



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.724044/2011-16
ACÓRDÃO	2004-000.457 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE SAO MIGUEL DO ANTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECOLHIMENTO INDEVIDO.
COMPENSAÇÃO. GFIP. RETIFICAÇÃO.

Somente será homologada a compensação de contribuição previdenciária na hipótese de recolhimento indevido ou maior que o devido, se a GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido seja retificada, com a entrega de nova GFIP/SEFIP, de modo a evidenciar o direito de crédito do sujeito passivo apto a ser compensado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos conhecer do Recurso Voluntário e, por maioria de votos, negar provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (relator) que dava provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório do período 10/2002 a 09/2004, para homologar a compensação até o limite deste crédito e decotar do lançamento de ofício os valores extintos respectivos. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Miriam Denise Xavier.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Miriam Denise Xavier, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 121/126), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 108/115), consubstanciada no Acórdão nº 12-82.085 - 10ª Turma da DRJ/RJO, de 8/6/2016, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2008

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

Compensação é procedimento facultativo através do qual o sujeito passivo se ressarce de valores pagos indevidamente, deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social. 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 consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTO INDEVIDO SOBRE REMUNERAÇÃO DE AGENTES POLÍTICOS. RETIFICAÇÃO DA GFIP. OBRIGATORIEDADE.

É condição para realização de compensação da contribuição previdenciária incidente sobre o subsídio de agentes políticos, declarada inconstitucional pelo STF, a apresentação de GFIP retificadora, com a exclusão das remunerações sobre as quais incidiu o tributo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração (Debcad 37.327.867-5) juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 15/24) devidamente

colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 1º/12/2011 (e-fls. 95/96), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 15/24), trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra o Município identificado, consolidado em 29/11/2011, detalhados a seguir:

Debcad nº 37.327.867-5, valor original de R\$ 280.451,07; acrescido de juros e multa de mora; que trata do crédito relativo à glosa de compensações efetuadas pela autuada nas GFIP do período de 10/2007 a 12/2008, inclusive 13º Salário.

A origem dos créditos remonta ao período de 10/1999 até 09/2004 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a agentes políticos durante o período de 10/1999 a 09/2004, e compensadas indevidamente durante o período de 10/2007 a 12/2008.

Informa o Auditor Fiscal que:

1. Os dados da planilha abaixo, foram extraídos das GFIP declaradas pela empresa antes do início do procedimento fiscal, e demonstram por competência, os valores compensados indevidamente;

2. Pelo exame da documentação, ficou constatado que a Prefeitura Municipal de São Miguel do Anta, compensou durante todo o período de 10/2007 a 12/2008, 30% (trinta por cento) do valor das contribuições previdenciárias devidas em cada competência;

[Tabela – conferir e-fl. 110]

3. A Prefeitura Municipal utilizou para as compensações, os valores das contribuições patronais (FPAS e GILRAT) e as descontadas dos segurados e recolhidas ao INSS, relativas ao Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores, durante o período de 10/1999 a 09/2004;

4. A Prefeitura não elaborou novas GFIP retificadoras do período considerado, 10/1999 a 09/2004, antes de efetivar as compensações;

5. Esse procedimento se faz necessário, tendo em vista o fato de que a GFIP é um documento declaratório de confissão de dívida, por força legal. Em consequência disto o crédito fiscal já estava constituído, por homologação;

6. Todos os órgãos públicos foram alertados sobre essa necessidade, em época própria, através da Portaria MPS nº 133, de 02/05/2006;

7. O Anexo "Memorial de Cálculo das Compensações" - Relatório de Execução que trata do contrato nº 45, de 29/08/2010, celebrado entre a Prefeitura Municipal de São Miguel do Anta e a Omega Assessoria Contábil Ltda - ME - CNPJ 07.../0001-82, apresenta planilhas elaboradas em 2010 com valores corrigidos em 08/2010;

8. O descrito no item anterior demonstra que a Prefeitura Municipal tinha conhecimento da necessidade de corrigir as GFIP. A orientação foi para corrigir antes de realizar as compensações. A Prefeitura tomou as providências para apurar os valores corretos somente após realizadas as compensações. Mesmo assim não enviou as novas GFIP antes do início do procedimento fiscal;

9. As novas GFIP retificadoras relativas ao período de 10/1999 a 09/2004 *(para legitimar o direito creditório para uso nas competências de 10/2007 a 12/2008, inclusive 13º)* somente foram enviadas pelo conectividade social após o início do procedimento fiscal (iniciado em 30/08/2011). O lançamento se justifica, portanto, considerando que a autuação tem como supedâneo compensações indevidas declaradas antes do procedimento fiscal e, também, por não ter retificadora antes de efetivar as compensações (retificadora posterior não lhe socorre). Extraíu-se das GFIPs declaradas antes do início do procedimento fiscal *(que foram as originárias utilizadas nas compensações)* os dados necessários para lavratura do auto de infração *(consultou-se as Telas do sistema GFIPWEB exclusivas para o período de 10/2007 a 12/2008)* para efetivação das glosas do crédito e tornar as compensações indevidas (desprezou-se GFIPs retificadoras posteriores ao início do procedimento fiscal, pois a GFIP é documento declaratório de confissão de dívida por força de lei e, por consequência, o crédito fiscal já estava constituído, por homologação, não se podendo falar em indébito sem a retificadora prévia);

10. Outro motivo para a glosa se relaciona ao período de 10/1999 até 12/2001, pois já estava prescrito por ocasião da efetivação das compensações nas competências 10/2007 a 12/2008 *(Anexo IV - Valores Prescritos em 2007, e-fls. 71/72)*;

11. O direito creditório vindicado de 10/1999 a 09/2004 *(contribuições pagas sobre remunerações de agentes políticos)* não foi reconhecido, pois confessado em GFIP originária como devido e não houve retificadora antes do procedimento fiscal ou idealmente antes da transmissão das compensações para desfazer a confissão de dívida e liberar o crédito. Os valores compensados indevidamente foram glosados e o que estava sendo quitado pela compensação (pelo uso de créditos não reconhecidos) tornou-se exigível, por isso sendo constituído o crédito fiscal correspondente a eles. *“[O]s valores originários que estão sendo constituídos, são os mesmos valores compensados indevidamente, em cada competência, de 10/2007 a 12/2008”*.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 98/102), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma,

controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênha para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O contribuinte cientificado pessoalmente, em 01/12/2011, da lavratura do auto de infração, apresenta impugnação em 29/12/2011 (fls. 98/102), alegando, em síntese, que:

1. A impugnação é tempestiva, haja vista o término da ação fiscal no dia 1º de dezembro de 2011;

2. O nobre Auditor da Receita Federal laborou em equívoco quanto aos valores utilizados para compensação, pois não foram utilizadas as contribuições dos segurados, bem como a do Vice-Prefeito, pois este contribui como servidor de cargo efetivo, como pode ser comprovado com o relatório que faz parte integrante dos Autos;

3. As compensações não foram indevidas, pois elas foram geradas quanto a crédito em recolhimento de contribuição ILEGAL, imposta pelo Ministério da Previdência Social, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre os Agentes Políticos no período de 10/1999 a 09/2004;

4. A referida compensação ocorreu dentro do período legal, tanto o previsto pelo Ministério da Previdência Social, quanto o entendimento do STF;

5. De fato, antes de efetivar as compensações, a Prefeitura não elaborou novas GFIP retificadoras do período dos créditos de 10/1999 a 09/2004, porém fez a retificadora, reconhecendo o erro, imediatamente após o início do procedimento fiscal;

6. O Município tomou ciência do dever acessório imposto pelo Ministério da Previdência somente após a realização da compensação e início do procedimento fiscal. Diante da ciência, procedeu à retificação e ficou no aguardo da fiscalização. Dado início da ação fiscal, o Município procedeu o envio das GFIPs retificadoras, fato este resguardado no direito do Contribuinte durante a ação fiscal;

7. O Município não foi alertado pelo Ministério da Previdência Social - MPS da necessidade da retificação das GFIPs, o que teria ocorrido com vários Municípios da região mediante Ofícios, fato este constatado no presente momento junto ao Município de São Geraldo;

8. Requer seja julgado improcedente o Auto de Infração, procedendo o arquivamento do mesmo.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 19/7/2016, e-fl. 119, protocolo recursal em 12/8/2016, e-fl. 121, e despacho de encaminhamento, e-fl. 128), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao não reconhecimento de direito creditório vindicado em relação ao período de 10/1999 até 09/2004 referente a contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a agentes políticos. Isto porque, os alegados créditos estavam confessados em GFIP.

Mencionados créditos reivindicados (*indébito de contribuições sobre remunerações pagas a agentes políticos no período de 10/1999 até 09/2004*) foram utilizados em compensações por meio de GFIPs transmitidas e com créditos do período de 10/2007 a 12/2008. Como não se reconheceu o crédito, houve a glosa das compensações. Como não se reconheceu o direito creditório, houve o lançamento de ofício da exigência dos créditos fiscais que deixaram de ser quitados e os valores constituídos são os originários das competências de 10/2007 a 12/2008 em razão da compensação entendida como indevida.

A fiscalização alega que não reconheceu o direito creditório porque a GFIP é documento de confissão de dívida e na época dos fatos geradores do vindicado direito creditório, isto é, no período de 10/1999 até 09/2004, as GFIPs originárias declaravam como sendo devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a agentes políticos e, adicionalmente e especialmente, porque não houve GFIP retificadora até o momento em que transmitida as GFIPs das compensações. Ademais, consigna-se que a retificadora para sanar a problemática foi transmitida após o início do procedimento fiscal, pelo que não poderia ser aproveitada.

Como a retificação ocorreu após o início do procedimento fiscal, as retificadoras foram desprezadas e, para o lançamento de ofício, extraiu-se informações das GFIPs declaradas antes do início do procedimento fiscal, *que foram as originárias utilizadas nas compensações, consultando-se as Telas do sistema GFIPWEB exclusivas para o período de 10/2007 a 12/2008*.

A fiscalização aduz, ainda, que a glosa também se justifica porque o alegado direito creditório para parcela do período de 10/1999 até 12/2001 já estava prescrito se para ser aproveitado em compensação em GFIP nas competências 10/2007 a 12/2008, conforme discriminação no anexo IV (e-fls. 71/72) do relatório fiscal (e-fls. 15/24).

O contribuinte, de seu lado, assevera que tem direito ao reconhecimento de seu vindicado direito creditório, pois é indevida a contribuição previdenciária sobre pagamentos a agentes políticos. Pondera que não há prescrição e que sanou a questão da retificação das GFIPs, ainda que enviadas imediatamente após o início do procedimento fiscal. Requer o cancelamento da autuação e manutenção das compensações na forma declarada em GFIP, já com retificação.

A DRJ, por sua vez, compreende que se a retificação da GFIP se deu após o procedimento fiscal iniciado e se a compensação foi declarada em GFIP sem que antes o declarado direito creditório estivesse livre para alocação em compensação, então acertado o lançamento, pois assim disciplinava portaria e instrução normativa da Administração Tributária.

Após esse breve novo relato, passo para a análise.

Inicialmente, importa observar que a DRJ assevera que não há controvérsia em relação a origem do crédito, afirmando que: *“O Auto de Infração foi lavrado com base na glosa dos valores efetivamente compensados nas GFIP do período de 10/2007 a 12/2008, sem qualquer questionamento quanto à origem do direito creditório”*.

Deveras, a origem são créditos de contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a agentes políticos durante o período de 10/1999 a 09/2004. Sobremais, o Senado Federal (**Resolução nº 26, de 2005 – DOU 22/6/2005**) suspendeu a execução da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506, de 1997, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717, cuja ementa assenta:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: PARLAMENTAR: EXERCENTE DE MANDATO ELETIVO FEDERAL, ESTADUAL ou MUNICIPAL. Lei 9.506, de 30.10.97. Lei 8.212, de 24.7.91. C.F., art. 195, II, sem a EC 20/98; art. 195, § 4º; art. 154, I.

I. - A Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, acrescentou a alínea h ao inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, tornando segurado obrigatório do regime geral de previdência social o exercente de mandato eletivo, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social.

II. - Todavia, não poderia a lei criar figura nova de segurado obrigatório da previdência social, tendo em vista o disposto no art. 195, II, C.F.. Ademais, a Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, ao criar figura nova de segurado obrigatório, instituiu fonte nova de custeio da seguridade social, instituindo contribuição social sobre o subsídio de agente político. A instituição dessa nova contribuição, que não estaria incidindo sobre *"a folha de salários, o faturamento e os lucros"* (C.F., art. 195, I, sem a EC 20/98), exigiria a técnica da competência residual da União, art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º, ambos da C.F. É dizer, somente por lei complementar poderia ser instituída citada contribuição.

III. - Inconstitucionalidade da alínea h do inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, introduzida pela Lei 9.506/97, § 1º do art. 13.

IV. - R.E. conhecido e provido.

(RE 351.717, Relator CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 08-10-2003, DJ 21-11-2003 PP-00030 EMENT VOL-02133-05 PP-00875. Transitado em julgado em 10/03/2004. Distribuída em 27/08/2002)

Neste sentido, realmente, os recolhimentos de contribuições previdenciárias recolhidas em relação a valores pagos para exercentes de mandato eletivo não vinculados a regime próprio de previdência social se configuram como indébito tributário. No particular, a DRJ tem razão em sua afirmativa.

A DRJ anota, ainda, o seguinte: *"Ressalte-se que o próprio Município, em sua impugnação, admite que de fato não elaborou novas GFIP retificadoras do período considerado, 10/99 a 09/04, antes de efetivar as compensações, efetuando o devido envio apenas após o início do procedimento fiscal. Em consulta aos sistemas da RFB, verifica-se que as GFIP retificadoras foram enviadas em 30/08/2011 e 02/09/2011, ou seja, cerca de 3 anos após efetuar as compensações (10/2007 a 13/2008)."*

No particular, a DRJ afirma isso para negar provimento, considerando entender que a GFIP originária dos vindicados créditos do período de 10/1999 até 09/2004 confessava o débito que se vindica como crédito, de modo que se há débito não pode haver crédito (racional lógico). Raciocina que sem a retificação prévia da GFIP não haverá o direito creditório para ser declarado em GFIP, por isso, após iniciado o procedimento fiscal, mesmo uma retificação posterior de GFIP não sana o problema.

O procedimento fiscal foi iniciado em 30/08/2011, então uma primeira leva de retificação, de duas (*em 30/08/2011 e em 02/09/2011*), teria se dado efetivamente “*imediatamente após iniciado o procedimento fiscal*” como afirma a recorrente, isto é, no mesmo dia, conquanto realmente após o início do procedimento fiscal.

Muito bem. Penso que assiste razão à recorrente.

A recorrente pretende restituição de direito creditório do período 10/1999 a 09/2004, tendo sido exercido o crédito via GFIPs em compensações de *10/2007 a 12/2008* por razão do aproveitamento a base de 30%. Não se questiona a origem dos créditos em razão de decisão do STF, mas se pondera que sem retificação prévia de GFIPs que confessavam os valores como créditos devido não se pode utilizar o direito creditório como líquido e certo, ademais haveria prescrição do indébito para as competências 10/1999 até 12/2001, haja vista à época dos pagamentos.

Em relação a prescrição do indébito das competências 10/1999 até 12/2001, que foi exercido apenas a partir das compensações de 10/2007 (*com aproveitamento a razão de 30%*), cabe observações importantes. Veja-se.

Em regra, o prazo prescricional das ações de restituição de tributos pagos indevidamente, sujeitos a lançamento por homologação, é de cinco anos, contado a partir do pagamento, quando a pretensão é exercida após a *vacatio legis* da Lei Complementar nº 118, de 2005 (*REsp 1.269.570, Tema nº 137 dos Repetitivos do STJ; e RE 566.621, Tema nº 4 da Repercussão Geral do STF*). Por tal regra, estaria prescrito o indébito até 09/2002, inclusive, considerando o exercício via GFIP a partir de 10/2007 (*quando passa a apropriar o crédito a razão de 30%*).

Ocorre que, o caso dos autos é de repetição do indébito após declaração de inconstitucionalidade em recurso extraordinário no qual se deu a suspensão da lei pelo Senado Federal em 22/06/2005.

Neste caso, a originária jurisprudência do STJ entendia que o prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição do indébito passava a fluir somente a partir do trânsito em julgado da ADI no STF (controle concentrado) ou da resolução do Senado Federal no caso de declaração de inconstitucionalidade em controle difuso, que é o caso destes autos (resolução em 22/6/2005), podendo postular todo o período.

A despeito disto, juristas de renome, como exemplo Sua Excelência o Ministro Gilmar Mendes (ARE 951.533 AgR/ES), a teor dos esclarecimentos delineados por Sua Excelência o Ministro Ricardo Lewandowski (na ADF 248, em 15/02/2023), entendem que a prescrição deve se contar desde o recolhimento indevido. Veja-se trecho de voto do Min. Gilmar Mendes citado pelo Ministro Ricardo Lewandowski:

“[...]

Verifica-se, pois, que os marcos jurígenos para a contagem do prazo prescricional do direito do contribuinte estão dispostos na legislação tributária infraconstitucional, entre os quais **não se insere a declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal.**

[...]

A lei inconstitucional não é qualquer coisa, ela é nula, é isso que dimana do nosso entendimento, é essa a premissa. **Se é nula, a partir do momento em que foi feita ela é nula, portanto, no momento em que paguei o tributo, tenho o direito ao ressarcimento.** Tanto é que os tributaristas todos entram com ações declaratórias - é a experiência de todo dia, Ministro Fachin -, pedindo que se declare a inconstitucionalidade, que ele não está obrigado a pagar aquele tributo, essa é a técnica processual tradicional, e se diz claramente quem tem aquilo devolvido. **A partir de quando? Da data em que ele pagou, em que se fez o lançamento imperativo.**

[...]

A rigor, a repetição deve se dar desde o momento em que paguei o tributo, que era inconstitucional. E qual é a dificuldade, em um sistema como o brasileiro, de entrar com a ação e suscitar a inconstitucionalidade incidental? Nenhuma, qualquer cidadão pagante do tributo pode simplesmente dizer: ‘Eu vou pagar ou vou consignar, mas essa lei é inconstitucional; ou não vou pagar e vou-me bater contra essa cobrança’.

E qual é a dificuldade, em um sistema como o brasileiro, de entrar com a ação e suscitar a inconstitucionalidade incidental? Nenhuma, qualquer cidadão pagante do tributo pode simplesmente dizer: ‘Eu vou pagar ou vou consignar, mas essa lei é inconstitucional; ou não vou pagar e vou-me bater contra essa cobrança’”.

Talvez, baseado nestas premissas, o STJ passou a entender que em casos de tributos declarados inconstitucionais o prazo prescricional deve seguir outra visão.

Deveras, em 2007, ao julgar os Embargos de Divergência no REsp 435.835/SC (acórdão publicado em 4/6/2007), para fatos geradores anteriores a LC 118/2005, o STJ alterou sua jurisprudência e passou a adotar a tese dos “cinco mais cinco” no cômputo da prescrição tributária, ou seja, o início do lustro prescricional não mais relaciona-se à declaração de

inconstitucionalidade pelo STF, mas à data da homologação tácita, depois de decorridos 5 (cinco) anos do fato gerador.

Ademais, posteriormente, possivelmente já considerando fatos geradores posteriores à LC 118/2005, tem-se a Tese Firmada no Tema 142 dos Recursos Repetitivos (REsp 1.110.578) assentando que: *“O prazo de prescrição quinquenal para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.”* (grifei)

Aliás, recentemente a primeira Turma do STJ assentou novamente que:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. PROVIMENTO NEGADO.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, o termo inicial do prazo prescricional para a repetição de indébito tributário é contado da data do pagamento indevido. Precedentes.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp n. 1.309.925/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 30/10/2023, DJe de 3/11/2023.)

Também, assentou outrora que:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/05. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU RESOLUÇÃO DO SENADO IRRELEVÂNCIA PARA FIXAÇÃO DO TERMO A QUO.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.269.570/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, acolhendo o entendimento firmado no STF no julgamento do RE 566.621/RS em repercussão geral, adotou a orientação de ser quinquenal o lapso prescricional das ações de repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação propostas após a vigência da LC 118/05.

2. *“A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício”* (REsp 1.110.578/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 21/05/2010).

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp n. 1.382.067/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 6/8/2015, DJe de 20/8/2015.)

Neste viés, independentemente do debate iniciado na ADPF 248 e dos fatos geradores destes autos, prevalece aplicável o Tema 142 dos Repetitivos do STJ, de modo que: *"A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despcienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício"* (REsp 1.110.578/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 21/05/2010).

Assim, se o direito creditório vindicado é do período 10/1999 a 09/2004, enquanto o exercício do indébito vai se dar na compensação em GFIP a partir de 10/2007 (*com o primeiro aproveitamento a razão de 30%*), tem-se que estão prescritos o indébito até 09/2002, inclusive.

Permanece a discussão dos créditos do período 10/2002 a 09/2004, portanto.

Em relação a esses créditos (*não prescritos de 10/2002 a 09/2004*) volta-se ao debate no sentido de que não se controverte o crédito em si, mas a fiscalização e a DRJ entendem que a ausência de retificação das GFIPs para retirar a confissão de dívida antes da transmissão das compensações ou, ao menos, antes do início do procedimento fiscal, é impeditivo intransponível.

Rememore-se que a DRJ assevera:

"O Auto de Infração foi lavrado com base na glosa dos valores efetivamente compensados nas GFIP do período de 10/2007 a 13/2008, sem qualquer questionamento quanto à origem do direito creditório".

Entendo que não havendo controvérsia em relação ao indébito e, aliás, sendo declarado inconstitucional, não assiste razão ao argumento restritivo ocasionado pela GFIP não retificada para indeferir o crédito e não reconhecer as compensações e lançar de ofício.

Interessante anotar, outrossim, que as GFIPs chegam a ser retificadas, embora após iniciado o procedimento fiscal (*em 30/08/2011*), inclusive uma primeira retificação já se deu na mesma data do início do procedimento fiscal (*30/08/2011*) e uma outra retificação tempos depois (*02/09/2011*), mas antes do julgamento da DRJ (*08/06/2016*).

Deveras, assenta a DRJ:

"Ressalte-se que o próprio Município, em sua impugnação, admite que de fato não elaborou novas GFIP retificadoras do período considerado, 10/99 a 09/04, antes de efetivar as compensações, efetuando o devido envio apenas após o início do procedimento fiscal. Em consulta aos sistemas da RFB, verifica-se que as GFIP retificadoras foram enviadas em 30/08/2011 e 02/09/2011, ou seja, cerca de 3 anos após efetuar as compensações (10/2007 a 13/2008)."

Vê-se que a controvérsia, de momento, se circunscreve a analisar se a retificação da GFIP é condição *sine qua non*, intransponível, para que seja possível declarar o reconhecimento de direito creditório não controvertido, a fim de homologar a compensação.

Entendo que assiste razão à recorrente quanto ao direito de ter reconhecido o seu direito creditório e homologada a compensação, sem prejuízo da administração tributária lhe exigir a obrigação instrumental, a qual deve ser entendida como atual em razão da futura decisão final terminativa deste contencioso administrativo fiscal. De qualquer sorte, consta que já realizada.

Vale dizer, a falta de retificação da GFIP representa descumprimento de dever acessório a ser punido com aplicação de multa por desatendimento de obrigação instrumental, não podendo ser invocada como barreira insuperável, *conditio sine qua non*, em procedimento de compensação, para a utilização de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, passíveis de restituição, **reconhecidos como incontestes e efetivos pela fiscalização**.

Havendo crédito sem controvérsia e de origem declarada inconstitucional, impõe-se o reconhecimento do direito creditório para fins de homologar compensação, não sendo a prévia retificação da GFIP da competência condição intransponível para a homologação, sem prejuízo da autoridade fiscal exigir o cumprimento da obrigação acessória por ocasião da liquidação, se necessário ajustes, haja vista que consta que até retificação já teve, uma vez que a execução da decisão torna a obrigação acessória presente por decorrer da nova norma jurídica nascida com a prolação da decisão terminativa administrativa do contencioso administrativo fiscal.

O racional é similar ao desenvolvido na Solução de Consulta nº 77 – Cosit, a qual não trata de situação similar a apresentada nos autos, mas que pode ser aproveitada com temperamentos ao caso em vergasta, sem o óbice insuperável apontado pela fiscalização e DRJ.

O ponto nefrágico é que o direito de compensar indébito líquido e certo não pode ser obstaculizado por dever instrumental que se apresente como intransponível em determinadas particularidades. Veja-se que a própria retificação da GFIP após início do procedimento fiscal foi questionada para criar óbice insuperável, preclusão absoluta.

O óbice não pode ser transformar em impedimento absoluto e insuperável, questão preclusiva absoluta. Não é crível que um eventual erro do contribuinte seja insanável. Se, por exemplo, o contribuinte não retifica a GFIP e a decisão da DRJ é prolatada após o prazo prescricional, não se pode criar um óbice insuperável no qual o direito ao indébito esteja prescrito e não se possa controverter em lide administrativa, instaurada a tempo e modo, sobre a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório vindicado.

Se a Solução de Consulta nº 77 – Cosit é díspar do presente caso, pois trata de direito creditório após transcurso de mais de cinco anos que foi reconhecido em sentença judicial, lado outro, tem-se que reconhecer ser positiva a solução encontrada por aquele ato quando enaltece que, somente com a decisão final transitada em julgado, torna-se a exigir a retificação da GFIP pelo fato da decisão jurisdicionada criar uma nova norma jurídica a ser liquidada/executada, de modo a poder a Administração Tributária exigir o cumprimento do dever instrumental de retificação, forte na obrigação de apresentação ou correção das informações em GFIP por exegese do §9º do art. 32 combinado com o art. 32-A da Lei nº 8.212, sem prejuízo de revisão e retificação

de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão/liquidação/execução, na forma dos poderes previsto para fiscalização no CTN.

Não esqueço que, em regra, a prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição recomendável para realização de restituição ou de compensação de contribuições previdenciárias, entretanto, quando é possível o ateste da certeza e liquidez do direito creditório pela autoridade fiscal na origem ou podendo ser constatado pelo julgador administrativo, em contencioso fiscal instaurado, ou simplesmente não sendo controvertido o crédito, sendo na hipótese a GFIP mero requisito instrumental transponível, diante da possibilidade de segura confirmação do crédito, pode-se ultrapassar a retificação da GFIP e homologar o direito creditório.

Então, não há uma condição obrigatória intransponível, a despeito de que a retificação é recomendável e facilita o reconhecimento do direito creditório. O tema já foi debatido na Câmara Superior de Recursos Fiscais da 2ª Turma, ocasião em que se assentou:

Acórdão nº 9202-010.820, de 29/6/2023

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/11/2009 a 30/11/2009, 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/07/2010 a 31/07/2010, 01/11/2010 a 31/12/2010

AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DAS GFIP. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O ato de deixar de retificar a GFIP não pode ser considerado suficiente para macular o crédito e ensejar a consequente glosa da compensação, mormente quando a própria autoridade fiscal reconhecer o crédito como legítimo.

Acórdão nº 9202-007.944, de 17/6/2019

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2006

NÃO RETIFICAÇÃO DE GFIP INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO INAPLICABILIDADE.

O fato de o ente público não retificar a GFIP, excluindo os agentes políticos, não pode constituir óbice à compensação ou restituição quando constatado o direito creditório do recorrente, sem prejuízo de eventual autuação por descumprimento da obrigação acessória relacionada à prestação de informações em GFIP.

Em decisões em Turmas Ordinárias no CARF colhe-se:

Acórdão nº 2201-011.951, de 6/11/2024

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador e se a obrigação teve seu nascimento e regular constituição. Nesse contexto, devem ser superados os erros de procedimentos dos contribuintes ou da fiscalização que não impliquem em prejuízo às partes e, por consequência, ao processo.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ERRO DE PREENCHIMENTO. FATO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. RETORNO DOS AUTOS À AUTORIDADE DE ORIGEM.

No caso de erro de fato no preenchimento de declaração, o contribuinte, nos termos do art. 333 do CPC, deve juntar aos autos elementos probatórios hábeis à comprovação do direito alegado. Apresentada documentação comprobatória, o equívoco no preenchimento de declaração não pode figurar como óbice a impedir a análise do direito vindicado. Logo, impõe-se a anulação do acórdão de manifestação de inconformidade e do despacho decisório, com o retorno dos autos à Unidade de Origem para análise de mérito do crédito pleiteado.

Prosseguindo, sabe-se que a GFIP foi substituída pela DCTFWeb (*Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos*), portanto os documentos guardam proximidade, inclusive são considerados como confissão de dívida, neste sentido, cabe trazer à baila decisões do contencioso fiscal relacionado com reconhecimento de direito creditório quando a temática tangencia a necessidade, ou não, de retificação da DCTF, como condição necessária ao reconhecimento do crédito. Assim, apresenta-se os julgados, no essencial:

Acórdão nº 2202-009.276, de 5/10/2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2005

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF. AUSÊNCIA. PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA.

O contribuinte, a despeito da ausência de retificação da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da liquidez e da certeza do direito de crédito, que pode ser feita por documentos contábeis e fiscais acostados aos autos.

Presentes estes pressupostos, cabe o reconhecimento do direito creditório e consequente homologação das compensações.

Acórdão nº 9303-005.233, de 20/6/2017

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 28/02/2003

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROVA DO INDÉBITO.

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é condição para a homologação das compensações. No entanto, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, com a retificação das informações deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, a fim de comprovar ser líquido e certo o indébito tributário pleiteado.

Acórdão nº 3301-009.778, de 24/2/2021

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/10/2014

FALTA DE RETIFICAÇÃO NA DCTF.

Nos pedidos de restituição e compensação PER/DCOMP, a falta de retificação da DCTF do período em análise não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre no processo administrativo fiscal, por meio de prova idônea, contábil e fiscal, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Acórdão nº 9101-005.545, de 12/8/2021

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

UTILIZAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR VINCULADO A DÉBITO DECLARADO EM DCTF. COMPROVAÇÃO.

Ainda que não retificada a DCTF correspondente, o sujeito passivo pode comprovar o indébito por outros meios ao longo do contencioso administrativo fiscal. Afastada aquela exigência posta no acórdão recorrido para deixar de apreciar os demais elementos e alegações dos autos acerca do indébito utilizado em compensação, impõe-se o retorno dos autos ao Colegiado a quo.

Vê-se, portanto, que a retificação não é uma condição imprescindível, sem a qual não seria possível sequer analisar provas concretas que demonstrassem o direito creditório.

Pelo contrário, o que se observa na jurisprudência do CARF, no essencial, é a possibilidade de se superar o óbice procedimental, sendo transponível, quando houver provas incontestas do direito creditório.

Isto ocorre, inclusive, porque “[é] vedada a retificação de declaração por iniciativa do próprio contribuinte quando vise a reduzir ou a excluir tributo sujeito a lançamento por homologação, após a inscrição do débito em dívida ativa. Inteligência do art. 147, § 1º, do CTN” (AREsp n. 1.198.958/ES, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 17/5/2022, DJe de 9/6/2022) ou porque “[s]uperada a possibilidade de retificação da declaração, o contribuinte poderá exercer seu direito de petição tanto na esfera administrativa quanto judicial, a fim de demonstrar o erro em que se fundou sua declaração originária e de obter, inclusive, se for o caso, a restituição do indébito” (AREsp n. 1.198.958/ES, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 17/5/2022, DJe de 9/6/2022).

É importante compreender, inclusive, que há situações nas quais a retificação não é sequer possível. O Parecer Normativo COSIT nº 8, de 3 de setembro de 2014, reconhece a possibilidade do contribuinte, em dadas situações, não conseguir retificar documento com natureza de confissão de dívida, a exemplo da GFIP e da DCTF. Nele se extrai trechos, tais como:

Retificação de ofício de débito confessado em declaração

41. As declarações entregues para comunicar a existência de crédito tributário, representando confissão de dívida nos termos do §1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, tais como DCTF, DIRPF, DITR e GFIP, podem ser retificadas espontaneamente pelo sujeito passivo, com espeque no art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, atendidos os limites temporais estabelecidos em normas específicas (§ 2º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010 – DCTF, art. 5º da IN RFB nº 958, de 15 de julho de 2009 – DIRPF e DITR; art. 463 da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 – GFIP), respeitado o prazo de cinco anos para retificação (conforme Parecer Cosit nº 48, de 07 de julho de 1999).

42. Não mais sendo possível retificação por iniciativa do sujeito passivo, esta poderá ser realizada de ofício pela autoridade administrativa da unidade local de jurisdição para reduzir os débitos a serem encaminhados ao órgão da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa, haja vista orientação contida na Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 1999, antes referida. Nos termos desta portaria, mesmo após a inscrição do débito em dívida ativa, e ainda que iniciada a execução fiscal, a retificação de ofício poderá ser efetuada se comprovado o erro de fato no preenchimento da declaração.

Observe-se, então, que há casos que se veda a retificação. Logo, a retificação em si não pode ser um óbice intransponível para o reconhecimento de um eventual cristalino direito creditório decorrente de indébito tributário.

Além disto, apesar de tratar da DCTF, que é coirmã da GFIP, inclusive atualmente a GFIP foi absorvida pela DCTFWeb, o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 2015, buscando “uniformizar entendimento e procedimentos ... quanto às compensações efetuadas com pagamento decorrente de crédito indevidamente declarado ... a respeito da situação em que o sujeito passivo da obrigação tributária apresenta ... PER/DCOMP, envolvendo crédito de pagamento indevido ou a maior, sendo o pedido indeferido em razão de o pagamento estar totalmente alocado a débito confessado ... sem que esta tenha sido retificada”, assenta conforme sua ementa que:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no §6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de

retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53.

Dispositivos Legais. arts. 147, 150, 165 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 348 e 353 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC); art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 18 da MP nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; Parecer Normativo RFB nº 8, de 3 de setembro de 2014.

Do referido parecer colhe-se:

10.7. (...) o sujeito passivo diligente deverá retificar a DCTF previamente à apresentação do PER ou da DCOMP, caso não queira se sujeitar à situação aqui relatada, gerando idas e vindas em um procedimento que poderia ter sido mais célere. (...).

(...)

13. Ressalte-se, por oportuno, que a despeito de a DCTF retificadora, em regra, produzir o mesmo efeito da original, e a DCOMP extinguir o débito desde seu processamento, ambas declarações estão sujeitas à verificação e à homologação da autoridade administrativa, que pode exigir confirmação e comprovação das informações declaradas, seja em auditoria interna da DCTF, seja em procedimento

de fiscalização, seja na análise da DCOMP ou da manifestação de inconformidade. Afinal, a apresentação do PER/Dcomp sem a retificação prévia da DCTF gera o ônus ao sujeito passivo de ter de comprovar o crédito pleiteado, conforme julgados do CARF:

(...)

18.5. Uma situação deve ficar clara: sempre haverá uma análise da autoridade fiscal/julgadora na situação pretérita daquele caso, mormente quando ela discorda das razões apresentadas pelo sujeito passivo. Nesse caso, a despeito da retificação da DCTF, dentro do seu livre convencimento, a autoridade fiscal/julgadora pode não dar provimento à manifestação de inconformidade, não tendo que se falar no procedimento descrito no item anterior. Afinal, não tendo sido retificada a DCTF previamente à transmissão do PER/DCOMP, o ônus passa a ser do sujeito passivo, conforme item 13.

19. Dependendo do momento ou situação em que o PER é indeferido ou a DCOMP é apresentada ou a intimação para autorregularização é feita ou que a não homologação é decidida, é possível que o sujeito passivo não possa mais retificar sua DCTF por alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010. A autoridade administrativa ou julgadora, contudo, ao analisar o caso concreto, pode reconhecer ou não o crédito do sujeito passivo de acordo com as circunstâncias fáticas e/ou materiais contidas no processo.

20 O despacho decisório de indeferimento do PER ou da não homologação da compensação é ato jurídico perfeito e foi corretamente proferido, já que, de fato, na data de sua emissão, o crédito declarado no PER/DCOMP não se apresentava para a autoridade administrativa líquido e certo. O foco da questão aqui tratada não deve ser a formalidade e efetividade de um ato da autoridade administrativa, mas o efeito de um ato do sujeito passivo – retificar sua DCTF – em momento que ainda lhe é permitido pela norma e que confirme ato por ele também praticado anteriormente (a compensação ou o pedido de restituição) quando já fora objeto de análise pela autoridade administrativa.

20.1. O ato administrativo – despacho decisório de indeferimento do PER ou da não homologação da DCOMP – é passível de revisão e retificação pela própria autoridade, conforme já se disse no Parecer Normativo nº 8, de 2014, conforme a seguir transcrito:

(...)

48. Consoante a citada portaria, qualquer débito encaminhado para inscrição em dívida ativa pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa da RFB quando o sujeito passivo apresentar provas inequívocas de cometimento de erro de fato.

(...)

Conclusão

22. Por todo o exposto, conclui-se:

(…)

e) a não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios;

(…) Grifos adicionados

O ponto nefrálgico, isto sim, repita-se, é que compete ao contribuinte demonstrar a certeza e a liquidez do direito creditório que alega ser titular. Não deve ser corriqueiro tratar de um sustentado crédito sem que retifique as declarações necessárias, até porque a declaração faz confissão. A retificação é importante para liberar a alocação, mas, nem por isso, é condição absoluta para o ateste do direito creditório. Se o contribuinte consegue demonstrar com clareza seu crédito, então o óbice deve ser superado e se impõe reconhecer o direito creditório.

A ausência de retificação da GFIP no caso de o contribuinte conseguir bem demonstrar o indébito deve ser um óbice superável, sendo a retificação um dever meramente instrumental e, como obrigação acessória descumprida, deve ensejar aplicação de penalidade, não se mostrando razoável a nova exigência como medida coercitiva de bloquear o reconhecimento de um crédito que se apresente cristalino.

O entendimento já foi esposado em precedente judicial, a teor da seguinte ementa de julgado do TRF-5, a saber:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (COTA PATRONAL), SAT/RAT E DE TERCEIROS. (...). COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO DE VALORES. ESCLARECIMENTO QUANTO À SITUAÇÃO DAS FILIAIS DA IMPETRANTE. RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 77/2018. OMISSÃO. ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. DESCABIMENTO.

(…)

3. Omissão do julgado quanto à Solução de Consulta COSIT nº 77/2018, que estabeleceu que o direito à compensação referente à contribuição previdenciária, reconhecido por sentença judicial transitada em julgado, estaria condicionado ao cumprimento da *"obrigação acessória de correção da GFIP subjacente ao direito creditório reconhecido judicialmente"* e, caso não fosse efetivado o cumprimento da referida obrigação, restaria configurado ilícito tributário a ensejar a aplicação de penalidade pecuniária, além da não homologação da compensação, com condenação do contribuinte ao recolhimento do valor indevidamente compensado, acrescido de juros, multa de mora e multa isolada de ofício.

4. Segundo a aludida Solução de Consulta, a necessidade de retificação da GFIP se estende, inclusive, para aquelas guias apresentadas há mais de cinco anos, interpretação que não encontra respaldo no Código Tributário Nacional. Se o próprio CTN estabelece o prazo prescricional quinquenal, é de se concluir que, ao menos em relação às GFIPs apresentadas há mais de 5 anos, não seria possível

sequer a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, limitando-se a retificação (no máximo) àquelas transmitidas num período de cinco anos contados da data do início das compensações.

5. A criação de obrigação tributária acessória, nos termos do art. 113, §2º, do CTN, e a cominação de penalidades (art. 97, V, do mesmo diploma) decorrem da legislação tributária, ou seja, de lei em sentido formal, sendo descabida sua imposição por atos infralegais. Assim, para haver inovação no ordenamento jurídico, como a criação de obstáculo à compensação do crédito tributário, tem-se como imprescindível a expressa determinação prevista em texto legal e não por meio de Solução de Consulta. A retificação da GFIP deve ser vista como um dever meramente instrumental e, como obrigação acessória já há previsão legal expressa para aplicação de penalidade em razão de seu descumprimento, não se mostrando razoável a nova exigência como medida coercitiva.

6. Deferimento do pedido para que o impetrante seja desobrigado a retificar as obrigações acessórias decorrentes da discussão objeto deste *mandamus* nos termos da Solução de Consulta COSIT 77/2018, possibilitando a compensação dos créditos tributários que lhe foram reconhecidos conforme os ditames da legislação tributária.

7. Com relação às demais alegações do embargante, não há que se falar em omissão quando a decisão judicial deixa de mencionar dispositivos desimportantes para a solução da controvérsia. Em verdade, quando o ato judicial adota fundamentação suficiente, ainda que diversa da pretendida pela recorrente, como ocorreu no caso concreto, não se configura a hipótese prevista no art. 1.022, II, do CPC.

8. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, sem atribuição de efeitos infringentes, apenas para desobrigar o impetrante a retificar as obrigações acessórias decorrentes da discussão objeto deste *mandamus* nos termos da Solução de Consulta COSIT 77/2018, possibilitando a compensação dos créditos tributários que lhe foram reconhecidos conforme os ditames da legislação tributária. (PROCESSO: 0805144-21.2022.4.05.8100, APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA, DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRÉ CARVALHO MONTEIRO, 4ª TURMA, JULGAMENTO 28/05/2024)

O certo é que em pedido de restituição ou de compensação, ao adentrar a fase litigiosa do processo, é dever do contribuinte demonstrar, pormenorizadamente, a origem do crédito pleiteado para comprovar a certeza e liquidez. Isto é o essencial a ser buscado.

Então, se nos autos consta que a origem do crédito é claro, mas há o óbice da GFIP, deve-se superá-lo, deve-se reconhecer o crédito, ainda mais quando advém de declaração de inconstitucionalidade.

Sendo assim, com parcial razão a recorrente, pois, para o indébito de 10/1999 até 09/2004, há prescrição do indébito para as competências até 09/2002, inclusive, mas, com relação aos créditos de indébito do período de 10/2002 até 09/2004, devem ser reconhecido o direito

creditório e, consequentemente, utilizados até o limite deste crédito nas compensações declaradas em GFIPs do período de 10/2007 a 12/2008, inclusive 13º salário.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para declarar a prescrição para o indébito até 09/2002, inclusive, e reconheço o direito creditório do período 10/2002 a 09/2004, devendo ocorrer a homologação das compensações até o limite deste crédito nas compensações declaradas em GFIPs do período de 10/2007 a 12/2008, inclusive 13º salário, decotando do lançamento de ofício os valores extintos respectivos, reformando a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reconhecer o direito creditório do período 10/2002 a 09/2004, para homologar a compensação até o limite deste crédito e decotar do lançamento de ofício os valores extintos respectivos.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Miriam Denise Xavier**, redatora designada

MÉRITO

A divergência em relação ao voto do relator se deve à necessidade de retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido.

No âmbito tributário, o instituto da compensação encontra limites e formas previstas em Lei – CTN, artigo 170.

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. (grifo nosso)

Nesse sentido, toda a sistemática dos recolhimentos das contribuições previdenciárias, da compensação e restituição de valores indevidos ou recolhidos a maior, foi

disciplinada pela legislação previdenciária de forma a possibilitar à Administração Pública a fiscalização do cumprimento da obrigação pelos contribuintes e controle da arrecadação.

Sobre a compensação de valores indevidamente recolhidos, eis o disposto na legislação:

A Lei 8.212/91 determina:

Art.89. As contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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.** (grifo nosso)

Por sua vez, a orientação à época, sobre a questão dos agentes políticos, foi apresentada no acórdão recorrido:

11. No que se refere às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos exercentes de mandato eletivo, não paira dúvida de que os recolhimentos foram indevidos, pois a norma que incluiu os agentes políticos no RGPS, na qualidade de segurados empregados, foi declarada inconstitucional, com efeitos erga omnes, em face da publicação da Resolução nº 26, de 22/06/2005, do Senado Federal, que suspendeu a sua execução.

12. Em razão da suspensão da execução da norma supracitada, a Administração publicou a Portaria MPS nº 133, de 02/05/2006, cujo artigo 4º **condicionou eventual compensação à prévia retificação das GFIP.** (grifo nosso)

PORTARIA MPS nº 133, de 2 de maio de 2006 - DOU DE 03/05/2006, responsável pelos critérios de retificação da GFIP como condição inarredável à realização da compensação.

Considerando que a suspensão da execução determinada pela Resolução nº 26 do Senado Federal produz efeitos ex tunc, ou seja, desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, de acordo com o § 2º do art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, resolve:

[...]

Art. 4º Eventual compensação ou pedido de restituição por parte do ente federativo observará as seguintes condições:

I - será precedido de retificação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social - GFIP;

13. Posteriormente, emitiu a IN MPS/SRP nº 15, de 12/09/2006 disciplinando a devolução dos valores arrecadados com base no dispositivo inconstitucional, cujo

artigo 6º também condicionou a realização da compensação, à prévia retificação da GFIP, para excluir os agentes políticos.

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP Nº 15, DE 12 DE SETEMBRO DE 2006 - DOU DE 18/09/2006 – ALTERADO

Art. 1º Dispor sobre a devolução de valores arrecadados pela Previdência Social com base na alínea “h” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506, de 1997, bem como sobre procedimentos relativos aos créditos constituídos com base no referido dispositivo.

Art. 3º O direito de efetuar compensação ou de solicitar restituição a que se refere esta Instrução Normativa prescreve em cinco anos, contados a partir do pagamento. (Nova redação dada pela IN MPS/SRP nº 18, de 10/11/2006)

CAPÍTULO III

COMPENSAÇÃO

Art. 6º É facultado ao ente federativo, observado o disposto no art. 3º, compensar os valores pagos à Previdência Social com base no dispositivo referido no art. 1º, observadas as seguintes condições:

I - **a compensação deverá ser precedida de retificação das GFIP, para excluir destas todos os exercentes de mandato eletivo informados**, bem como, a remuneração proporcional ao período de 1º a 18 na competência setembro de 2004 relativa aos referidos exercentes;

[...]

Como se vê, a legislação tributária exige, como requisito para o sujeito passivo promover a compensação, a **comprovação da liquidez e certeza dos créditos**, e, para isso, é necessária a retificação da declaração (GFIP) de origem, de modo a demonstrar o respectivo recolhimento indevido e o seu direito de crédito. Ademais, a exigência tem base em obrigação estatuída por lei, sendo legítima a exigência normativa.

Quanto à GFIP, a Lei 8.212/91 dispõe:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

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

E o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

[...]

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

[...]

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

[...]

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social **são de inteira responsabilidade da empresa.** (grifo nosso)

O Manual da GFIP/SEFIP à época previa expressamente que 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.**

Como se vê, a forma de realizar a compensação está prevista na lei e no RPS. Aliás, é a própria lei que atribui à RFB, conforme acima destacado, determinar os termos e condições. Isso porque, além de orientar o contribuinte, é necessário para que seja feito todo o controle dos referidos créditos por parte do órgão fiscalizador.

Como as contribuições previdenciárias estão submetidas ao lançamento por homologação e como a compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte para ressarcir-se de valores recolhidos indevidamente, ela submete-se à posterior verificação por parte da autoridade administrativa tributária, que irá determinar sua regularidade e poderá homologá-la ou não.

Assim, cabe ao contribuinte, além da declaração do crédito em GFIP, quando intimado, comprovar por meio de documentação hábil a existência, a natureza e a extensão do direito creditório que deu origem à compensação.

Sobre a necessidade de retificação da GFIP, veja-se trecho do Acórdão 2401-006.811, de relatoria do conselheiro Cleberson Alex Friess:

Em primeiro lugar, é necessário um aprofundamento dessa discussão, porque a GFIP constitui um documento de confissão de dívida, instrumento hábil para inscrição dos débitos em Dívida Ativa da União.

Quando o sujeito passivo não toma providências para a retificação da GFIP, na qual declarou como devida a contribuição previdenciária incidente sobre determinada verba, e efetuou o respectivo recolhimento em Guia da Previdência Social, a consequência é que **não há indébito tributário**. (grifo nosso)

Realmente, há uma contradição. De um lado, o débito espontaneamente confessado como devido pelo sujeito passivo mantém-se incólume, pela falta de substituição da declaração original; e de outro, pleiteia-se a existência de pagamento indevido sobre os mesmos fatos, sem, contudo, que o valor utilizado para quitar a GFIP se constitua formalmente em indébito.

[...]

De modo algum se cogita impedir o exercício do direito material pertencente ao sujeito passivo. Isso porque o art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que a compensação no direito tributário depende de lei específica que a autorize, podendo esta inclusive prever condições e limites ao seu exercício. Eis a redação desse dispositivo:

[...]

Pautado em critérios de conveniência da política fiscal de cada ente político, o legislador ordinário pode estipular, ou delegar à autoridade administrativa que estipule, condições e garantias à compensação de créditos tributários com crédito líquidos e certos, ou mesmo instituir limites ao seu exercício.

É o que fez o legislador por meio do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, que delegou ao poder executivo estabelecer condições para o exercício do direito.

[...]

O sujeito passivo poderia optar pela compensação de contribuições previdenciárias, desde que passível de restituição ou de reembolso, sendo que a restituição das contribuições previdenciárias declaradas incorretamente ficava condicionada à prévia retificação da correspondente declaração. (grifo nosso)

À vista disso, mesmo optando pela compensação, o interessado se sujeita às regras referentes à repetição de indébito, isto é, além de cumprir os requisitos próprios da compensação, o interessado deveria também observar as condições para o deferimento da restituição. (grifo nosso)

Nenhum sentido haveria na determinação de retificação na hipótese de restituição e dispensa para a compensação, porque em ambas ocorre a devolução de valores ao sujeito passivo, nesta última, inclusive, o encontro de contas é

imediatamente, sob condição de posterior homologação. Evidentemente, há que se optar pela interpretação sistêmica e finalística do ato normativo. (grifo nosso)

[...]

Com efeito, em face do interesse público alvejado, é inaceitável manter ativas informações no banco de dados da Previdência Social para concessão de benefícios previdenciários relativamente a valores vertidos ao custeio do sistema que estão sendo devolvidos. Nada mais adequado do que exigir daquele que prestou inicialmente as informações a adoção de providências com vistas à conformação dos dados.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 132, de 1º/09/2016: A compensação de crédito previdenciário deve ser precedida de **retificação das GFIP em que a obrigação foi declarada**.

Por essa razão, legítima a não homologação das compensações em análise.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier