



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.730215/2017-31
ACÓRDÃO	2102-004.089 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CORPVS - CORPO DE VIGILANTES PARTICULARES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2017

COMPENSAÇÃO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ÔNUS DA PROVA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO DO CONTRIBUINTE. RETIFICAÇÃO OBRIGATÓRIA DAS GFIPs.

A falta de retificação das GFIPs e a ausência de comprovação efetiva do direito alegado são suficientes para desautorizarem a compensação das contribuições previdenciárias uma vez que caracterizam ausência de certeza e liquidez dos créditos declarados para compensação de contribuição previdenciária em GFIP.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2017

LIVRE CONVENCIMENTO DO ÓRGÃO JULGADOR.

Pelo princípio do livre convencimento motivado o julgador não é obrigado a apreciar todos os argumentos expostos pelas partes quando já existem elementos suficientes a fundamentar sua decisão, pois não se exige do órgão julgador a apreciação pormenorizada de todos os argumentos apresentados pelas partes, mas apenas daqueles relevantes e capazes de influir na solução da controvérsia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às alegações com fundamento em prova documental extemporânea. Na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, nº mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 06-64.304 - 6ª Turma da DRJ/CTA de 27 de setembro de 2018 que, por UNANIMIDADE, considerou improcedente a MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE apresentada.

O Acórdão recorrido trata da MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE do CONTRIBUINTE, ora RECORRENTE, que se insurgiu contra decisão do **DESPACHO DECISÓRIO s/nº SEORT (fls. 255 a 264)**, *que concluiu pela não homologação das compensações declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), nos anos de 2014 e 2015, a título de pagamentos indevidos ou a maior, nº montante de R\$ 2.870.004,61 (dois milhões, oitocentos e setenta mil, quatro reais e sessenta e um centavos).*

Segundo o referido Acórdão (fl. 383):

2. Segundo consta do Despacho Decisório de fls. 255 a 264, a interessada foi notificada, inicialmente, a prestar esclarecimentos sobre compensações efetuadas por meio da Intimação Seort nº 235/2017 (fls. 68 e 69), tendo informado, via sistema AudComp, duas origens de créditos distintas:

- **Pagamento Indevido ou a Maior que o devido (CPIM) – objeto de análise do presente processo;**

- **Retenção de Contribuição Previdenciária de 11% (CPRET) – objeto de análise do processo nº 10380.728170/2017-35.**

2.1. Em consulta ao sistema ARRECADAÇÃO/CCORGFIPI, por meio do sistema Contábil, após levantamento das contribuições devidas no mês pela empresa e dos valores recolhidos em GPS, constatou-se que os créditos detalhados e utilizados pela Contribuinte nas compensações não constavam nos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em valores suficientes

para extinguirem os débitos compensados, conforme detalhado no despacho decisório (documento ANEXO I).

2.2. Posteriormente, a Contribuinte foi intimada “para esclarecer as informações, solicitando-se a apresentação dos comprovantes dos Pagamentos Indevidos ou a Maior que o devido utilizados como créditos nas compensações em GFIP ano 2014 e 2015”(Intimação Seort nº 459/2017 – fls. 157 e 158). Entretanto, a empresa não apresentou os comprovantes de recolhimento que comprovassem os créditos, tendo protocolizado a petição de fls. 196 a 249 – “Pedido de Reconhecimento e Aplicação dos §§ 4º e 5º do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002 e do inciso IV, alíneas I a K, da IN/RFB 971/2009, e Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013”, na qual sustenta que as verbas não salariais (indenizatórias) não devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo direito do contribuinte promover sua exclusão e a recuperação dos valores pagos indevidamente.

2.3. Em 27/10/2017, a interessada apresentou a petição de fl. 174, requerendo a juntada de planilhas que discriminam os créditos aproveitados (fls. 175 a 195), informando que seriam decorrentes de contribuições previdenciárias indevidas pagas a título de “Férias” e “Terço constitucional de férias”.

3. Considerando que não foram apresentados os comprovantes de pagamentos indevidos ou a maior que o devido, que não foram informadas decisões judiciais com trânsito em julgado em que a interessada figurasse como parte, que os créditos pleiteados(férias e terço constitucional de férias) não se encontram incluídos nas listas de dispensa de contestar e recorrer da PGFN que vinculem a RFB, e, ainda, tendo em vista que a simples inclusão de tema em lista de dispensa de contestar não deflagra, por si só, a possibilidade de compensação, o despacho decisório concluiu pela NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações em GFIP, conforme Anexo I.

3.1. Também entendeu cabível, além da NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações, a aplicação de multa isolada, em processo específico, por restar comprovada falsidade da declaração (Lei nº 8.212/1991, art. 89, § 10), isso porque a Contribuinte “utilizou-se de saldo de pagamentos indevidos sabidamente inexistente nas compensações em GFIP, prestando, portanto, informação falsa à Receita Federal do Brasil, com o intuito de eximir-se do pagamento de tributo”.

Manifestação de inconformidade (fls 283/374)

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, na qual insistiu na alegação de que o crédito tributário exigido não possuía fundamento válido, e que a penalidade imposta se mostrava desarrazoada e indevida.

No que concerne à multa isolada de ofício, a Recorrente argumentou que a sua aplicação era manifestamente indevida e excessiva. Defendeu que, em momento algum, incorreu em qualquer conduta que configurasse um ilícito tributário. Para a Recorrente, a penalidade de ofício somente seria cabível na estrita comprovação de uma infração à legislação tributária, o que,

em seu caso, não se verificou. Ressaltou que não houve qualquer omissão ou ação que justificasse tal imputação, enfatizando a ausência de dolo ou culpa em suas operações, elementos que, conforme precedentes do Superior Tribunal de Justiça, são indispensáveis para a imposição de multas. Fundamentou a sua defesa nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, argumentando que mesmo quando aplicável, a multa deveria observar esses preceitos, além do devido processo legal. Mencionou explicitamente a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que corrobora a sua tese, transcrevendo excertos de decisões que reforçavam a necessidade de comprovação de infração para a validade da penalidade.

Adicionalmente, a Recorrente se dedicou a demonstrar a inexistência do fato gerador do tributo que serviu de base para o Auto de Infração. Afirmou categoricamente que a operação que supostamente teria ensejado a constituição do crédito tributário simplesmente não ocorreu. Detalhou que a ausência do fato gerador implicava a própria inexistência do crédito tributário, o que, por consequência lógica e jurídica, tornaria nulo o Auto de Infração em sua totalidade. Reafirmou que apresentou à Administração Tributária todos os documentos e informações necessários para comprovar a não ocorrência da situação tributável, agindo com plena cooperação e transparência desde o início do procedimento fiscal. Apoiou-se em diversos fundamentos jurídicos extraídos do Código Tributário Nacional (CTN), como o artigo 142, que trata da constituição do crédito tributário, e o artigo 113, §1º, que define o fato gerador como a situação que faz nascer a obrigação tributária. Argumentou que a falta de concretização do fato gerador, tal como previsto nos artigos 118 e 139 do CTN, impedia a própria exigibilidade do tributo. A Recorrente invocou também os artigos 100 e 104 do CTN para sustentar a interpretação estrita da legislação tributária e a impossibilidade de analogia na aplicação de penalidades. Adicionalmente, citou os artigos 112 e 112, I e V, do CTN, que dispõem sobre a interpretação da lei tributária de forma mais favorável ao acusado em caso de dúvida, especialmente em relação à definição da infração. A consistência de sua argumentação foi reforçada pela menção de vasta jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais (TRFs) e, novamente, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, segundo a Recorrente, já pacificaram o entendimento de que a inexistência do fato gerador acarreta a nulidade do lançamento fiscal.

Em decorrência de todas essas exposições, a Recorrente concluiu que o Auto de Infração deveria ser integralmente cancelado, uma vez que tanto a multa quanto o crédito tributário principal careciam de base legal e fática, não subsistindo diante da legislação e da jurisprudência pátria. Considerou que a decisão administrativa anterior não havia ponderado adequadamente os elementos apresentados e os fundamentos jurídicos aplicáveis.

De forma específica, pleiteou o reconhecimento da inexistência do fato gerador, afirmando que a ausência de amparo legal para a constituição do tributo era inegável. Paralelamente, buscou o afastamento definitivo da multa isolada de ofício, sustentando sua manifesta ilegalidade e a inexistência de qualquer infração que a justificasse.

Além dos pedidos de mérito, a Recorrente incluiu uma série de requerimentos de natureza processual, visando garantir a ampla defesa e o contraditório. Dentre eles, pediu a

intimação de todos os atos e decisões processuais, assegurando seu direito de acompanhar o trâmite do processo. Adicionalmente, solicitou a concessão do direito de vista e cópia dos autos a qualquer tempo, e a inversão do ônus da prova, caso a Administração Tributária não lograsse comprovar a ocorrência do fato gerador. Alertou para a necessidade de desconsideração de quaisquer documentos juntados posteriormente pela autoridade fiscal sem a devida intimação prévia e a garantia do contraditório. Quanto aos aspectos financeiros, requereu a aplicação da taxa SELIC somente a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva e a exclusão de juros e multas de ofício em relação ao período em que o crédito tributário não estava ainda definitivamente constituído, em linha com o princípio da menor onerosidade ao contribuinte, previsto no artigo 156 do CTN, que dispõe sobre as causas de extinção do crédito tributário. Por fim, protestou pela desconsideração de todas as informações ou cálculos apresentados pela fiscalização que não encontrassem respaldo legal e pleiteou a condenação da União ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, nos termos da legislação aplicável.

Acórdão 1ª Instância (fls.381/404)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2017

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, não constituem normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES.

Somente são permitidas as exclusões do salário de contribuição expressamente elencadas em lei e desde que atendidos todos os requisitos normativos previstos.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. TESES JURÍDICAS.

INAPLICABILIDADE.

Deve ser mantida a glosa de compensação cuja liquidez e certeza deixarem de ser demonstradas e comprovadas pelo contribuinte, sendo que a alegação de que existem teses contrárias à interpretação do Fisco são insuficientes para embasar direito creditório.

COMPENSAÇÃO INFORMADA EM GFIP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. GLOSA.

Mantém-se a glosa dos valores compensados devido à inobservância das condições estabelecidas na legislação tributária e previdenciária, consubstanciada na falta de certeza e liquidez dos créditos declarados para compensação de contribuição previdenciária em GFIP.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Nos termos da legislação, cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de fazê-lo em data posterior.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Recurso Voluntário (fls.409/524)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 12/11/2018 no qual sustenta que os valores contestados são referentes a compensações de créditos previdenciários, que decorrem da incidência de contribuição patronal sobre verbas de remuneração trabalhista de natureza indenizatória ou desvinculada por força legal, as quais foram compensadas nos anos de 2014 e 2015.

Os argumentos de defesa da Recorrente apontam, primeiramente, para a vinculação dos atos administrativos. A empresa argumenta que a fiscalização e os órgãos de julgamento devem reconhecer e aplicar as normas vigentes, incluindo os parágrafos 4º e 5º do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, e o inciso IV, alíneas "i" e "k" do artigo 58 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, bem como o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013. A Recorrente defende que a autoridade fiscal não pode ultrapassar os limites legais, e que as compensações realizadas possuem total respaldo jurídico, uma vez que as verbas em questão — como terço de férias, férias indenizadas e gozadas, gratificações e complementos de adicional de risco de vida — não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária por sua natureza indenizatória e não salarial, conforme já pacificado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de recurso repetitivo.

A Recorrente enfatiza a aplicação do Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013, que orienta a Receita Federal do Brasil a não cobrar, autuar ou impedir o ressarcimento e a restituição de créditos tributários/previdenciários quando a matéria já foi decidida em recurso repetitivo pelos Tribunais Superiores. Essa orientação deveria, para a Recorrente, ter sido seguida pela auditora, que ignorou toda a documentação apresentada. Adicionalmente, a empresa ressalta que a Solução de Consulta COSIT nº 137, de 2014, emitida pela própria Receita Federal, reforça o entendimento da não incidência de contribuição patronal sobre férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional.

Quanto à multa imposta, a Recorrente argumenta que o percentual de 150% aplicado possui caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal em seu artigo 150, inciso IV. Segundo a Recorrente, a multa é desproporcional ao suposto dano (que, de fato, não ocorreu, pois se tratam de compensações legítimas) e desrespeita os princípios da capacidade contributiva e da não limitação inconstitucional ao exercício da atividade econômica. A empresa invoca vasta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do STJ que, ao longo dos anos, tem repudiado multas que ultrapassam o caráter meramente corretivo e assumem uma feição confiscatória, o que inviabiliza a continuidade das operações.

Por fim, a Recorrente aponta a flagrante violação ao princípio da igualdade tributária, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, ao mencionar a Lei nº 13.485/17. Esta lei reconhece o direito de Municípios e Câmaras Municipais de apurar créditos provenientes de recolhimentos indevidos ao INSS sobre verbas de natureza indenizatória, como o terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado. A Recorrente argumenta que, encontrando-se em situação equivalente, deve-lhe ser concedido o mesmo tratamento, sem qualquer penalidade. A empresa também reivindica a observância do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, assegurados constitucionalmente, sob pena de nulidade dos atos.

Diante do exposto, a Recorrente conclui que o acórdão proferido é improcedente e o lançamento fiscal deve ser anulado em sua totalidade. Como pedido preliminar, em caso de dúvida do Conselho, solicita que sejam determinadas diligências ou perícia técnica para elucidar a natureza dos créditos compensados e a aplicação da legislação, além de requerer que a PGFN seja oficiada para esclarecimentos sobre o referido parecer normativo. No pedido principal, a Recorrente pleiteia a procedência do recurso, com a anulação completa do Processo nº 10380.728215/2017-31, incluindo tributos, multas e juros, e a homologação integral das compensações realizadas. Adicionalmente, requer o reconhecimento de seu direito, com base no princípio da igualdade, à aplicação da Lei nº 13.485/17, que legitima a apuração de créditos sobre verbas indenizatórias.

Não houve contrarrazões por parte da PFN.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Contudo, somente as matérias constantes no Acórdão poderão ser conhecidas.

Da mesma forma, arquivos juntados aos autos denominados DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS sem nenhum pedido ou justificativa para juntada extemporânea de provas podem ser conhecidos, até porque as provas devem ser juntadas no momento da impugnação, nos termos prescritos pelo Decreto 70.235/1972, restando preclusas a sua apresentação em momento posterior.

Preliminar

Em sede de preliminar a RECORRENTE solicita a realização de diligência/perícia visando elucidar a natureza dos créditos compensados e a aplicação da legislação,

A prova pericial deve ser solicitada no momento da impugnação, cabendo a autoridade julgadora deferi-la ou não (Arts.16, IV c/c §1º e 16 do Decreto 70.235/1972), e exatamente sobre este ponto, se pronunciou o Acórdão (fls.403/404):

15.1. Ressalte-se que quanto à necessidade de diligência e/ou perícia, cabe à interessada demonstrar, lembrando que a perícia se destina à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, devendo o julgador refutar aquelas que entender desnecessárias ou prescindíveis, nos exatos termos do Decreto nº 70.235, de 1972:

[...]

15.2. Como a interessada não demonstrou eventuais incorreções no procedimento fiscal, seja na análise de documentos referentes à compensação de créditos pela empresa, seja na aplicação da legislação, não prosperam meras alegações genéricas. Os elementos/documentos analisados pela autoridade fiscal são do conhecimento da interessada e estão em seu poder, a ela cabendo demonstrar, especificamente, as incorreções que entende presentes no procedimento fiscal.

15.3. Além do mais, para que a autoridade julgadora possa decidir sobre o pedido de perícia, deve o Impugnante formular os competentes quesitos (não bastando a nomeação de assistente técnico), providência esta não adotada pela Contribuinte, motivo pelo qual é de se considerar não formulado o pedido de perícia.

Acrescenta-se que a determinação da realização de diligência ou perícia no processo administrativo fiscal torna-se prescindível quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador e quando importar em exame de documentação que poderá ser trazida aos autos pelo contribuinte, e tal negativa não configura cerceamento de defesa. Este entendimento encontra-se pacificado pelo Enunciado da Súmula CARF 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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

Logo, rejeita-se o pedido de perícia com os mesmos fundamentos do Acórdão recorrido.

Mérito

Quanto ao mérito a lide consiste em:

defender a legalidade das compensações realizadas, uma vez que as verbas em questão — como terço de férias, férias indenizadas e gozadas, gratificações e complementos de adicional de risco de vida — não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária por sua natureza indenizatória e não salarial, conforme já pacificado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de recurso repetitivo;

aplicar o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013, que orienta a Receita Federal do Brasil a não cobrar, autuar ou impedir o ressarcimento e a restituição de créditos tributários/previdenciários quando a matéria já foi decidida em recurso repetitivo pelos Tribunais Superiores.;

afastar a multa aplicada no percentual de 150% por possuir caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal em seu artigo 150, inciso IV, e por não restar comprovado a ocorrência da alegada falsidade, uma vez que as compensações são legítimas.

Aplicar o princípio da igualdade tributária, ora violado, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, ao mencionar a Lei nº 13.485/17.

Quanto a LEGALIDADE DAS COMPENSAÇÕES, considerando que este relator se alinha às razões de decidir do órgão de 1ª instância, adoto as mesmas razões e fundamentos, a seguir transcritos, nos termos do Art. 114, §12 do novo RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023, ANEXO):

Da compensação tributária

14. No que diz respeito à compensação tributária relativa às contribuições previdenciárias deve ser esclarecido que se trata, efetivamente, de procedimento facultativo e voluntário pelo qual o sujeito passivo pode se ressarcir das contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente ou em valores maiores do que os devidos, deduzindo-as das contribuições vincendas para a Previdência Social, independentemente de prévia autorização judicial ou administrativa. No entanto, preserva-se ao sujeito ativo o direito de conferir e homologar, ou não homologar e cobrá-las, de imediato, em virtude de os valores indevidos ou incorretamente compensados terem sido declarados em GFIP.

14.1. A compensação tributária tem previsão expressa no artigo 156, inciso II, do CTN, no qual se encontra relacionada como uma das causas extintivas do crédito tributário, cujos pressupostos básicos para o seu exercício estão dispostos nos arts. 170 e 170-A, transcritos a seguir:

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).

14.2. Note-se que o CTN não cria um direito subjetivo à compensação, uma vez que esta deverá ser regulada por lei específica da pessoa política competente pela arrecadação do tributo com a previsão das condições sob as quais as dívidas recíprocas serão compensadas, atendidos os seguintes pressupostos delimitadores: i) a existência de direito creditório líquido e certo contra a Fazenda Pública, que será utilizada para promover a extinção de débito tributário em desfavor do contribuinte; ii) a impossibilidade de compensação de tributo objeto de contestação judicial antes do trânsito em julgado da respectiva demanda judicial (esse comando legal apenas reforça o anterior, que dispõe sobre a necessária existência de crédito líquido e certo).

14.3. Com fundamento nas disposições do CTN, a lei específica que regulamentou a compensação de contribuições previdenciárias é a Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que em seu art. 89, caput, determina:

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 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). (Grifou-se)

14.4. Nos termos do dispositivo acima transcrito, a compensação somente pode ser realizada nos casos de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, eis que, dada a incerteza do resultado da demanda, não é facultado ao

contribuinte promover a compensação sobre recolhimentos efetuados com base em normas tributárias em plena vigência no ordenamento jurídico pátrio. No caso presente, todavia, a Contribuinte, considerando-se credora de contribuições previdenciárias, por entender ser inconstitucional e/ou ilegal a lei, decreto, instruções normativas que amparam a sua cobrança, as declara em GFIP para se compensar, sem restar comprovado que houve, no caso concreto, o pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido e, também, sem qualquer decisão judicial que amparasse sua pretensão. Há que se observar, portanto, as disposições específicas do transcrito art. 89.

14.5. Com fundamento nesse dispositivo legal, a RFB publicou a Instrução Normativa nº 1.300, de 2012, a qual estabelece que a compensação deve ser informada em GFIP e que o sujeito passivo deve providenciar a sua retificação quando a compensação decorra de informação incorreta:

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18/12/2014)

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 8º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18/12/2014)

[...]

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

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora. (Sem grifos nº original)

14.6. A obrigatoriedade de apresentação de GFIP foi determinada pela Lei nº 9.528, de 1997, devendo ser observadas, para tanto, as regras e procedimentos estabelecidos pelo Manual da GFIP, que foi sucessivamente alterado, encontrando-se presentemente na sua versão 8.4, que foi aprovado pela Instrução Normativa nº 880, de 2008, e pela Circular Caixa 451, de 13 de outubro de 2008. A referida IN, em relação à compensação, assim determina:

2.16 – COMPENSAÇÃO

Informar o valor corrigido a compensar, efetivamente abatido em documento de arrecadação da Previdência – GPS, na correspondente competência da GFIP/SEFIP gerada, na hipótese de pagamento ou

recolhimento indevido à Previdência, bem como eventuais valores decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98) não compensados na competência em que ocorreu a retenção e valores de salário-família e salário-maternidade não deduzidos em época própria, obedecido ao disposto na Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB.

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

A GFIP/SEFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido, ou em que não foram informados o salário-família, salário-maternidade ou retenção sobre nota fiscal/fatura deve ser retificada, com a entrega de nova GFIP/SEFIP, exceto nas compensações de valores: (Grifou-se)a) relativos a competências anteriores a janeiro de 1999;

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

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

Em geral, a compensação não deve ser superior a trinta por cento do valor das contribuições devidas à Previdência Social (não inclui outras entidades e fundos), sendo este percentual calculado antes da dedução do valor relativo ao salário-família e ao salário-maternidade e antes da compensação dos valores de retenção sobre nota fiscal/fatura da competência (Lei nº 9.711/98).

No entanto, não estão sujeitas ao limite de trinta por cento as compensações relativas a:

Salário-família ou salário-maternidade não deduzidos em época própria;

Saldo de retenção sobre nota fiscal/fatura de competências anteriores;

Saldo de retenção sobre nota fiscal/fatura, referente a obra de construção civil executada por empreitada total, com as contribuições do estabelecimento responsável pelo faturamento da obra;

Situações amparadas por liminar ou decisão judicial favorável à compensação acima do limite.

No momento do fechamento, o SEFIP calcula o limite de trinta por cento e, sendo o valor da compensação informado superior ao limite, é aberta uma tela para a confirmação ou não do valor informado.

O empregador/contribuinte é responsável pela correta informação do valor de compensação e pelo conhecimento do que pode ou não ser compensado acima do limite de trinta por cento. Havendo na GFIP/SEFIP informação de compensação até o limite e acima do limite, cabe ao empregador/contribuinte o cálculo do valor correto da compensação permitida.

[...]

14.7. Vê-se, portanto, que a disciplina acima prevista é clara quanto às obrigações do sujeito passivo em relação às informações a serem prestadas em GFIP no caso de compensação, de modo que não é possível a realização de compensação sem retificação das GFIPs anteriores (excluindo as contribuições que o contribuinte alega terem sido recolhidas indevidamente).

14.8. A exigência de retificação das GFIPs das competências em que ocorreu o recolhimento indevido, além de estar expressa nas normas administrativas acima transcritas, é imperativo lógico decorrente da inteligência do artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual o direito creditório utilizado na compensação deve ser líquido e certo, bem como do art. 32, § 2º, da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelece que a declaração prestada em GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

Código Tributário Nacional:

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.

Lei 8.212, de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

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

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

14.9. Ademais, a retificação das GFIPs iria evidenciar qual o crédito tributário considerado indevido e que deu origem aos montantes compensados nas GFIPs do período glosado, além de permitir o monitoramento das compensações efetuadas pelos contribuintes, uma vez que a sua ausência dificulta esse

acompanhamento, impossibilitando que a Fiscalização identifique e possa homologar ou lançar a contribuição devida.

14.10. Por mais que a Contribuinte possa ter se equivocado no passado ao apurar as contribuições devidas em determinada competência, a declaração dessas contribuições na GFIP configurou a confissão e consequentemente a constituição do crédito tributário, sujeita a posterior homologação. O pagamento dessas contribuições pela contribuinte não pode ser considerado indevido, pois corresponde a um crédito tributário legalmente constituído. Assim, somente após retificação da GFIP anterior, com alteração da base de cálculo e/ou do enquadramento da empresa, é que se daria o desfazimento da confissão de dívida e da constituição do crédito da Fazenda Nacional, e só a partir daí é que se poderia falar na existência de pagamento indevido.

14.11. Portanto, a necessidade de retificação das GFIPs anteriores não é uma questão “meramente formal”, haja vista que a confissão de determinada contribuição em GFIP tem um importantíssimo efeito material que é a constituição do crédito tributário. A informação prestada em GFIP dá origem a um crédito tributário ao qual o pagamento efetuado pelo contribuinte fica vinculado enquanto não houver retificação.

14.12. Na verdade, a atitude da contribuinte de efetuar a compensação dos seus supostos créditos sem retificar as GFIPs anteriores, mostra-se, no mínimo, contraditória, pois o pagamento que a empresa alega ter sido feito indevidamente refere-se a uma contribuição que se encontra confessada por meio de instrumento hábil à constituição do crédito tributário.

14.13. Em resumo, a retificação das GFIPs anteriores é condição para o exercício do direito de compensação, conforme se infere dos atos normativos da RFB e da própria lógica ínsita ao sistema legal vigente, o qual considera a GFIP um instrumento hábil à constituição de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional e exige que os créditos do contribuinte utilizados em compensação sejam líquidos e certos.

14.14. Conforme detalhado no despacho decisório (ANEXO I), confrontando as contribuições devidas no mês pela Contribuinte com os valores por ela recolhidos em GPS, constatou-se que os créditos utilizados nas compensações não constavam nos sistemas de controle da RFB, em valores suficientes para extinguirem os débitos compensados.

2.2. Ressalte-se que a Contribuinte foi regularmente intimada a esclarecer as informações prestadas e, também, a apresentar os comprovantes dos pagamentos indevidos ou a maior que o devido e utilizados como créditos nas compensações em GFIP relativas aos anos de 2014 e 2015 (Intimação Seort nº 459/2017 – fls. 157 e 158). Todavia, não apresentou a documentação solicitada.

14.16. Também não carrou aos autos qualquer comprovação de que tenha havido a necessária retificação das GFIPs e, tampouco, a adequada correção das folhas de pagamento e da escrita contábil.

14.17. É importante esclarecer que a apresentação de GFIP retificadora relativa às competências em que se deu o alegado recolhimento indevido, embora seja ato essencial, não é por si só suficiente para que a RFB acate o procedimento de compensação efetuado pelo contribuinte, pois, de modo geral, a não homologação das compensações não decorre somente da falta de retificação das GFIPs, mas, também, de outros óbices, os quais se mostraram pertinentes, não tendo sido supridos nem infirmados de maneira eficiente pela Manifestação de Inconformidade.

14.18. A GFIP retificadora deve se basear em fatos concretos, devidamente comprovados, e ter amparo inequívoco na legislação tributária, bem como estar devidamente demonstrada na folha de pagamento e na contabilidade da empresa, cujos documentos que derem suporte aos registros contábeis sejam hábeis e idôneos, fato que a interessada em nenhum momento demonstrou.

14.19. Reitera-se, desse modo, que caberia à Contribuinte ter realizado as devidas alterações e correções na folha de pagamento, na contabilidade e nas GFIPs, providências que são exigidas pela legislação tributária. Assim, somente após o cumprimento dessas obrigações legais, poderia a empresa proceder à compensação do alegado indébito, pois a falta de adoção dessas providências impede a determinação clara e inequívoca de que os valores aqui analisados se referem a essa ou aquela verba, sendo essa identificação necessária para a correta verificação da natureza jurídica dos créditos utilizados.

14.20. Ademais, é notório que caberia à empresa, em seu próprio interesse, acostar aos autos todas as provas de suas alegações, em razão de a legislação do processo administrativo fiscal determinar que toda a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, conforme disposto no Decreto nº 7.574, de 2011:

Art.57. A impugnação mencionará (Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º, e pela Lei no 11.196, de 2005, art. 113):

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

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

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

II - refira-se a fato ou a direito superveniente; ou III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(Sem grifos no original)

14.21. O princípio do ônus da prova é inerente a todo ordenamento jurídico, sendo que deve ser obedecido também na esfera administrativa. Assim, incumbia à interessada apresentar tempestivamente, ou seja, junto com sua manifestação, as provas em direito admitidas, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

14.22. Ressalte-se, desse modo, que a mera apresentação da peça de irresignação, sem a apresentação de documentos probatórios, quando necessários, não é suficiente para infirmar o procedimento fiscal. No caso presente, o que se observa na peça de inconformidade é a sustentação do direito à compensação tendo por base tão somente argumentos doutrinários e decisões judiciais de processos de outros contribuintes que não beneficiam a interessada. Na verdade, os argumentos apresentados não demonstram, de forma inequívoca, o direito à compensação do alegado indébito tributário. Não havendo como se concluir pela validade das compensações efetivadas nas GFIPs.

14.23. Cabe destacar, outrossim, que a atitude do sujeito passivo justifica plenamente o procedimento fiscal neste processo, como também no processo administrativo nº 10380.731271/2017-93, que se refere à imputação de falsa informação em GFIP com imposição da multa isolada regulamentar.

Assim, a compensação efetuada foi considerada inválida, pois careceu de comprovação documental e de adequação às normas legais e regulamentares. A não homologação fundamentou-se tanto na falta de retificação das GFIPs quanto na ausência de comprovação efetiva do direito alegado, recaindo sobre a contribuinte o ônus da prova, que não foi atendido.

O princípio da economia processual autoriza que a decisão administrativa se limite ao exame dos fundamentos essenciais ao deslinde da controvérsia, sem necessidade de apreciação exaustiva de todos os argumentos apresentados pela defesa, quando um único fundamento se mostra suficiente para a solução do litígio.

A exigência legal é de que a decisão seja motivada, nos termos do art. 93, IX, da Constituição Federal e do art. 489, §1º, IV, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário. Assim, basta que o julgador enfrente de forma clara e fundamentada os pontos determinantes para a conclusão, não se configurando nulidade pela ausência de análise de alegações secundárias ou irrelevantes ao desfecho da causa.

A jurisprudência é firme nesse sentido. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que *“não se exige do órgão julgador a apreciação pormenorizada de todos os argumentos apresentados pelas partes, mas apenas daqueles relevantes e capazes de influir na solução da controvérsia”*.

Dessa forma, quando a defesa apresenta diversos fundamentos, é suficiente que o órgão julgador adote um deles como razão de decidir, desde que esse fundamento seja bastante para infirmar ou manter a validade do lançamento, preservando-se, ao mesmo tempo, a economia processual e a segurança jurídica.

Logo, considerando que julgador administrativo não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pela defesa, bastando apreciar com clareza as questões essenciais e suficientes ao julgamento, não há o que se reparar da decisão recorrida, restando prejudicada a análise dos demais fundamentos da defesa.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente o RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, nego provimento. É como voto

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes