



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.720522/2015-08
ACÓRDÃO	2402-013.298 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	06 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIAÇÃO LIMEIRENSE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/01/2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. QUESTIONAMENTO PELA CONTRIBUINTE. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. SÚMULA CARF Nº 172.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28. VINCULANTE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNA FEDERAL.

Conforme declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal no RE 595.838/SP, paradigma da Tese de Repercussão Geral 166: “É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.”

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RESP 1.230.957/RS, JULGADO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, sob o regime dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça fixou a tese de que a verba paga a título de aviso prévio indenizado não tem natureza

remuneratória e sobre ela não há incidência de contribuições devidas à seguridade social.

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 conseqüente glosa da compensação, mormente quando a própria autoridade fiscal reconhecer o crédito como legítimo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto para não apreciar a matéria “inexistência de grupo econômico com a empresa Viação Princesa Tecelã Transportes LTDA” nos termos da Súmula Carf nº 172 e, na parte conhecida, dar-lhe provimento. O Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria acompanhou o relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto integral), Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/CTA, consubstanciada no Acórdão 06-54.812 (p. 408), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário consubstanciado no DEBCAD nº 51.068.047-0 (p. 03) em razão da glosa de compensação cujos créditos se referem às rubricas “cooperativa de trabalho” e “aviso prévio indenizado”, na competência de 01/2012.

Conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância, tem-se que:

Segundo consta no Relatório Fiscal (fls. 15-24), trata-se, o sujeito passivo, de uma empresa de transporte rodoviário coletivo de passageiros que, ao ser intimada, apresentou planilhas e memória de cálculo discriminando um indébito previdenciário de contribuições incidentes sobre verbas de natureza indenizatória (salário maternidade, aviso prévio indenizado, cooperativa de trabalho, adicional sobre 1/3 de férias, acréscimos de horas extras e 13º salário), as quais entende estar fora do alcance do conceito de salário, e, conforme declarado em GFIP.

Diante da ausência de demanda judicial que garantisse ao contribuinte a compensação, a autoridade fiscal pautou sua análise de acordo com as decisões dos tribunais a respeito da incidência de contribuição previdenciária sobre:

- Aviso prévio indenizado - pendente no Supremo Tribunal Federal (STF) o julgamento do RE 565.160/SC, com repercussão geral, a respeito do tema;

- Serviços prestados por meio de cooperativa de trabalho, prevista no art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/1991 - tal dispositivo foi declarado inconstitucional no julgamento de mérito do RE nº 595.838, submetido ao rito de repercussão geral, todavia, quando da lavratura do Auto de Infração, aguardava-se o trânsito em julgado da Suprema Corte, não podendo ser alegado direito líquido e certo para suportar a compensação.

A glosa de compensação das demais rubricas que possuem decisões favoráveis à RFB são objeto de lançamento no processo Comprot nº 10865.720521/2015-55.

Destaca ainda, a autoridade fiscal, que o sujeito passivo não retificou as GFIPs que originaram tais compensações e, conforme disposto no art. 45, § único da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 (IN RFB 900/2008), a retificação é requisito para compensação dos valores indevidamente recolhidos.

Foi arrolada, por solidariedade com o sujeito passivo, a acionista majoritária membro do grupo econômico empresa Viação Princesa Tecelã Transportes Ltda – CNPJ 62.152.657/0001-21, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 247), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- existência e legitimidade dos créditos compensados:

* aviso prévio indenizado: posicionamento definitivo do STJ ante o reconhecimento do STF de ausência de repercussão geral;

* serviços prestados por cooperativas de trabalho: reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição pelo STF em repercussão geral;

- desnecessidade de retificação de GFIPs no caso concreto;

- insubsistência da multa de mora aplicada;

- improcedência da Taxa SELIC aplicada;

- inexistência de grupo econômico com a empresa Viação Princesa Tecelã Transportes LTDA; e

- insurge-se contra a emissão da Representação Fiscal para Fins Penais.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada, nos termos do susodito Acórdão nº 06-54.812 (p. 408), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2012

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INVIABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

É vedado à autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação, por motivo de inconstitucionalidade, de leis, decretos e demais atos normativos devidamente editados e publicados pelas autoridades competentes.

COMPENSAÇÃO. CABIMENTO. PRESSUPOSTOS.

As contribuições sociais previdenciárias somente poderão ser compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento.

COMPENSAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. LIMITES E CONDIÇÕES. COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no CTN, e não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o consequente lançamento de ofício.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores recebidos pelos segurados empregados a título de aviso prévio indenizado possui, natureza remuneratória e integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

COMPENSAÇÃO. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP. REQUISITO.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

São responsáveis solidários pelo cumprimento das obrigações principais previdenciárias as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (p. 435), reiterando, em síntese, os termos da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas.

Das Matérias Não Conhecidas

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário consubstanciado no DEBCAD nº 51.068.047-0 (p. 03) em razão da glosa de compensação cujos créditos se referem às rubricas “cooperativa de trabalho” e “aviso prévio indenizado”, na competência de 01/2012.

De acordo com Relatório Fiscal (p. 15), tem-se que a glosa perpetrada pela autoridade administrativa fiscal está embasada em dois fundamentos distintos, a saber:

- (i) ausência de decisão definitiva proferida pelo STF, reconhecendo a não incidência de contribuição previdenciária sobre as rubricas em análise; e
- (ii) ausência de retificação prévia da GFIP.

Em seu apelo recursal, a Contribuinte, reiterando os termos da impugnação apresentada, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- existência e legitimidade dos créditos compensados:

* aviso prévio indenizado: posicionamento definitivo do STJ ante o reconhecimento do STF de ausência de repercussão geral;

* serviços prestados por cooperativas de trabalho: reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição pelo STF em repercussão geral;

- desnecessidade de retificação de GFIPs no caso concreto;

- insubsistência da multa de mora aplicada;

- improcedência da Taxa SELIC aplicada;

- inexistência de grupo econômico com a empresa Viação Princesa Tecelã Transportes LTDA; e

- insurge-se contra a emissão da Representação Fiscal para Fins Penais.

Ocorre que, especificamente em relação à alegação de “inexistência de grupo econômico com a empresa Viação Princesa Tecelã Transportes LTDA”, cumpre destacar que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 172, *a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.*

Neste espeque, incabível qualquer análise e/ou juízo de valor acerca da matéria em questão deduzida no recurso voluntário da Contribuinte Autuada, impondo-se, por conseguinte, o seu não conhecimento.

Da mesma forma, não cabe o conhecimento da alegação de defesa que visa combater a Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 28, *o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).*

Da Legitimidade dos Créditos Compensados

No que tange ao mérito dos créditos compensados pela Contribuinte, a Fiscalização fundamentou a glosa da seguinte forma: *embora as decisões sejam desfavoráveis à Receita Federal no que diz respeito a incidência previdenciária sobre as rubricas “**aviso prévio indenizado**” e “**cooperativa de trabalho**” ainda pesa o trânsito em julgado na Suprema Corte, não podendo ser alegado um direito líquido e certo em efetivar a compensação.*

Entendo que o debate acerca da legitimidade (ou não) dos créditos compensados não comporta maiores discussões.

De fato, em relação às contribuições incidentes sobre os valores pagos a **cooperativa de trabalho**, à alíquota de 15%, previstas no artigo 22, inciso IV da Lei 8.212/1991, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, conforme se destaca da ementa da decisão proferida no RE nº 595838/SP:

EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros

às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe196 DIVULG 07102014 PUBLIC 08102014)

Em consequência, foi editada a Resolução Senado Federal nº 10/2016, que suspendeu a execução do dispositivo inconstitucional.

Dessa forma, deve ser aplicado o art. 99, caput, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, que estabelece que *as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Assim, impõe-se o reconhecimento do crédito compensado referente à rubrica “cooperativa de crédito”.

Da mesma forma, em relação à rubrica “aviso prévio indenizado”, tem-se que, no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, na sistemática dos recursos repetitivos, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, realizado no dia 26/2/2014, a 1ª Seção do STJ firmou a tese da não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba de natureza salarial.

Assim, transcreve-se a ementa do julgado, na parte que interessa ao feito submetido à apreciação neste processo administrativo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

(...)

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

2.1 Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC.

Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá DF CARF MF Fl. 693 Processo nº 16327.721315/2013-74 Acórdão n.º 2401-004.796 S2-C4T1 Fl. 694 15 comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência.

Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

Na hipótese do aviso prévio indenizado, a jurisprudência do STF está consolidada no sentido de que a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba não envolve a discussão de matéria constitucional, o que implica, necessariamente, a reprodução no âmbito deste Tribunal Administrativo da decisão proferida no REsp nº 1.230.957/RS, julgado na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Assim, merece provimento o recurso voluntário neste particular, impondo-se o reconhecimento do crédito compensado referente aos valores de "aviso prévio indenizado".

Da Prescindibilidade da Retificação da GFIP

No que tange à prescindibilidade da retificação prévia da GFIP, socorro-me ao entendimento da Conselheira Liziane Angelotti Meira e do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, objeto da declaração de voto constante no Acórdão nº 2004-000.176, *in verbis*:

(...)

Em regra, a prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição para realização de restituição ou de compensação de contribuições previdenciárias, como anota o voto proferido e a decisão da DRJ.

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, sendo na hipótese a GFIP mero requisito instrumental transponível, diante da possibilidade de segura confirmação do crédito pela autoridade administrativa na origem ou da autoridade julgadora em contencioso fiscal, pode-se dispensar a retificação da GFIP e homologar o direito creditório.

Lado outro, não sendo possível, sem retificação da GFIP, comprovar com efetividade a certeza e liquidez do crédito, aí sim deve-se deixar de reconhecer o crédito.

Então, não há uma condição obrigatória intransponível na retificação, a despeito de que ela 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 e o recorrente alega que não poderia mais retificar. 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;

O ponto nefrálgico, isto sim, 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 revisar de ofício e conceder 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).

No caso em análise, registre-se pela sua importância que os créditos compensados pela Contribuinte restaram perfeitamente apurados e identificados - por rubrica, valor e competência – pela Autoridade Administrativa Fiscal, conforme tabela constante no Relatório Fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto para não apreciar a matéria “inexistência de grupo econômico com a empresa Viação Princesa Tecelã Transportes LTDA” nos termos da Súmula Carf nº 172 e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior