, a **contribuição previdenciária devida pelo empregador** incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. No mesmo sentido, o art. 28, inciso I, da mesma lei estabelece que o salário-de-contribuição do empregado será a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a **totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma**, excluindo-se apenas aquelas verbas listadas, taxativamente, no § 9º do mesmo artigo.

8.2. A inteligência dos dispositivos da Lei nº 8.212/91 remetem à conclusão de que o salário de contribuição dos segurados será sempre o valor bruto devido a este pelas empresas contratantes dos serviços, e não um valor líquido obtido após a exclusão de contribuições ou impostos devidos pelo próprio segurado. Não há qualquer dispositivo legal que permita a conclusão de que as contribuições devidas por um dos contribuintes (segurado empregado) possa ser descontada e abatida da base de cálculo das contribuições de contribuinte distinto (empregador). Assim, não há que se falar em incidência de tributo sobre tributo, vez que os sujeitos passivos de uma e outra exação são distintos.

8.3. Pertinente trazer à discussão a ementa do recente julgamento do REsp nº 1.902.565/PR pelo E. STJ, que afasta por completo o entendimento expressado pela manifestante:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA.

ALEGADA VIOLAÇÃO A ATOS INFRALEGAIS E A PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

ATOS NÃO INSERIDOS NO CONCEITO DE LEI FEDERAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS.489, § 1º, IV, V E VI, 927, III E IV, E 1.022, I E II, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS, NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCONFORMISMO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. BASE DE CÁLCULO. PRETENDIDA EXCLUSÃO DO MONTANTE RETIDO, A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADO.

IMPOSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO APLICÁVEL IGUALMENTE À CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT E ÀS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO, EM PARTE, E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO.

I. Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança, objetivando "a exclusão do INSS retido do empregado da base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal, RAT e Contribuições devidas a Terceiros", assegurado o direito de compensação dos valores indevidamente recolhidos a tal título. O Juízo Singular denegou a segurança. O Tribunal a quo, mantendo a sentença, negou provimento à Apelação da impetrante.

[...]

VI. "Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária 'as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador' (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543-C do CPC). Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição" (STJ, REsp 1.358.281/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 05/12/2014).

VII. A contribuição previdenciária do empregado, como o próprio nomen iuris sugere, tem por contribuinte o obreiro, figurando o empregador como mero responsável tributário na relação jurídica (art. 30, I, a, da Lei 8.212/91). Embora o crédito da remuneração e a retenção da contribuição previdenciária possam, no mundo dos fatos, ocorrer simultaneamente, no plano jurídico as incidências são distintas. Uma vez que o montante retido deriva da remuneração do empregado, conserva ele a natureza remuneratória, razão pela qual integra também a base de cálculo da cota patronal.

VIII. A rigor, o que pretende a parte recorrente é que o tributo incida, não sobre a remuneração bruta, conforme previsto no art. 22, I, da Lei 8.212/91, mas sobre a remuneração líquida. O raciocínio, levado ao extremo, conduziria a perplexidades que bem demonstram o desacerto da tese. Primeiro, a exclusão do montante retido a título de contribuição previdenciária do empregado permitiria concluir que também o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) não integraria a base de cálculo da contribuição, aproximando-a, ainda mais, da remuneração líquida. E, segundo, a base de cálculo da contribuição patronal, observado o art. 28, § 5º, da Lei 8.212/91, seria inferior à base de cálculo da contribuição previdenciária do empregado, em potencial violação ao princípio da equidade na forma de custeio, nos termos do art. 194, parágrafo único, V, da Constituição.

IX. Também não socorre o recorrente o precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 574.706/PR, submetido à sistemática de repercussão geral, sob a rubrica do Tema 69, cuja tese restou assim redigida: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS". De fato, naquele precedente, a controvérsia girava em torno da inclusão do ICMS no conceito constitucional de faturamento – base de cálculo do PIS e da COFINS –, ao passo que, na espécie, a discussão reside no correto alcance do conceito legal de remuneração. Cumpre lembrar que o próprio Supremo Tribunal Federal, no recente julgamento do Recurso Extraordinário 1.187.264/SP, submetido à sistemática de repercussão geral, sob a rubrica do Tema 1.048, fixou tese no sentido de que "é constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB", o que demonstra que a análise da extensão da ratio decidendi daquele julgado deve ser criteriosa.

X. Por fim, considerada a identidade de bases de cálculo, a conclusão quanto à base de cálculo da contribuição previdenciária patronal aplica-se indistintamente à contribuição ao SAT/RAT (art. 22, II, da Lei 8.212/91) e às contribuições sociais devidas a terceiros. Em sentido análogo: STJ, REsp 1.858.489/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/08/2020; AgInt no AREsp 1.714.284/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES Documento: 123741367 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 07/04/2021 Página 2 de 3 Superior Tribunal de Justiça MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/12/2020.

XI. Recurso Especial conhecido, em parte, e, nessa extensão, improvido.

(STJ – REsp: 1902565/PR – 2020/0280764-0 – Relatora: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Julgamento: 23/02/2021, T2 – Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 07/04/2021)

8.4. Assim, também não assiste razão à manifestante quanto ao assunto ora discutido.

PROTESTO PELA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

9. Em sua peça de defesa, invocando o princípio da verdade material e por entender que apresentou acervo probatório comprovante de seu direito líquido e certo à compensação, a manifestante requer a realização de diligência para que se confirme o seu direito creditório, indicando assistente técnico e formulando quesitos.

9.1. Relembrando que os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça (princípio da legalidade da Administração), caberia ao interessado a iniciativa de apresentar os elementos capazes de demonstrar qualquer irregularidade no ato praticado.

9.2. O Decreto nº 70.235/72 estabelece, em seu art. 16, que a Impugnação (Manifestação de Inconformidade) **deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir**. Em complemento, o § 4º do citado artigo é manifesto ao prescrever que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvados os casos específicos descritos.

9.3. Por seu turno, o art. 18² do citado Decreto faculta à Autoridade Julgadora a realização de perícia ou de diligência de ofício ou a pedido do impugnante, bem como sua recusa, quando entendê-la prescindível ou impraticável. Trata-se de prerrogativa da Autoridade Julgadora e será solicitada sempre que entender necessários esclarecimentos sobre alegações ou documentos apresentados pela Impugnante. Sendo o resultado da diligência ou perícia dirigida ao Julgador, a este cabe a análise do seu cumprimento e a adequação das informações aos esclarecimentos solicitados.

9.4. No caso concreto, insiste-se, a interessada foi comunicada, em mais de uma ocasião, da necessidade de apresentação de diversos documentos e esclarecimentos adicionais, tendo optado por permanecer inerte. Ressalta-se que tal conduta não poderia penalizar o contribuinte com a impossibilidade de comprovar seu direito, posteriormente: como já tratado, com a instauração do contencioso administrativo, teve a interessada a oportunidade de apresentar todos os elementos de prova necessários para demonstrar a procedência de seus pedidos.

9.5. Caso o contribuinte tivesse apresentado, conjuntamente à sua Manifestação de Inconformidade, a totalidade dos documentos solicitados pela Autoridade Fiscal responsável pelos procedimentos de auditoria das compensações, ou, ainda que apresentados parcialmente, tivesse justificado a impossibilidade da apresentação dos demais, restaria justificada a realização de diligência fiscal para a análise do suposto direito creditório que, até o momento, não pode ser apurado em razão de sua própria inércia. No entanto, conforme anteriormente tratado, não é o que se observa no caso concreto.

² Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

9.6. Nesses termos, não tendo sido anexados aos autos os documentos e esclarecimentos necessários para a análise do direito creditório, prescindível a realização da diligência fiscal requerida.

Alega ainda que o acórdão *a quo* não teria se pronunciado sobre o mérito da questão central, o qual entende ser a natureza jurídica indenizatória das verbas trabalhistas que deram ensejo à compensação.

Equivoca-se o recorrente, a questão central aqui tratada é a demonstração da liquidez e certeza dos valores compensados, e sobre esse ponto o acórdão se debruçou longamente. Em mesmo sentido já indicavam e orientavam as sucessivas intimações realizadas no curso da diligência e da fiscalização.

O primeiro passo para demonstrar a liquidez e certeza de um crédito seria demonstrar sua existência, ou seja, que houve um valor recolhido efetivamente. Além de comprovar, cabalmente, o recolhimento, é necessário demonstrar a que título ele se deu, em que valor, para qual competência, e a qual débito estaria vinculado. Somente após superadas essas questões é que se poderia adentrar em debates sobre o caráter indenizatório, ou não, de determinadas verbas. Primeiramente é necessário demonstrar de quais verbas realmente se trata, qual a natureza jurídica da própria verba, para depois perquirir sobre seu caráter indenizatório.

Não basta apresentar obrigações acessórias de conhecimento do fisco, ou registros contábeis desacompanhados da respectiva documentação, é também necessário apresentar a documentação que serviu de substrato à elaboração dessas obrigações acessórias e/ou registros contábeis. O ônus da comprovação do seu direito cabe ao contribuinte, e ele, em nenhum momento conseguiu se desincumbir desse ônus. Os quesitos apresentados também não superariam a deficiência probatória da manifestação de inconformidade apresentada, motivo adicional pelo qual reitero a negativa ao pedido de diligência.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário. Não conheço dos documentos juntados apenas em sede recursal, nem das alegações inovadoras, porque precluídos. Afasto as preliminares e, no mérito, NEGOU PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa