



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.012273/2007-12
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-005.735 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrentes INST.DE PLANEJAMENTO E APOIO AO DESENVOLVIMENTO
TÉCNICO E CIENTIFICO - IPAD
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1999 a 31/10/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, e determinou que o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I ou 150, §4º, ambos do CTN.

PARCELAMENTO. COMPROVAÇÃO. EXCLUSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARCELADAS.

Sendo comprovado nos autos que foram lançadas contribuições que já haviam sido parceladas pelo contribuinte, elas devem ser excluídas do lançamento.

AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA ORIGEM DOS VALORES LANÇADOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. EXCLUSÃO DOS LANÇAMENTOS.

Constitui cerceamento de defesa a cobrança de contribuições sem indicação clara da origem dos valores lançados.

RETENÇÃO. COMPROVAÇÃO. CRÉDITOS A SEREM COMPENSADOS.

Sendo comprovado pelo contribuinte que prestou serviços sujeitos à retenção e que esta efetivamente se deu, os valores retidos devem ser considerados como créditos do contribuinte a serem deduzidos do valor devido.

VALE TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, nos autos do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, que não constitui base de cálculo de contribuição previdenciária o valor pago em pecúnia ao empregado a título de vale-transporte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade de votos, em dar provimento

parcial ao recurso voluntário para considerar os créditos de retenção na competência 07/2003, de R\$ 21.625,45; na competência 12/2003, de R\$ 3.183,21; na competência 01/2004, de R\$ 21.625,45; e na competência 03/2004, de R\$ 14.054,59, bem assim para exonerar o crédito tributário lançado relacionado ao auxílio transporte pago em dinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano Dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, substituído pela conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

Relatório

Cuida-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário de fls. 1057/1096 (PDF 976/1015), interposto contra decisão da DRJ em Recife/PE de fls. 1024/1036 (PDF-943/955), a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Contribuições devidas à Seguridade Social relativas à parte patronal, ao adicional para o SAT/RAT, à parte segurado e às contribuições para terceiros (DEBCAD nº 35.647.477-1), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais lançadas nas GFIPs, conforme Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD de fls. 3/118, consolidada em 17/12/2004, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 05/1999 a 10/2004, com ciência do contribuinte em 18/04/2005, conforme assinatura na NFLD (fl. 3)

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 4.397.980,76, já acrescido de juros de mora (até a lavratura) e multa de mora.

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 123, a fiscalização tomou como base para o lançamento as Contribuições Patronais incidentes sobre as Folhas de Pagamentos dos segurados empregados, recibos de férias, rescisões contratuais, folhas de pagamento dos segurados autônomos, bem como as contribuições incidentes sobre os segurados empregadores a título de pró-labore, todas regularmente declaradas em GFIP.

Consta também no relatório fiscal que o contribuinte apresentou toda sua escrita contábil, mas, segundo a autoridade fiscal, estes dados não foram analisados em decorrência de seu grande volume. Por esta razão, informou que a presente NFLD é de caráter parcial, pois faltaria analisar a referida documentação.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 237/241 em 05/05/2005. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Recife/PE, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

5. O contribuinte tomou ciência da presente NFLD, na pessoa do seu presidente, em 18/04/2005, conforme assinatura aposta a f. 01 dos autos. Em 05/05/2005, apresentou defesa (fls. 233/237), argumentando, em síntese, que:

I - efetuou dois parcelamentos envolvendo contribuições levantadas nesta NFLD, mas que não teriam sido considerados pela fiscalização, por essa razão impugna os lançamentos constantes nas seguintes competências:

a) 02/2003 a 06/2003 e 11/2003, porque incluídos no parcelamento e 60.199.386-1/2003;

b) 12/2003, 01/2004 a 03/2004, porque incluídos no parcelamento n.º 60.272.061-3/2004;

II - não aceita as bases de cálculo apuradas nas competências 02/2003 a 06/2003, 11/2003 a 12/2003 e 01/2004 a 03/2004, porque divergem da real base de cálculo do salário de contribuição, conforme Resumo de Folha de Pagamento. Nessas competências, o Fiscal lança nova base de cálculo, sem aduzir em seu relatório porque desprezou as bases estabelecidas no Resumo de Folha de Pagamento a ele apresentado pelo contribuinte. Assim, não pode o contribuinte se defender dos valores arbitrados pelo fisco, havendo claro cerceamento de defesa, impugnando os valores lançados, relacionando os mesmos na sua peça de defesa;

III - houve, também, cerceamento de defesa no tocante as contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais. Assim, contesta os valores que discrimina na peça de defesa, nas competências 01/2000 a 09/2000, 12/2000, 01/2001, 01/2002 a 06/2002. Nestas competências, o fiscal, apenas informou no campo "observações" do Relatório de Lançamentos que se tratava de "Diversos no mês, conforme planilha anexa", contudo, não juntou nenhuma planilha;

IV - o fisco não considerou os créditos oriundos de retenções sofridas pelo dependente, quando da prestação de serviços, no valor de R\$ 1.133,00 por competência, no período de 01/2004 a 02/2004, 05/2004 a 10/2004 e no valor de R\$ 22.758,45, por competência, no período de 03/2004 e 04/2004, conforme planilha colacionada à defesa;

V - Por fim, solicita a impugnação total ou parcial da NFLD.

6. Colacionou aos autos: planilhas contestatórias (fls. 238/243); GFIP e Resumos do Sistema Apropriação de Folha de Pagamento (fls. 244/438); Resumo de Folha de Pagamento (fls. 440/469); cópia do parcelamento firmado com INSS e GPS (fls. 470/527); CNPJ (f. 528), cópia do Estatuto Consolidado (fls. 530/545).

Da Decisão da auditoria baixando o processo em diligência

De acordo com o despacho de fl. 2350 (PDF 2269), ao receber a defesa do contribuinte, o auditor fiscal da previdência encaminhou os autos à autoridade lançadora a fim de que esta esclarecesse os pontos tratados na impugnação, notadamente os parcelamentos realizados, a não utilização dos valores constantes em folha de pagamento e a não consideração

de créditos oriundos da retenção de 11% sobre a prestação de serviços com cessão de mão de obra.

Neste ponto, acredito ser importante destacar que o despacho citado acima encontra-se nas páginas finais do arquivo devido a algum equívoco ocorrido provavelmente durante a digitalização dos autos. Isto porque nota-se que o Volume n.º 3 do processo foi integralmente tirado de ordem, conforme observa-se do termo de encerramento do volume n.º 2 à fl. 404 (PDF 404) e do termo de abertura de volume n.º 4 à fl. 487 (PDF. 406). Deste modo, o volume n.º 3 (fls. 401/600 da numeração física) foi acostado às fls. 2196/2398 (PDF 2115/2317) desde processo (os autos vão até a fl. 1122, PDF 1041; às fls. 1123/2194, PDF 1042/2113, referem-se a anexos acostados aos autos. O volume 3 foi, então, juntado após os referidos anexos.

De todo modo, o parecer da auditora fiscal da previdência social de fl. 669 (PDF 588), informa que (i) os parcelamentos apontados pelo RECORRENTE não foram considerados pelo fiscal notificante; (ii) diversas divergências entre os valores apontados em GFIP e os valores indicados pelo RECORRENTE (planilha comparativa à fl. 670 – PDF 589); (iii) que as faturas e recibos apresentados pelo RECORRENTE (fls. 2301/2322 – PDF 2220/2241) não constam a razão social do prestador, e nas GPSs recolhidas constam código de pagamento n.º 2402, que se refere a Órgão de Poder Público e não a retenção (código n.º 2640); (iv) o fiscal autuante (já aposentado) não havia apresentado a planilha referente às contribuições dos contribuintes individuais, mas que entrou em contato por telefone e a planilha não anexada iria ser juntada aos autos.

Em resposta, foi proferido novo despacho (fls.672 – PDF 591) para que o auditor fiscal da previdência social fundamente a situação atual dos parcelamentos, elaborando planilha na qual constem os valores parcelados e o montante ainda não adimplido.

Nesta oportunidade, a autoridade fiscalizadora apresentou a manifestação de fls. 685 (PDF 604), alegando o seguinte:

1 — Os valores parcelados através dos parcelamentos 60.272.061-3 (competências 1212003, 13/2003, 01/2004, 02/2004 e 03/2004) e 60.199.386-1 (02/2003, 03/2003 e 04/2003) não foram considerados pelo fiscal notificante;

2 — Os valores parcelados em algumas rubricas confundem-se com o lançamento desta NFLD, conforme planilha e Lista de competências de Doc. Originais do SISTEMA DE COBRANÇA/DATAPREV/INSS, mas havendo uma diferença restante a ser mantido nesta NFLD, verificado pelo fiscal diligenciador.

A fiscalização elaborou a planilha de fl. 674 (PDF 593) apontando os valores levantados, valores parcelados e a diferença a ser cobrada.

Da Defesa apresentada pelo Contribuinte

Em resposta à diligência, o contribuinte apresentou razões de fls. 696/697 (PDF-615/616) e respectivo aditamento de fls.716/743 (PDF 635/662), acompanhada dos documentos de fls. 744/923 (PDF 663/842), e, posteriormente, apresentou nova petição de fls. 925/933 (PDF 844/852), acompanhada dos documentos de fls. 934/1012 (PDF 853/931), alegando, em síntese,

o que consta destrinchado, com clareza e precisão didática, no resumo elaborado pela DRJ em Recife/PE (as numerações de folhas citadas no trecho abaixo referem-se à numeração física do processo):

12. O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência em 29/05/2007 (f. 798) sendo-lhe concedido o prazo de 15 dias para sua manifestação. Em 13/06/2007, ingressou com petição (fls. 805/806), requerendo a prorrogação do prazo para 30 dias, nos termos do Decreto 70.235/72, argumentando, ainda, que:

a) elaborou planilha comprovando que o valor devido pelo devedente é de R\$ 340.349,22, que pagou R\$ 251.535,52, restando, pois, um débito de R\$ 88.813,70;

b) os valores das diferenças ' não contestadas na planilha anexa serão objeto de pagamento e posterior comprovação através de Guias devidamente quitadas com a multa e acréscimos legais;

Anexou a planilha de fls. 824.

13. Em 27 de junho, atravessou petição aos autos (fls. 825/852), aditando a defesa anteriormente apresentada argumentando, em síntese:

I — Inicialmente, ratifica o pedido de prorrogação do prazo, formulado anteriormente com base na Lei 11.457/07 e no Decreto 70.235/72;

II — Destaca que, conforme explicitado pelo próprio fiscal, apesar do contribuinte ter disponibilizado toda a documentação contábil, a fiscalização deixou de apreciar os referidos documentos, por essa razão cometeu diversos equívocos quando do levantamento. Assim sendo, passa a tecer considerações, competência por competência, apontando os valores que entende ser devidos.

III — Requer, ao final, que seja deferida a realização de diligência e/ou perícia, indicando como assistente o senhor Alexandre Ventura Lopes, sem apresentar os quesitos que deseja ver respondidos. No mérito, pede para julgar parcialmente improcedente a presente notificação, determinando o cancelamento dos valores indevidamente cobrados, protestando, ainda, por todos os meios de prova em direito admitidos.

14. Juntou aos autos os seguintes documentos: procuração para o subscritor da peça de defesa (f. 853); Estatuto (fls. 854/870); planilha contendo os valores não contestados (f. 873); planilha com o demonstrativo dos valores informados em GFIP (f. 874); planilha com o demonstrativo do parcelamento (f. 875); documentos relacionados aos parcelamentos (fls. 876/885); planilha com o demonstrativo de apuração: base de cálculos, créditos e débitos (f. 886); consultas ao CCORGFIP (fls. 887/895); GPS da competência 04/2002 e 05/2004 (fls. 896/900); planilha contendo o demonstrativo de retenções efetuadas por clientes do IPAD (f. 901); RDA e nota de fatura/recibo (fls. 903/930); planilha com a apuração detalhada do valor devido ao INSS (f. 931); Resumo de Folha (fls. 933/1029).

15. Em 27 de setembro de 2007, atravessou nova petição (fls. 1031/1039), trazendo outros argumentos, apresentando planilha de f. 1040, relativa às retenções que teria • sofrido, anexando notas de fatura/recibo e GPS (fls. 1042/1116) e mais 06 anexos, contendo as Folhas de Pagamento dos meses de 05/99; 06/99; 07/99; 10/99; 11/99; 08/2000; 09/2000 e 12/2000.

16. Eis o que havia para ser relatado.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Recife/PE julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (1024/1036 – PDF 943/955)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1999 a 31/10/2004

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. NFLD. DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 (dez) anos estabelecido na legislação previdenciária. Aplicar-se-á, assim, o prazo geral de 5 (cinco) anos determinado pelo CTN, que alcança parte das competências do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADICIONAL DE A LOCOMOÇÃO. INCIDENCIA.

A verba para transporte que é excluída do conceito de salário-de contribuição é aquela fornecida por meio do vale-transporte ou a que se destina a custear tal despesa em relação a empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada.

PARCELAMENTO. COMPROVAÇÃO. EXCLUSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARCELADAS.

Sendo comprovado nos autos que foram lançadas contribuições que já haviam sido parceladas pelo contribuinte, devem as mesmas serem excluídas do lançamento.

A ORIGEM DOS VALORES LANÇADOS. AUSÊNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. EXCLUSÃO DOS LANÇAMENTOS.

Constitui cerceamento de defesa a cobrança de contribuições sem indicação clara da origem dos valores lançados, devendo os mesmos serem excluídos do lançamento.

RETENÇÃO. COMPROVAÇÃO. CRÉDITOS A SEREM COMPENSADOS.

Sendo comprovado pelo contribuinte que prestou serviços sujeitos à retenção e que esta efetivamente se deu, os valores retidos devem ser considerados como créditos do contribuinte a serem deduzidos do valor devido.

Lançamento Procedente em Parte

Inicialmente, a autoridade julgadora afirmou que conheceu das defesas apresentadas em 05/05/2005 e em 27/06/2007 (esta após a diligência); no entanto, não conheceu da petição atravessada em 27/09/2007, bem como dos documentos juntados aos autos naquela ocasião, “*em virtude de sua intempestividade e preclusão do direito de apresentar novas provas*”.

Em caráter preliminar, a DRJ entendeu pela decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, das competências compreendidas no período de 05/1999 a 03/2000, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador, contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, e a ciência do contribuinte do lançamento (18/04/2005).

No mérito, a autoridade julgadora determinou que os valores lançados em NFLD, mas que haviam sido incluídos em parcelamento anteriormente à lavratura da NFLD fossem excluídos deste lançamento. Deste modo, elaborou-se a planilha 01, anexa ao voto, indicando os valores a serem excluídos (fls. 1035/1036 – PDF 954/955).

Além disso, a DRJ reconheceu o direito da RECORRENTE se creditar dos valores retidos pelos tomadores de serviços as competências 04/2000 a 07/2000, 12/2003 a 05/2004, indicados na planilha pela legenda ‘b’ (fl. 794 – PDF 713), pois se referem a serviços sujeitos à retenção e foram comprovadas através das Faturas/Recibos apresentadas (fls. 799/823 – PDF 718/742). Estes valores encontram-se discriminados na planilha 02, anexa ao acórdão da DRJ (fl. 1036 – PDF 955).

Contudo, em relação às retenções indicadas com a legenda ‘a’ na mesma planilha, indicou que os mesmos “*não afetam o lançamento em análise, pois as que foram provadas pela dependente já foram objeto de apropriação no presente lançamento, conforme se verifica do RDA — Relatório de Documentos Apresentados (fls. 70/81) [PDF 72/83] e no RADA — Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 82/102) [PDF 84/104]*”. Ademais, não considerou os seguintes créditos pois, apesar de apontados pela defesa na mesma planilha e sob a mesma legenda ‘a’, “*não restaram provadas de que as alegadas retenções teriam sido suportadas*”:

Competência 07/2003: R\$ 21.625,45;

Competência 08/2003: R\$ 21.625,45;

Competência 09/2003: R\$ 21.625,45;

Por fim, a autoridade julgadora determinou a exclusão de todos os valores lançados sob a rubrica 14, que correspondem aos créditos lançados a título das contribuições de contribuintes individuais, por cerceamento do direito de defesa, na medida em que não foi juntado aos autos a planilha que discrimina a composição destes valores.

No total, o acórdão da DRJ excluiu o montante de R\$ 3.464.566,05 do lançamento, razão pela qual foi apresentado recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 01/09/2009, conforme AR de fls. 1052 (PDF-971), apresentou o recurso voluntário de fls. 1057/1096 (PDF 976/1015) em 01/10/2009.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação e peças aditivas aplicáveis a parte mantida do lançamento. Seus argumentos serão tratados ao longo do voto.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Em virtude da exoneração parcial do crédito tributário, reduzido em R\$ 3.464.566,05, foi interposto recurso de ofício.

Preliminarmente devo apontar que o recurso de ofício preenche condições de admissibilidade, posto que, atinge o valor de alçada, hoje fixado em R\$ 2.500.000,00 pela Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Desta forma, analisar-se-á os fundamentos do acórdão que culminaram em exoneração do crédito, quais sejam:

- (i) a decadência de parte do lançamento tributário, qual seja, das competências compreendidas no período de 05/1999 a 03/2000, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador, contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, e a ciência do contribuinte do lançamento;
- (ii) A exclusão de todos os valores lançados sob a rubrica 14, que corresponde aos créditos lançados a título das contribuições de contribuintes individuais, por cerceamento do direito de defesa, na medida em que não foi juntado aos autos a planilha que discrimina a composição destes valores;
- (iii) O direito da RECORRENTE se creditar dos valores retidos pelos tomadores de serviços, na medida em que em sua impugnação a empresa comprovou que se tratavam de serviços sujeitos à retenção, e foi comprovado através de faturas e recibos que a RECORRENTE suportou as referidas retenções;
- (iv) A exclusão dos valores lançados em NFLD, mas que haviam sido incluídos em parcelamento anteriormente ao lançamento.

Decadência

No acórdão da DRJ foi reconhecida a decadência das competências anteriores à março/2000, em razão do transcurso de mais de 5 (cinco), contados nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, entre a data da ocorrência do fato gerador e a ciência do RECORRENTE do auto de infração, na data de 18/04/2005.

Pois bem, a teor da Súmula Vinculante n.º 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional n.º 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o dies a quo do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial n.º 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento

antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

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

Especificamente no tocante às Contribuições Previdenciárias, aplicável ao presente caso o disposto na Súmula CARF nº 99, adiante transcrita:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

No presente caso, conforme indica o RDA de fls. 72/83, houve recolhimento de contribuições previdenciárias em todos os períodos fiscalizados, fato que atrai a aplicação da contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, considerando que o RECORRENTE apenas tomou ciência do auto de infração em 18/04/2005, e aplicando a contagem de prazo decadência com base no art. 150, §4º, encontram-se fulminados pela decadência os débitos até a competência 03/2000.

Com razão a decisão da DRJ.

Nulidade do lançamento das contribuições sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais

A DRJ reconheceu a nulidade do lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais, consubstanciado na rubrica 14, em razão da autoridade fiscalizadora ter deixado de juntar aos autos a planilha discriminando a base de cálculo deste lançamento, a despeito da existência de conversão em diligência para determinar a juntada deste documento.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

No presente caso, entendo que acertada a decisão da DRJ. A ausência de juntada da planilha identificando individualizadamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias impede o RECORRENTE de compreender a materialidade do lançamento, e, por conseguinte, exercer seu direito de defesa.

Logo, deve ser mantida a exclusão dos valores lançados na rubrica 14.

Do parcelamento

Conforme pontuado no relatório fiscal, as diligências determinadas pela delegacia previdenciária comprovaram que o contribuinte incluiu diversos valores em parcelamentos anteriormente a sua ciência da lavratura do auto de infração.

Entendo que não merece reforma a decisão da DRJ.

Isto porque, com a inclusão dos débitos em parcelamento, houve confissão de dívida por parte do contribuinte e constituição definitiva do crédito tributário em favor da fazenda pública. Deste modo, a ausência de pagamento dos débitos implicará em inscrição imediata em dívida ativa para posterior execução.

Ademais, não há que se falar em lançamento para prevenir decadência, pois, apesar do parcelamento ser uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o art. 63 da Lei nº 9.430/1996, apenas prevê as hipóteses de lançamento para prevenir decadência nos casos de medida liminar ou decisão judicial, a ver:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma **dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Lei nº 5.172/1996

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Neste sentido, segue jurisprudência firme do CARF:

PARCELAMENTO. INCLUSÃO DE DÉBITOS ANTERIOR AO LANÇAMENTO. A formalização válida de parcelamento de débitos em momento anterior à ciência do

auto de infração implica a sua exclusão do lançamento. (CARF, acórdão nº 3201-005.368, sessão de 21/5/2019)

Logo, entendendo os valores incluídos em parcelamento não poderiam ter sido lançados.

Do crédito decorrente das retenções:

Para apreciação desse tema, a DRJ se baseou na planilha elaborada pelo contribuinte (fl. 794 – PDF 713):

Período	VALORES RETIDOS		
	2631	2640	TOTAL
jun/99		1.349,15 (a)	1.349,15
jan/00		3.208,30 (b)	3.208,30
fev/00		4.181,34 (b)	4.181,34
mar/00		4.819,22 (b)	4.819,22
abr/00		4.375,45 (b)	4.375,45
mai/00		5.952,64 (b)	5.952,64
jun/00		6.356,15 (b)	6.356,15
jul/00		6.684,59 (b)	6.684,59
jan/02	1.075,80 (a)		1.075,80
abr/02	1.075,80 (a)		1.075,80
mai/02	4.156,13 (a)		4.156,13
jun/02	4.806,23 (a)		4.806,23
nov/02	24.737,61 (a)		24.737,61
dez/02	37.902,65 (a)		37.902,65
jan/03	29.122,24 (a)	427,98 (a)	29.550,22
fev/03	9.382,13 (a)		9.382,13
mar/03	568,29 (a)		568,29
abr/03	12.097,46 (a)		12.097,46
mai/03	8.526,89 (a)		8.526,89
jun/03	7.158,34 (a)		7.158,34
jul/03	13.796,85 (a)	21.625,45 (a)	35.422,30
ago/03	20.154,97 (a)	43.250,90 (a)	63.405,87
set/03	7.974,12 (a)	43.250,90 (a)	51.225,02
out/03	27.952,58 (a)	43.250,90 (a)	71.203,48
nov/03	8.669,14 (a)		8.669,14
dez/03	1.624,16 (b)	21.625,45 (b)	23.249,61
jan/04	6.473,45 (b)		6.473,45
fev/04		21.625,45 (b)	21.625,45
mar/04		43.250,90 (b)	43.250,90
abr/04	5.467,75 (b)	39.489,84 (b)	44.957,59
mai/04		16.640,13 (b)	16.640,13
TOTAL	232.722,59	331.364,74	564.087,33

Inicialmente, em razão da decadência, efetuou a análise tão-somente das competências de 04/2000 em diante. Assim, conforme apontado pelo próprio contribuinte na tabela, dividiu a análise dos valores em legenda “a” e legenda “b” (fl. 1033 – PDF 952):

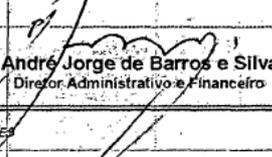
a) Retenções sofridas pela defendente e que foram recolhidas pelo tomador, conforme Guias de Recolhimentos. Estas foram indicadas na planilha com a legenda ‘a’;

b) Retenções sofridas pela defendente que constam em Faturas/Recibos apresentadas na defesa, indicadas na planilha com a legenda ‘b’, nas competências 0412000 a 07/2000, 1212003 a 05/2004.

Em análise ao RDA (fls. 72/83) e ao RADA (fls. 84/104), a autoridade julgadora de primeira instância explicou que quase todos os valores com a legenda “a” na Planilha de fl.

794 (PDF 713) já foram devidamente alocados quando do lançamento. Portanto – corretamente – não poderia fazer novamente o aproveitamento desses valores.

Ademais, em consulta aos documentos acostado aos autos pelo contribuinte, sobretudo os recibos constantes nas fls. 799/823 (PDF 718/742), a DRJ verificou que os mesmos atestam as retenções das contribuições sofridas pelo RECORRENTE indicadas com a legenda “b” na Planilha de fl. 794 (PDF 713), a ver (fls.823 - PDF 742):

DISCRIMINAÇÃO	
Contratação dos Serviços de Operação em Microcomputador, com Assessoria Técnica e Manutenção em Projetos de Tecnologia de Informação.	
VALOR TOTAL DA FATURA.....	151.273,88
VALOR A PAGAR (R\$ 151.273,88 – R\$ 16.640,13)	134.633,75
Importa a presente Fatura em R\$ 134.633,75 (cento e trinta e quatro mil, seiscentos e trinta e três reais e setenta e cinco centavos).	
Assinaturas dos Responsáveis	
 André Jorge de Barros e Silva Diretor Administrativo e Financeiro	 Selma Corrêa Frazão Superintendente de Gestão de Pessoas
OBSERVAÇÕES	
Abril/04	
Valor da Retenção de 11% para a Seguridade Social sobre R\$ 151.273,88 = R\$ 16.640,13	

Sendo assim, em relação à Planilha de fl. 794 (PDF 713), foram acatados todos os créditos com a legenda “b” e a maioria dos valores com a legenda “a” já haviam sido aproveitados quando do lançamento, conforme RDA e RADA.

Os únicos valores indicados pelo RECORRENTE em sua planilha que não foram acatados (e nem foram aproveitados quando do lançamento) foram os seguintes, identificados com a legenda “a”:

- Competência 07/2003: R\$ 21.625,45;
- Competência 08/2003: R\$ 21.625,45 (dos R\$ 43.250,90 indicados pelo contribuinte na planilha, R\$ 21.625,45 já havia sido aproveitado quando do lançamento, conforme RDA e RADA – fl. 81);
- Competência 09/2003: R\$ 21.625,45 (dos R\$ 43.250,90 indicados pelo contribuinte na planilha, R\$ 21.625,45 já havia sido aproveitado quando do lançamento, conforme RDA e RADA – fl. 81);

Referidos valores não foram acatados pois o contribuinte não apresentou documentos relativos às respectivas retenções, assim como fez para os demais valores com legenda “b” na sua planilha de Planilha de fl. 794 (PDF 713).

Ante o exposto, reputo como correta a decisão da DRJ, pois reconheceu o direito do recorrente de utilizar o crédito indicado para os quais apresentou documentação comprobatória da retenção, e também informou sobre a impossibilidade de aproveitar novamente valores já deduzidos quando do lançamento.

Na parte desse voto relativa ao recurso voluntário, será abordada novamente essa questão, haja vista que o contribuinte retificou a planilha de fl. 794 (PDF 713) mediante a nova planilha acostada às fls. 934 (PDF 853). Ademais, acostou documentos a fim de comprovar as retenções alegadas.

Conclusão do RO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, nos termos das razões acima expostas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa

Aduz o RECORRENTE que o julgamento da DRJ é nulo, posto que não apreciou as argumentações e provas apresentadas na manifestação de 27/09/2007.

Como mencionado ao julgar o recurso de ofício, no processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972.

Ocorre que, inexistente cerceamento do direito de defesa quando a não apreciação de provas e argumentos decorre da aplicação dos prazos estabelecidos pelo Decreto n.º 70.235/1972. Isto porque, o instituto da preclusão temporal, que veda a prática de atos processuais fora dos prazos estabelecidos.

Admitir os argumentos da RECORRENTE, significaria aceitar que a parte apresentasse novos argumentos jurídicos quando e como quiser, de acordo com a sua exclusiva conveniência, impedido o deslinde do processo administrativo.

Deste modo, inexistente qualquer cerceamento do direito de defesa.

A despeito do exposto, entendo que em respeito ao princípio da verdade material, é possível a juntada de provas documentais (e não razões jurídicas) mesmo após transcorrido o

prazo previsto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972. Razão pela qual conheço das provas apresentadas junto à manifestação de 27/9/2007 (fls. 936/1009 - PDF 855/928).

MÉRITO

Do crédito decorrente das retenções:

Neste tema, conforme já exposto, a DRJ dividiu a análise dos valores em dois: legenda “a” e legenda “b”, com base na planilha elaborada pelo contribuinte (fl. 794 – PDF 713).

Em análise aos documentos acostado aos autos, em especial ao RADA e ao RDA, verifica-se que a fiscalização deixou de considerar os seguintes créditos apontados pelo RECORRENTE sob a justificativa de que o contribuinte não comprovou ter suportado as retenções:

- *Competência 07/2003: R\$ 21.625,45;*
- *Competência 08/2003: R\$ 21.625,45 (dos R\$ 43.250,90 indicados pelo contribuinte na planilha, R\$ 21.625,45 já havia sido aproveitado quando do lançamento, conforme RDA e RADA – fl. 81);*
- *Competência 09/2003: R\$ 21.625,45 (dos R\$ 43.250,90 indicados pelo contribuinte na planilha, R\$ 21.625,45 já havia sido aproveitado quando do lançamento, conforme RDA e RADA – fl. 81);*

Referidos valores não foram acatados pois o contribuinte não teria apresentado documentos relativos às respectivas retenções, assim como fez para os demais valores com legenda “b” na sua planilha de Planilha de fl. 794 (PDF 713).

Ocorre que os documentos valores acima foram acostados junto à manifestação de 27/09/2007 (fls. 936/1009 - PDF 855/928), antes do julgamento de primeira instância, porém não conhecida pela DRJ sob o fundamento de que houve preclusão do direito do RECORRENTE de apresentar provas.

Como mencionado anteriormente, entendo que é facultado ao RECORRENTE apresentar provas de suas alegações até o final do processo. Neste sentido, a preclusão atinge outras questões como a alegação de novos argumentos jurídicos ou de inovação de defesa. Contudo, s.m.j., a apresentação de documentos a fim de dar suporte às alegações de defesa tempestivamente trazidas aos autos não é ato atingido pela preclusão. Assim, conheço dos documentos acostados, pois referem-se à mesma matéria de defesa tratada nas razões apresentadas de forma tempestiva.

Também é importante ressaltar que o contribuinte retificou a Planilha de fl. 794 (PDF 713) mediante a nova planilha acostada às fls. 934 (PDF 853), conforme abaixo:

antiga planilha (fl. 794 - PDF 713)

Período	VALORES RETIDOS		
	2631	2640	TOTAL
jun/99		1.349,15 (a)	1.349,15
jan/00		3.208,30 (b)	3.208,30
fev/00		4.181,34 (b)	4.181,34
mar/00		4.819,22 (b)	4.819,22
abr/00		4.375,45 (b)	4.375,45
mai/00		5.952,64 (b)	5.952,64
jun/00		6.356,15 (b)	6.356,15
jul/00		6.684,59 (b)	6.684,59
jan/02	1.075,80 (a)		1.075,80
abr/02	1.075,80 (a)		1.075,80
mai/02	4.156,13 (a)		4.156,13
jun/02	4.806,23 (a)		4.806,23
nov/02	24.737,61 (a)		24.737,61
dez/02	37.902,65 (a)		37.902,65
jan/03	29.122,24 (a)	427,98 (a)	29.550,22
fev/03	9.382,13 (a)		9.382,13
mar/03	568,29 (a)		568,29
abr/03	12.097,46 (a)		12.097,46
mai/03	8.526,89 (a)		8.526,89
jun/03	7.158,34 (a)		7.158,34
jul/03	13.796,85 (a)	21.625,45 (a)	35.422,30
ago/03	20.154,97 (a)	43.250,90 (a)	63.405,87
set/03	7.974,12 (a)	43.250,90 (a)	51.225,02
out/03	27.952,58 (a)	43.250,90 (a)	71.203,48
nov/03	8.669,14 (a)		8.669,14
dez/03	1.624,16 (b)	21.625,45 (b)	23.249,61
jan/04	6.473,45 (b)		6.473,45
fev/04		21.625,45 (b)	21.625,45
mar/04		43.250,90 (b)	43.250,90
abr/04	5.467,75 (b)	39.489,84 (b)	44.957,59
mai/04		16.640,13 (b)	16.640,13
TOTAL	232.722,59	331.364,74	564.087,33

nova planilha (fl. 934 - PDF 853)

Período	VALORES RETIDOS		
	2631	2640	TOTAL
jun/99		1.349,15 (a)	1.349,15
jan/00		3.208,30 (b)	3.208,30
fev/00		4.181,34 (b)	4.181,34
mar/00		4.819,22 (b)	4.819,22
abr/00		4.375,45 (b)	4.375,45
mai/00		5.952,64 (b)	5.952,64
jun/00		6.356,15 (b)	6.356,15
jul/00		6.684,59 (b)	6.684,59
jan/02	1.075,80 (a)		1.075,80
abr/02	1.075,80 (a)		1.075,80
mai/02	4.156,13 (a)		4.156,13
jun/02	4.806,23 (a)		4.806,23
nov/02	24.737,61 (a)		24.737,61
dez/02	37.902,65 (a)		37.902,65
jan/03	29.122,24 (a)	427,98 (a)	29.550,22
fev/03	9.382,13 (a)		9.382,13
mar/03	568,29 (a)		568,29
abr/03	12.097,46 (a)		12.097,46
mai/03	8.526,89 (a)		8.526,89
jun/03	7.158,34 (a)		7.158,34
jul/03	13.796,85 (a)	21.625,45 (b)	35.422,30
ago/03	20.154,97 (a)	21.625,45 (a)	41.780,42
set/03	7.974,12 (a)	21.625,45 (a)	29.599,57
out/03	27.952,58 (a)	43.250,90 (a)	71.203,48
nov/03	8.669,14 (a)		8.669,14
dez/03	4.807,37 (b)	21.625,45 (b)	26.432,82
jan/04	6.473,91 (b)	21.625,45 (b)	28.099,36
fev/04		21.625,45 (b)	21.625,45
mar/04		57.305,49 (b)	57.305,49
abr/04	5.467,75 (b)	39.489,84 (b)	44.957,59
mai/04		16.640,13 (b)	16.640,13
TOTAL	235.906,26	323.793,88	559.700,14

Destaca-se na nova planilha, em amarelo, os valores e itens que foram retificados.

Nota-se que os valores relativos a ago/03 e set/03, antes indicados como R\$ 43.250,90, foram retificados pelo próprio contribuinte, antes do julgamento da DRJ, para R\$ 21.625,45. Tal retificação acabou por ser condizente com o decidido pela DRJ.

Portanto, ao tomar como base essa nova planilha retificada pelo contribuinte, os valores que precisam ser comprovados são os seguintes:

- *Competência 07/2003: R\$ 21.625,45;*
- *Competência 12/2003: R\$ 3.183,21 (= R\$ 4.807,37 – R\$ 1.624,16);*
- *Competência 01/2004: R\$ 21.625,45;*
- *Competência 03/2004: R\$ 14.054,59 (= R\$ 57.305,49 – R\$ 43.250,90).*

Em conjunto com a nova planilha, o contribuinte acostou aos autos os documentos de fls. 935/1012 (PDF 854/931). Ao fazer uma triagem desses documentos com aqueles já analisados pela DRJ (fls. 799/823 – PDF 718/742), é possível considerar, em síntese, o seguinte:

- Foi apresentado o novo documento de fl. 944 (PDF 863), indicando retenção no valor de R\$ 21.625,45 (documento datado de jun/2003 e o contribuinte afirma que a retenção ocorreu quando do pagamento realizado em jul/2003, conforme fl. 943 – PDF 862);

- Foi apresentado o novo documento de fl. 946 (PDF 865), indicando retenção no valor de R\$ 21.625,45 (documento datado de nov/2003 e o contribuinte afirma que a retenção ocorreu quando do pagamento realizado em dez/2003, conforme fl. 945 – PDF 864);
- Foram apresentados 2 novos documentos indicando as retenções de R\$ 1.005,49 e de R\$ 2.177,72 no mês de dez/2003 (total de R\$ 3.183,21) às fls. 947 e 949, respectivamente (PDF 866 e 868);
- O documento de fl. 956 (PDF 875), indicando a retenção do valor de R\$ 21.625,45, é o mesmo daquele apresentado à fl. 813 (PDF 732) e que a DRJ acatou como sendo relativo à dez/2003, com base na planilha antiga do contribuinte, contudo este alega que tal documento se refere a retenção ocorrida quando do pagamento realizado em jan/2004 (fl. 952 – PDF 871);
- Foi apresentado o novo documento de fl. 963 (PDF 882), indicando retenção no valor de R\$ 14.054,59 em mar/2004.

Ou seja, o documento aceito pela DRJ para reconhecer o crédito a ser aproveitado no valor de R\$ 21.625,45 em dez/2003 (fl. 813 ou 956 – PDF 732 ou 875), refere-se, na verdade, ao crédito existente a ser aproveitado no mês de jan/2004, conforme tabela retificada (a autoridade julgadora foi induzida pela tabela primitiva do contribuinte). Na realidade, o documento que se refere à competência de dez/03 é aquele “novo” (não analisado pela DRJ) acostado à fl. 946 (PDF 865).

Sendo assim, em consulta aos documentos acostados e não analisados pela DRJ, verifica-se que o RECORRENTE juntou uma série de Recibos/Faturas comprovando seu direito ao crédito das retenções.

Assim, aplicando o mesmo critério jurídico utilizado no julgamento do recurso de ofício, entendo que resta comprovado que o contribuinte sofreu as retenções indicadas na planilha de fls. 934 (PDF 853) com a legenda “b”, possuindo direito ao crédito dos valores indicados.

Deste modo, além daqueles valores já acatados pela DRJ, deve a autoridade preparadora considerar os seguintes valores indicados como retidos na documentação de fls. 935/1012 (PDF 854/931), deduzindo, por competência, o montante indicado da presente NFLD:

- *Competência 07/2003: R\$ 21.625,45 [fl. 944 – PDF 863];*
- *Competência 12/2003: R\$ 3.183,21 (= R\$ 4.807,37 – R\$ 1.624,16 já acatado pela DRJ) [fls. 947 e 949 – PDF 866 e 868];*
- *Competência 01/2004: R\$ 21.625,45 [fl. 956 – PDF 875]; Obs: o valor de R\$ 21.625,45 acatado pela DRJ para a competência de dez/2003 está respaldado pelo documento de fl. 946 (PDF 865) e não pelo o de fl. 956 – PDF 875;*

- *Competência 03/2004: R\$ 14.054,59 (= R\$ 57.305,49 – R\$ 43.250,90 já acatado pela DRJ) [fl. 963 – PDF 882].*

Em síntese, da análise dos recursos voluntário e de ofício, verifico que todos os valores de retenções indicados pelo contribuinte com a legenda “b” na planilha de fls. 934 (PDF 853) foram comprovados; ademais, conforme expôs a DRJ, todos os valores indicados com a legenda “a” já foram aproveitados quando do lançamento, conforme apontam o RDA e o RADA.

Dos demais argumentos apresentados

Observa-se que o RECORRENTE, em seu recurso voluntário, faz um cotejo, mês-a-mês, indicando as razões pela qual entende que o lançamento foi incorreto. Em apertada síntese, é possível inferir que o contribuinte apresenta duas razões: (i) que a inclusão do auxílio-locomção no salário-de-contribuição é indevida; e que (ii) houveram diversas GFIP's apresentadas com valores errados, posteriormente retificadas, e que em diversas competências existia saldo credor suficiente para amortizar o saldo devedor das demais competências.

Do vale-transporte

Com relação a inclusão do auxílio-locomção no salário-de-contribuição, entendo que merecem prosperar as razões do RECORRENTE.

A Lei n.º 8.212/91, em seu art. 28, inciso I, estabelece como salário de contribuição, para fins de incidência das contribuições, a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Há algumas parcelas que, por expressa disposição legal, estão excluídas da base de incidência das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória ou assistencial. É o caso do vale-transporte pago em conformidade com a legislação de regência. É o que dispõe o art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 28 [...]

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

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

Diante deste dispositivo, entende-se que a parcela paga em desacordo com a legislação de regência deverá se sujeitar à incidência das contribuições previdenciárias. Assim sendo, o pagamento de vale transporte em pecúnia encontra-se em manifesto desacordo com o regramento trazido pelo Decreto n.º 95.247/1987, especificamente, em relação ao artigo 5º, que assim estabelece:

Art. 5º É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.

Todavia, em março de 2010, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 478.410/SP, considerou, por maioria, que a restrição imposta pelo Decreto n.º 95.247/87 contraria frontalmente a Constituição Republicana, sendo inquestionável a sua natureza indenizatória, ainda que a referida verba seja paga em dinheiro, a ver:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALETRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vale-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. (RE n.º 478.410/SP, Relator: Ministro Eros Grau)

Considerando que no presente caso a DRJ entendeu que a auxílio-transporte pago pelo RECORRENTE deveria ser incluído no salário-de-contribuição unicamente por não ter sido pago na forma de vale-transporte, mas sim em dinheiro, e que não existem questionamentos sobre a natureza de fato deste pagamento, adoto no presente caso o entendimento do STF acima transcrito.

Ademais, esta matéria encontra-se sumulada pelo CARF, razão pela qual cito a Súmula n.º 89 abaixo:

Súmula CARF n.º 89

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Portanto, devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao auxílio-locomção (vale transporte) pagos pelo contribuinte.

Dos supostos créditos por erro na identificação da base-de-cálculo

Como pontuado, o RECORRENTE defende a existência de supostos créditos, em razão de erros nos valores indicados em GFIP. Assim, alguns meses foram recolhidos a maior, gerando direito a crédito, e outros recolhido a menor, que deveriam ser compensados com estes créditos.

Ocorre que, conforme bem pontuado pela DRJ, estes créditos não são líquidos e certos, razão pela qual não é possível compensá-los. Isto porque, o art. 170 do CTN, ao instituir a figura da compensação na esfera tributária, elenca como requisito a liquidez e certeza do crédito:

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.

No que tange à responsabilidade pelo ônus probatório, trata-se de matéria pacífica no CARF. Nos casos de solicitação de restituição, compensação e ressarcimento de crédito contra a Fazenda Nacional, a demonstração da certeza e liquidez é ônus que pertence ao requerente. Define o Código de Processo Civil em seu artigo 373 que, quanto ao fato constitutivo de seu direito, o ônus da prova incumbe ao autor. E, ainda sobre as provas, dispõe da seguinte maneira o Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36). (grifado) Portanto, deveria a recorrente ter trazido documentação do fato alegado, é ônus que lhe pertence.

Ocorre que, o ônus probatório não é realizado pela simples juntada de mais de 2 mil documentos, sem qualquer cotejo ou análise. Isto porque, a falta de contextualização das folhas de pagamento apresentadas impedem a autoridade julgadora de comprovar a efetiva existência do crédito alegado.

Sobre o tema, merece destaque o entendimento do CARF:

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CARÊNCIA PROBATÓRIA. Tratando-se dos créditos do regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, deve a contribuinte contextualizar minimamente a utilização dos produtos adquiridos na obtenção de suas receitas para que seja possível a identificação dos valores e natureza dos dispêndios. (CARF, acórdão 3401-005.038, sessão de 22/5/2018)

Neste precedente acima, a colenda corte entendeu que o simples fato do contribuinte ter apresentado uma série de notas fiscais não era suficiente para comprovar o seu direito ao crédito.

Paralelamente, entendo que o simples fato dele ter juntado as folhas de pagamento, não é suficiente para que este julgador consiga afirmar, com a liquidez e certeza necessária, que existia um saldo-credor, especialmente considerando as alegações que o saldo-credor tem como origem as retificações das GFIPs apresentadas.

Assim, o RECORRENTE deveria ter seu crédito reconhecido mediante procedimento próprio, apresentada a delegacia da receita federal de sua região.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, voto por lhe DAR PARCIAL PROVIMENTO, nos termos das razões acima expostas, para:

- (i) Acatar os seguintes créditos relativos às retenções sofridas em complementação àqueles já reconhecidos pela DRJ conforme tabela de fl. 1036 (PDF 955):
 - *Competência 07/2003: R\$ 21.625,45;*
 - *Competência 12/2003: R\$ 3.183,21 (além dos R\$ 23.249,61 acatados pela DRJ)*
 - *Competência 01/2004: R\$ 21.625,45 (além dos R\$ 6.473,45 acatados pela DRJ);*
 - *Competência 03/2004: R\$ 14.054,59 (além dos R\$ 43.250,90 acatados pela DRJ).*
- (ii) Excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao auxílio-locomção (vale transporte) pago em dinheiro pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim