



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.732473/2018-78
RESOLUÇÃO	2301-001.065 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CTIS TECNOLOGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 3 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Raimundo Cassio Goncalves Lima (suplente convocado), Paulo Cesar Mota, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua manifestação de inconformidade, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Despacho Decisório

O Despacho Decisório, de fls. 565/576, em suma, traz as seguintes informações:

EMENTA:

ASSUNTO: COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DECLARADA EM GFIP.

COMPETÊNCIAS 06/2012 A 03/2016 Ementa: Glosa de contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

A compensação, na legislação tributária e previdenciária, é procedimento facultativo pelo qual o sujeito passivo pode se ressarcir de valores recolhidos indevidamente deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social, reservando-se à administração tributária o direito de conferir e homologar ou glosar e lançar os valores indevidamente compensados. Corresponde à hipótese de compensação indevida aquela formulada em desacordo com as normas que disciplinam a matéria.

Os débitos indevidamente compensados devem retornar à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil - RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente.

Dispositivos legais: Art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); arts. 32,33, 37, 39 e 89 da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991; art. 66 da Lei nº8.383, de 30 de dezembro 1991; arts. 225 e 242 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, Instrução Normativa 1.300, de 20/11/2012.

Que a análise do direito creditório, levou em consideração a planilha preenchida pelo contribuinte em que alega que as compensações efetuadas decorreriam de vários tipos de crédito:

Tipo de Crédito	Valor atualizado do crédito
Compensação Desoneração FOPAG (LEI Nº 12.546/2012)	R\$ 171.267.353,96
Compensação Restante Mês Anterior	R\$ 31.090.829,61
Compensação Sentença 364/2010 - Tipo B	R\$ 7.587.366,16
Numero Processo: 14.033.720.141.2012-11 - apuração de IR/CSLL	R\$ 6.023.464,04
Compensação Decisão Judicial (410/2010 - Processo 2009.34.00.035834-0)	R\$ 764.430,06
Compensação Gratificação e Indenizações Estabilidade (Piscopo)	R\$ 289.827,89
DEDUÇÕES (Sal família/sal maternidade)	R\$ 32.995,69
DEDUÇÃO FPAS NÃO EFETUADA	R\$ 879,24
TOTAL	R\$ 217.057.146,66

DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS (Lei 12.546/2012)

O contribuinte alegou que na planilha de detalhamento das compensações que R\$ 171.267.353,96 referem-se ao ajuste de CPRB no campo compensação da GFIP.

Que o Anexo IV do despacho decisório, fl. 580, apresenta a análise detalhada realizada pela autoridade fiscal em que foram examinadas para cada competência

o valor da massa salarial em GFIP e conseqüente valor a pagar à previdência. Estes valores foram comparados com as escriturações fiscais digitais (EFD-Contribuição) do contribuinte e valores declarados de receita bruta desonerada e de receita não-desonerada. Com esta análise ter-se-ia o valor máximo a ser utilizado como ajuste no campo compensação. Tal valor foi comparado com o efetivamente utilizado pelo contribuinte para se obter o valor de glosa.

Que da análise realizadas resultou na não-homologação das compensações de acordo com o Anexo IV, totalizando uma glosa de R\$ 50.607.505,29.

COMPENSAÇÃO RESTANTE MÊS ANTERIOR

Informa que as compensações efetuadas tendo por base este tipo de crédito estão apresentadas na planilha de detalhamento encaminhada pelo sujeito passivo, totalizando R\$ 31.090.829,61.

Que este tipo de crédito é entendido como não apenas o saldo de compensações por ventura (sic) não utilizados em meses anteriores, mas também os saldos de retenção por ventura declarados mas não utilizados pelo sujeito passivo nas GFIP de origem.

Que a análise do crédito foi realizada em cada competência de origem, onde se levantaram os dados referentes aos possíveis saldos de retenção declarados e saldos de compensação. Todos esses saldos foram somados e posteriormente abatidos pelos ajustes de desoneração em folha de pagamento e os valores já glosados nesta auditoria concernentes a outros créditos da mesma competência de origem.

Que a análise é apresentada no Anexo V, fl. 581, do despacho decisório e conclui pela não-homologação e conseqüente glosa de R\$ 29.970.439,41.

PROCESSO JUDICIAL 2009.34.00.017268-5 (Sentença 364/2010)

Que no processo judicial o contribuinte pleiteia a não incidência de contribuição previdenciária sobre: a) 15 (quinze) primeiros dias de afastamento de funcionário doente ou acidentado; b) Salário maternidade; c) Férias; e d) Terço constitucional de férias. A sentença deu provimento parcial ao pedido, concedendo a não incidência sobre as rubricas do terço constitucional de férias e 15 (quinze) primeiros dias de afastamento de funcionário doente ou acidentado.

Que devidamente intimado não apresentou o (sic) documentos comprobatórios no formato MANAD.

Que o Termo de Intimação Fiscal 0457/2018 esclareceu, ainda, que a fruição do crédito a ser compensado proveniente de ação judicial transitada em julgado deveria obedecer ao disposto na Solução de Consulta Cosit nº 77/2018.

Informa que é condição administrativa para o exercício de direito creditório do sujeito passivo o cumprimento da obrigação acessória de apresentação ou correção de GFIP vinculada ao pagamento indevido reconhecido judicialmente, conforme estabelecido no Manual da GFIP/SEFIP, aprovado pela IN RFB nº 880, de

16/10/2008, em concorrência com as disposições contidas nos arts. 113 e 115 do CTN; art. 32, IV, da Lei nº 8212, de 1991, e art. 47 da IN RFB nº 971, de 2009.

Que as competências de origem apontadas pelo contribuinte (05/2009 a 05/2010) não foram corrigidas nas GFIPs.

Conclui que a não obediência aos parâmetros acima dispostos de correção das GFIP de origem gera, de imediato, a não homologação das compensações informadas, no valor total de R\$ 7.587.366,16.

PROCESSO ADMINISTRATIVO 14033.720141/2012-11

Que no processo administrativo, o sujeito passivo pleiteia a compensação de contribuição previdenciária com créditos oriundos de saldo negativo de IRPJ (3º trimestre de 2012).

Que em consulta realizada no processo administrativo em tela observa-se que já houve lavratura de despacho decisório denegando o desiderato do sujeito passivo. A ciência deste ato ocorreu em 26/07/2017.

Conclui-se que o sujeito passivo, com base nas ações acima apresentadas, desrespeita as normas de regência ao compensar valores ainda discutidos na esfera administrativa e desrespeita, acima de tudo, a decisão denegatória (sic) da autoridade fiscal ao compensar em GFIP créditos indeferidos por decisão já cientificada.

Que por isso decidiu pela não-homologação dos valores compensados, no total de R\$ 6.023.464,04.

Informa ainda que além da glosa das compensações realizadas, deverá ser lavrada multa isolada de acordo com o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, que dispõe que na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. Além disso, o art. 1º, inciso I, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 determina que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante conduta de omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

PROCESSO JUDICIAL 2009.34.00.035834-0 (Sentença 410/2010)

Que neste processo judicial o contribuinte pleiteia a não incidência de contribuição previdenciária sobre: a) terço constitucional de férias; b) 15 primeiros dias de funcionário doente ou acidentado; e c) horas extras não habituais. Em 13/10/2010 houve decisão deferindo o pleito e permitindo, em antecipação de tutela, o depósito judicial dos valores correspondentes à contribuição previdenciária. Já em 02/06/2015, a decisão foi reformada pela 7ª turma para conceder apenas as rubricas 15 (quinze) primeiros dias de

afastamento de funcionário doente ou acidentado e terço constitucional de férias; indeferindo a rubrica horas extras não habituais e determinando a prescrição quinquenal. A Fazenda entrou com recurso extraordinário e, por conta de repercussão geral acerca do terço de férias, o processo foi sobrestado até que o Supremo Tribunal Federal se posicione.

Que a efetivação de compensação se aproveitando de crédito que ainda estava em discussão judicial desobedece ao disposto no Art. 170-A da Lei nº 5172/1966

(Código Tributário Nacional), e portanto os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios previstos na legislação vigente, conforme determina o § 9º, art. 89 da Lei 8.212/91.

Que o § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 dispõe que na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. Além disso, o art. 1º, inciso I, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 determina que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante conduta de omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

Que ao informar, em GFIP, a compensação tributária com base em um processo judicial, não se está apenas a informar a existência de um processo qualquer (ou seja, que àquele número corresponde um processo judicial), mas também que ele possui o contribuinte como vencedor e titular direto do direito assegurado pelo Poder Judiciário, bem como a liquidez e certeza do crédito apurado no processo e, ainda, o fato de que a decisão favorável ao contribuinte transitou em julgado. Portanto, ao informar como fundamento de compensação um processo sem esses requisitos, o contribuinte prestou informações falsas, no intuito de subtrair tributos, o que configura fato gerador da aplicação da multa prevista no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/1991 e crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990.

Conclusão Informa que as deduções a título de FPAS, de compensação por gratificação ou indenização (Piscopo) e de salário-família e salário-maternidade foram desprezados nesta auditoria, tendo em vista os montantes envolvidos serem pouco relevantes dentro do total analisado.

Que por todo o exposto, conclui-se que as compensações realizadas pelo sujeito passivo em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP das competências 08/2016 a 13/2016, são indevidas e portanto devem ser glosadas. Logo, os créditos tributários que foram supostamente liquidados devem retornar à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil - RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais, conforme determina o § 9º, art. 89 da Lei 8.212/91.

Que para os itens Processo Administrativo de Saldo negativo de IRPJ 14033.720141/2012-11 e Processo Judicial 2009.34.00.035834-0 (Sentença 410/2010) deverá ser lavrada multa isolada, aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do Art. 44 da Lei nº 9.430/1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Que por haver comprovação de crime contra a ordem tributária será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, de acordo com os arts. 47 e 48 do Decreto nº 7.574/2011.

Manifestação de Inconformidade

Em 17/05/2019, o sujeito passivo interpõe a manifestação de inconformidade, de fl. 591/622, acompanhada dos anexos de fls. 623/1463. Inicia sua defesa fazendo um breve resumo dos fatos para depois apresentar os argumentos que transcrevo a síntese nos itens que seguem.

Diz que a manifestação é tempestiva tendo em vista que o contribuinte foi intimada no dia 17 de abril de 2019, quarta-feira, o termo final para a apresentação desta Manifestação de Inconformidade será dia 17 de maio de 2019, sexta-feira.

PROCESSO JUDICIAL 2009.34.00.017268-5 (Sentença 364/2010)

Defende que Autoridade Fiscal reconhece expressamente o trânsito em julgado da sentença judicial que fundamentou o direito creditório do contribuinte. Entende que é incontroverso o crédito apurado e compensado pela contribuinte, já que a DRF/DF aponta apenas a ausência de retificação das GFIPs das competências de origem do crédito.

Diz que para fundamentar a glosa, por ausência de retificação das GFIPs, o auditor-fiscal lançou mão da Solução de Consulta Cosit nº 77, de 03/07/2018. Ou seja, à época em que as compensações foram efetuadas pelo contribuinte, não havia qualquer norma vinculante, expedida pela Receita Federal, que impusesse a retificação das GFIPs de origem do crédito reconhecido em sentença transitada em julgado.

Transcreve julgado do CARF, visando corroborar o seu entendimento.

Acredita que o julgamento pelo Conselho ratifica as alegações promovidas pelo contribuinte. Não tendo havido discordância de mérito do direito creditório, a RFB deveria ter apenas lavrado auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, mas não por discordar da existência do seu crédito.

Conclui que inexistente na legislação qualquer comando que condicione a fruição do direito compensatório à prévia retificação de GFIPs das competências em que foram originados os créditos, razão pela qual o Despacho Decisório deve ser integralmente cancelado nesse ponto.

PROCESSO JUDICIAL 2009.34.00.035834-0 (Sentença 410/2010)

Inicia argumentando que trata-se de compensações administrativas e não relacionadas com o processo judicial mencionado pelo Despacho Decisório, conforme item "A" abaixo.

Requer que se a DRJ não entender que se trata de compensação administrativa, que considere o item "B" abaixo, pedido pela relativização do comando do art. 170-A do CTN, na medida em que, embora a ação judicial proposta ainda não tenha ainda transitado em julgado, o mérito da matéria já está completamente resolvido a seu favor, em sede de recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça.

A) Da Desvinculação entre as compensações e a ação judicial proposta pela Impugnante

Com efeito, muito embora houvesse ação judicial em trâmite, as compensações realizadas a este título não decorreram de qualquer decisão judicial proferida no processo, razão pela qual deve ser afastada a aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Na realidade, as compensações das rubricas de a) terço constitucional de férias; b) 15 primeiros dias de afastamento de funcionário doente ou acidentado, foram realizadas com base na normatização legal, administrativa e jurisprudencial a respeito do tema, conforme detalhado a seguir:

Diante de todo o exposto, conclui-se pela não incidência das contribuições previdenciária sobre os valores pagos ou creditados aos funcionários à título de afastamento por doença ou acidente, não restando dúvidas, portanto, acerca do direito creditório desta natureza existente em favor da Impugnante. Comprovado o direito creditório, as compensações realizadas sob esta rubrica devem ser integralmente homologadas.

B) Tese Subsidiária: Da relativização do comando normativo contido no artigo 170-A do CTN

proferido no Acórdão 3402-005.025, em 22.03.2018, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamentos do CARF, sob relatoria do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

Na ocasião, firmou-se o entendimento de que o art. 170-A do CTN não deve ser interpretado de forma literal e restritiva com o objetivo de vedar toda e qualquer compensação tributária anterior ao trânsito em julgado da ação judicial em que se discute o crédito do contribuinte.

Assim, nessa hipótese o comando do art. 170-A do CTN seria relativizado, na medida em que, embora a ação judicial proposta pelo contribuinte não tenha ainda transitado em julgado, o mérito da matéria já está completamente resolvido a seu favor.

Requer, subsidiariamente, que, em linha do entendimento do CARF sobre a matéria, essa DRJ cancele integralmente a glosa do crédito sobre as rubricas compensadas.

DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS (Lei 12.546/2012)

Informa que, ao alocar o valor do "ajuste" nas GFIPs de seus estabelecimentos, o contribuinte, fundada em critérios próprios, alocou os valores apenas em alguns estabelecimentos, especialmente naqueles com maiores débitos de contribuições previdenciárias.

Defende que independentemente do método adotado, isto é, alocando o "ajuste" proporcionalmente em cada um dos estabelecimentos ou alocando-o apenas em alguns estabelecimentos, não haverá alteração no valor total do "ajuste" em si (compensação) e, por conseqüência, do valor da contribuição devida pela empresa mensalmente.

Informa ainda que não foram considerados todos os estabelecimentos do contribuinte para determinação do valor do "ajuste". Em muitas vezes, a própria matriz, que detém a maior folha salarial, foi desconsiderada pela auditoria-fiscal.

Diz que a Autoridade Fiscal limitou-se a calcular o valor do "ajuste" levando em consideração o "INSS Patronal" devido pelos CNPJ's que promoveram as compensações decorrentes da desoneração, desconsiderando, portanto, as filiais que apuraram contribuição patronal a recolher sem, no entanto, terem informado o valor do "ajuste" no campo de compensação da GFIP.

Sustenta que, faz-se necessário a avaliação mês a mês da empresa como um todo, ou seja, considerando todas as filiais. Somente desta forma é possível apurar o valor correto do "ajuste" decorrente da desoneração e compará-lo com as compensações realizadas a esse título pelo contribuinte.

Apresenta tabela, fl. 610 a 611, considerando todo o período objeto de análise no procedimento de homologação das compensações, mostrando um saldo de crédito no valor de R\$ 31.551.469,30 apenas adicionando ao anexo IV os estabelecimentos que não foram considerados pela fiscalização.

COMPENSAÇÃO DE SALDOS ANTERIORES OU DE RETENÇÕES NÃO APROVEITADAS NOS MESES ANTERIORES

Diz que no Despacho Decisório não é possível compreender com o mínimo de clareza quais foram os critérios utilizados pela auditoria-fiscal para a glosa deste item.

Explica que no tópico 3.1.3 da Manifestação de Inconformidade demonstra que, após a realização das compensações decorrentes dos ajustes de desoneração, foi apurado o "saldo de crédito" em favor do contribuinte no valor de R\$ 31.551.469,30. Constatada esta situação, o contribuinte compensou, a título de "compensação restante mês anterior", uma parcela no referido crédito, no valor de R\$ 11.325.675,42.

Afirma que a outra parte do crédito (correspondente a R\$ 19.765,154,19) refere-se ao saldo de retenções sofridas pelos estabelecimentos do contribuinte e que não foram aproveitados nos meses de origem. Informa que essa parcela do crédito utilizado contribuinte é decorrente da retenção de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/1991.

Informa que a composição do referido crédito acostada à presente Manifestação de Inconformidade (doc. 03). Que as retenções foram corretamente informadas em campo próprio das GFIPs (doc. 02).

Conclui que devem ser integralmente homologadas as compensações realizadas pelo contribuinte.

PROCESSO ADMINISTRATIVO 14033.720141/2012-11

Informa que em esfera federal, constantes alterações legislativas tornaram as condições para compensação entre tributos federais um tanto quanto confusas. Sucessivas modificações realizadas no art. 66 da Lei nº 8.383/1991 e no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, determinaram conflitos especialmente no que se refere à possibilidade de compensação tributária entre diferentes espécies.

Entende que atualmente existe ampla abertura concedida para compensação entre quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Regulamentando o dispositivo, vige o Decreto nº 2.138/1997 que estabelece os procedimentos internos da Secretaria da Receita Federal para regulação de caixas quando de compensações entre diferentes espécies tributárias.

Sustenta que é ilegal, portanto, o argumento de que seria operacionalmente impossível a compensação entre espécies, já que o Decreto nº 2.138/1997, ainda vigente, regulamenta o procedimento interno a ser adotado pela Receita Federal do Brasil. Diz que é de grande relevância apontar que o Despacho Decisório expedido no processo nº 14033.720141/2012-11 refere-se única e exclusivamente às compensações realizadas erroneamente pela empresa em formulários físicos. Que tais compensações foram consideradas "não declaradas", de modo que o citado despacho decisório não analisou a liquidez e certa do crédito de saldo negativo de IRPJ do 3º trimestre de 2012.

Informa que atualmente o processo nº 14033.720141/2012-11 aguarda manifestação da Superintendência da Receita Federal para análise, em última instância administrativa, do recurso hierárquico interposto.

Conclui que, diante da inexistência de vedação de compensação entre espécies tributárias distintas e considerando que o despacho decisório expedido no processo 14033.720141/2012-11 refere-se apenas às compensações feitas em formulários físicos (que foram consideradas não declaradas), não há qualquer justificativa para a glosa das compensações regulamente efetuadas em GFIP.

Das Conclusões

- Em relação ao item 1 da glosa: Tal como já reconhecido pela E. Câmara Superior do CARF, inexistente na legislação qualquer comando que condicione a fruição do direito compensatório à prévia retificação de GFIPs das competências em que foram originados os créditos, razão pela qual o Despacho Decisório deve ser integralmente cancelado nesse ponto.

- Em relação ao item 2 da glosa: Muito embora houvesse ação judicial em trâmite, as compensações realizadas a este título não decorreram de qualquer decisão judicial proferida neste processo, razão pela qual deve ser afastada a aplicação do artigo 170-A do Código Tributário Nacional. Na realidade, as compensações das rubricas foram realizadas com base na normatização legal, administrativa e jurisprudencial a respeito do tema, dentro do prazo prescricional de cinco anos.

Subsidiariamente, caso assim não entenda a d. Turma, deve ser aplicada ao caso a tese já definida pelo E. CARF no sentido de relativizar o comando do art. 170-A do CTN, nos casos em que, embora a ação judicial proposta ainda não tenha ainda transitado em julgado, o mérito da matéria já está completamente resolvido a favor do contribuinte, em sede de recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça ou de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal.

- Em relação ao item 3 da glosa: Corrigindo o cálculo realizado pela Autoridade Fiscal mediante a inclusão, para fins de cálculo do ajuste da desoneração, dos demais estabelecimentos do contribuinte, fica claramente demonstrado que os valores apurados são mais do que suficientes para justificar integralmente as compensações realizadas a este título.

Diferentemente da conclusão exarada pela Autoridade Fiscal, que, ao incorrer em erro na realização dos cálculos dos ajustes da desoneração, glosou R\$ 50.607.505,29, o contribuinte, após correção do cálculo, ainda faz jus a um saldo de crédito no valor de R\$ 31.551.469,30, que foi parcialmente consumido nas compensações relacionadas ao tópico subsequente.

- Em relação ao item 4 da glosa: uma parcela do crédito compensado a este título refere-se ao saldo dos ajustes de desoneração acima especificados. A outra parcela decorre dos saldos das retenções sofridas pelo contribuinte que, em decorrência da insuficiência do valor dos débitos de contribuição previdenciária, não foram integralmente consumidos nos respectivos competências de origem.

- Em relação ao item 5 da glosa: Não há vedação legal para a compensação entre espécies tributárias distintas. Além disso, o despacho decisório lavrado no processo nº 14033.720141/2012-11 refere-se apenas às compensações feitas em formulários físicos (que foram consideradas não declaradas), não há qualquer justificativa para a glosa das compensações regulamente efetuadas em GFIP.

Do Pedido Requer o contribuinte:

a) o integral provimento da presente Manifestação de Inconformidade para que seja julgado improcedente o presente Despacho Decisório, com a consequente homologação integral das compensações realizadas; e

b) Sem prejuízo de todo o alegado, o contribuinte protesta pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente, nos termos do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ/BEL, em acórdão assim ementado (e-fls. 1.467 a 1.488):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2012 a 31/03/2016

Ementa:

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEVIDA. GLOSA.

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

COMPENSAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. GLOSA DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

A compensação de crédito oriundo de decisão judicial somente pode ser efetuada após o trânsito em julgado da respectiva sentença, a teor do disposto nos artigos 170-A do CTN e 74 da Lei nº 9.430/96 (e alterações).

Os valores indevidamente compensados devem ser recolhidos pelo contribuinte acrescidos de juros e multa.

É vedada a compensação da contribuição devida com créditos não comprovados (ilíquidos e incertos).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRAZO.

A prova documental será apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito do contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão de primeira instância em 01/10/2019 (e-fls. 1.507) e interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1.511 a 1.547) em 30/10/2019 (e-fl. 1.509).

Em 27/06/2023 (e-fls. 1.561), o contribuinte juntou documento aos autos (e-fls. 1.575 a 1.589).

O recurso apresenta fundamentos e premissas semelhantes aos da manifestação de inconformidade, acima pormenorizados.

VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

As glosas tratadas no presente processo envolvem diversas matérias, como restou demonstrado ao logo do relatório. A nosso ver, há duas matérias que não estão aptas para serem decididas, demandando a conversão do presente julgamento em diligência.

Processo judicial 2009.34.00.035834-0 (Sentença 410/2010)

Houve glosa de valores relacionados ao processo em epígrafe, mantidas pela decisão recorrida sob a seguinte fundamentação:

A glosa dos créditos originados do processo judicial 2009.34.00.035834-0 se deu pela compensação indevida de valores em processo judicial ainda não definitivamente julgadas.

O contribuinte, em sua defesa, alega que trata-se de compensações administrativas e não relacionadas com o processo judicial mencionado no despacho decisório, ou subsidiariamente defende que relativizou o comando do art. 170-A do CTN, permitindo antecipar o crédito uma vez que o mérito da matéria já estava completamente resolvido a seu favor, ou em sede de recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça ou de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal. Assim se defende o contribuinte:

"Na realidade, as compensações das rubricas de a) terço constitucional de férias; b) 15 primeiros dias de afastamento de funcionário doente ou acidentado, foram realizadas com base na normatização legal, administrativa e jurisprudencial a respeito do tema, conforme detalhado a seguir:

... "

Inicialmente, esclareça-se que o próprio contribuinte, devidamente intimada, apresentou planilha com a origem dos créditos, fls. 549/550, indicando o processo judicial 2009.34.00.035834-0 (Sentença 410/2010).

Em pesquisa ao sítio do TRF1, constata-se que o processo ainda encontra-se sobrestado. Frisa-se que o referido processo judicial ainda não transitou em julgado até a presente data, 23/09/2019.

É importante destacar, que quando o contribuinte sujeitá-se (sic) à tutela judicial, à ela se submete, devendo esperar o trânsito em julgado, e caso este lhe seja favorável deve demonstrar que de fato recolheu tais verbas e depois efetuar a compensação, o que não ocorreu no caso concreto.

O art. 170 e 170-A, ambos do CTN, assim determinam, vejamos:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

(grifos nossos)

O CTN prevê condições sob as quais as dívidas recíprocas serão compensadas, atendidos os pressupostos básicos delimitadores do tema, quais sejam:

- a existência de direito creditório líquido e certo contra a Fazenda Pública (crédito baseado em verba que não integre o conceito de salário de contribuição ou que não esteja em discussão judicial - art. 28 da Lei 8.212/91 c/c o art. 170 e 170 - A, ambos do CTN), que será utilizada para promover a extinção de débito tributário em desfavor do contribuinte; e
- a impossibilidade de compensação de tributo objeto de contestação judicial, antes do transito (sci) em julgado da respectiva demanda judicial, por óbvio, esse comando legal apenas reforça o anterior, que dispõe sobre a necessária existência de crédito líquido e certo.

A exigência de que a compensação, em se fundando em decisão judicial, exige o trânsito em julgado, também é dirigida aos lançamentos por homologação. Aliás, tal condição – a de que se tratando de crédito compensável, decorrente de decisão judicial transitada em julgado – também é prevista na Lei 9.430/1996:

Lei 9.430/1996

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(grifou-se)

E mais, a Lei de Custeio, assim determina:

Lei nº 8.212/91

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifos nossos)

(...)

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. Incluído pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 – DOU DE 4/12/2008

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. Incluído pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 – DOU DE 4/12/2008

As competências objeto da glosada de compensação (06/2012 a 03/2016), regem-se pelas disposições da IN RFB nº 900/2008 e IN RFB nº 1300/2012, vigente a época, *in verbis*:

IN RFB nº 900/2008

Art. 45. 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

(...)

Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição, o reembolso e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório. (Grifos Nossos)

IN RFB nº 1300/2012

Art. 81. É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Em relação ao terço constitucional de férias gozadas, tem-se, nos termos da Solução de Consulta nº 188/2014 - Cosit¹, referendada pela Solução de Consulta nº 310/2018 da Cosit, que:

"As férias gozadas acrescidas do terço constitucional integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias, que terá como base de cálculo a remuneração das férias e ocorrerá no mês a que elas se referirem, mesmo quando pagas antecipadamente".

Esse entendimento foi também explicitado na Solução de Consulta COSIT nº 362, de 10 de agosto de 2017:

As férias gozadas integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias do empregador e do empregado, assim como o terço constitucional de férias.

O fundamento deste entendimento, compartilhado por este Voto, são as normas contidas no Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, transcritas abaixo, e na alínea "d", item 6 da alínea "e", § 9º do art. 28 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, neste parágrafo não faz referência sobre férias usufruídas acrescidas do seu terço constitucional, dispõe somente sobre as importâncias recebidas a título de férias indenizadas.

Decreto nº 3.048, de 1999 Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.

(...)

§ 14. A incidência da contribuição sobre a remuneração das férias ocorrerá no mês a que elas se referirem, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista.(grifo nosso)

Finalmente, podemos concluir que das três verbas objetos de ação judicial, apenas a verba relativa aos 15 primeiros dias de afastamento de funcionário doente ou acidentado poderia ser compensada administrativamente, porém não restou comprovado que o valor total compensado de R\$ 764.430,06 seria desta verba. Como a ação judicial não menciona os valores das verbas é necessário que o contribuinte faça prova dos pagamentos das verbas que originaram o valor compensado.

Portanto, o procedimento da Fiscalização (glosa de compensação), foi realizado corretamente, tendo como base os valores correspondente às compensações declaradas nas GFIP's pelo contribuinte, inexistindo afronta aos dispositivos legais

ou normativos que regem o caso concreto, como sustenta a defesa, uma vez que o Autuado não possuía direito líquido e certo à compensação, já que eventuais créditos, não foram comprovados e se encontram em discussão judicial, conseqüentemente, integram o conceito de salário de contribuição (art. 28 c/c parágrafo 9º, ambos da Lei 8.212/91). Ademais, o julgador administrativo não pode relativizar leis ou normas como requer o contribuinte.

A decisão *a quo* encontra guarida em recentes decisões deste Conselho, em relação à impossibilidade de compensação antes do trânsito em julgado de decisão judicial. Confira-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO JUDICIAL. VEDAÇÃO.

Não havendo trânsito em julgado de decisão judicial que reconheça eventual direito às compensações, devem ser glosados os valores declarados nas Guias de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social como compensados (GFIP's). (Acórdão nº 2301-011.075, de 06/03/2024).

COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO DISCUTIDO JUDICIALMENTE. NECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO.

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Acórdão nº 2402-012.433, de 17/11/2023).

Não consta dos autos cópia integral da ação judicial e não há quantificação dos valores da compensação referente ao (a) terço constitucional de férias, (b) 15 primeiros dias de afastamento e (c) horas extras não habituais e respectivas compensações, motivo pelo qual se justifica a conversão em diligência.

Desoneração da folha de pagamentos (Lei 12.546/2012)

O sujeito passivo podia gozar de substituição integral ou parcial da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Dos R\$171.267.353,96 "compensados", houve a glosa de R\$50.607.505,29, mantida pela decisão recorrida nos seguintes termos:

A autuação ocorreu no confronto do valor máximo por filial a ser utilizado como ajuste no campo compensação e o efetivamente utilizado pelo contribuinte, resultando na glosa parcial dos créditos.

Por outro lado o contribuinte alega que calculou corretamente o valor do ajuste porém informou o valor de "ajuste" somados de diversos estabelecimentos em apenas alguns. Entende que a fiscalização deve considerar cada uma das filiais para apurar o saldo total e confrontar com os valores creditados.

A Solução de Consulta COSIT nº 231/2014 apresenta as regras básicas para o cálculo do redutor relacionado à receita sujeita à CRPB que será aplicado para reduzir as Contribuições Previdenciárias sobre a Folha de Pagamento (CPFP): (i) o redutor legal deve ser determinado com base na receita total auferida pela

sociedade; (ii) este redutor, único para a empresa e competência, será empregado sobre as contribuições previdenciárias devidas em todos os estabelecimentos.

Para o cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela empresa que está sujeita ao regime híbrido, o Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011 determina a utilização do campo compensação da GFIP, elaborada no programa SEFIP, “até que ocorra a adequação desse sistema”:

Art. 3º Para fins de aplicação da substituição das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.

§ 1º Os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo Sefip e demonstrados no “Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social” nas linhas “Empregados/Avulsos” e “Contribuintes Individuais” abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo “Compensação”.

§ 2º A GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip “Relatório de Valor de Retenção”, “Relatório de Compensações” e “Relatório de Reembolso” devem ser desprezados e mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/compensação.

(grifos nossos)

Depreende-se da previsão tratada no ADE Codac transcrito acima que o procedimento de considerar o redutor da CPRB como uma “compensação” a ser informada na competência é provisório. Isto porque esse procedimento não disciplina propriamente uma compensação tributária, mas reflete um mecanismo utilizado no sistema informatizado para evitar a apuração de contribuições indevidas sobre a folha², vez que o sistema Sefip não se encontra apto a realizar uma redução efetiva nas contribuições previdenciárias devidas pela empresa que se encontra em regime híbrido.

Tal constatação é importante vez que, como redutor das contribuições previdenciárias devidas, a utilização de créditos da empresa para abater os valores devidas na competência somente deveria ocorrer após a aplicação deste redutor. Em outras palavras, a “compensação” equivalente à CPRB deveria ocorrer em primeiro lugar para, somente então, aproveitar-se os demais créditos (estes sim verdadeiros, originados de retenções ou recolhimentos indevidos ou maiores que os devidos) para liquidar o saldo devedor das contribuições.

O Despacho Decisório informa que:

42. O Anexo IV deste despacho decisório apresenta a análise detalhada realizada pela autoridade fiscal em que foram examinadas para cada competência o valor da massa salarial em GFIP e conseqüente valor a pagar à previdência. Estes valores foram comparados com as escriturações fiscais digitais (EFD-Contribuição) do contribuinte e valores declarados de receita bruta desonerada e de receita não-desonerada. Com esta análise ter-se-ia o valor máximo a ser utilizado como ajuste no campo compensação. Tal valor foi comparado com o efetivamente utilizado pelo contribuinte para se obter o valor de glosa.

Importante lembrar que a GFIP é preenchida por estabelecimento e as informações de cada filial devem estar declaradas nos campos próprios. Tais informações são fundamentais para a fiscalização e validação dos créditos de CPRB denominado "ajustes".

O contribuinte afirma que lançou no campo compensação de um estabelecimento valores somados de outros estabelecimentos. Tal ação deliberada, que denominou "critérios próprios", gerou uma verdadeira confusão pois acabou misturando créditos de CPRB de várias filiais com créditos de diversas naturezas (deduções, ações judiciais, processos administrativos, etc.).

"No entanto, ao alocar o valor do "ajuste" nas GFIPs de seus estabelecimentos, a Impugnante, fundada em critérios próprios, alocou os valores apenas em alguns estabelecimentos, especialmente naqueles com maiores débitos de contribuições previdenciárias." Grifo nosso.

O anexo IV do Despacho Decisório demonstra a análise criteriosa utilizada pela auditoria para analisar a origem dos créditos e calcular a contribuição previdenciária devida de acordo com a declaração do contribuinte nas escriturações fiscais digitais.

Dessa forma, fica mantida a glosa das compensações pois os créditos informados em cada filial estão acima do permitido pela legislação em vigor.

Reconhece o contribuinte, em sede de impugnação e recurso voluntário, que houve equívoco no preenchimento da GFIP, ao informar o valor da desoneração para seus estabelecimentos (em suma, que informou valores excedentes para alguns e inferiores para outros). Contudo, defende que houve equívoco no trabalho de auditoria fiscal, porquanto, uma vez apurado o valor da desoneração sobre a folha de pagamentos, nos termos da Lei 12.546/2012, deveria ser afastada, por completo, a glosa relacionada (itens 33 a 43 do despacho decisório – fls. 570/572).

Verifica-se que a decisão recorrida manteve a glosa, nos termos do anexo IV do Despacho Decisório, aplicando-se o valor do ajuste aos estabelecimentos em que houve a declaração, desconsiderando os outros, em que não houve tal declaração.

A nosso ver, o equívoco formal do contribuinte, consistente em informar valores da "compensação" em apenas alguns estabelecimentos, não pode limitar o seu direito creditório, ainda mais se considerarmos que, no caso vertente, havia uma orientação provisória da RFB para

que fosse declarado como “compensação” (Ato Declaratório Executivo CODAC nº 93/2011), fruto da ausência de campo específico para contemplar a situação em tela, consistente na desoneração da folha de salários.

Além disso, cabe esclarecer que tal situação não pode ser equiparada a equívocos na GFIP para declaração de compensação de indébito tributário, porquanto o caso dos autos refere-se apenas à informação da contribuição previdenciária efetivamente devida no período, ao passo que, no de efetiva compensação, há uma sucessão de eventos ao longo dos anos que demanda informação correta para que haja o efetivo controle por parte da Administração Tributária.

Conclusão

Pelo exposto, o presente julgamento deve ser convertido em diligência, para que a unidade de origem:

Quanto à glosa da desoneração da folha de pagamentos (Lei 12.546/2012)

- (i) apure o valor da desoneração do contribuinte (Lei 12.546/2012), contemplando todos seus estabelecimentos, verificando se o valor total é suficiente para alcançar todo o montante declarado pelo contribuinte, ainda que de forma equivocada entre seus estabelecimentos;
- (ii) identifique o quanto remanesce da glosa efetuada pela fiscalização (itens 33 a 43 do despacho decisório – fls. 570/572);
- (iii) apresente considerações quanto aos cálculos constantes do “Relatório de Constatação” de fls. 1576/1589;

Quanto à glosa referente ao processo judicial 2009.34.00.035834-0

- (iv) apure os valores referentes ao (a) terço constitucional de férias, (b) 15 primeiros dias de afastamento e (c) horas extras não habituais e respectivas compensações;
- (v) intime o contribuinte a apresentar cópia integral da ação judicial;
- (vi) intime o contribuinte a apresentar o ato pelo qual autorizou o ajuizamento, caso se trate de ação coletiva.

Do resultado da diligência, que deverá ser consolidado em informação fiscal, o contribuinte deverá ser intimado para se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny

