



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10882.723886/2018-76  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-010.784 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 08 de agosto de 2023  
**Recorrente** LIOTECNICA TECNOLOGIA EM ALIMENTOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

COMPENSAÇÃO DECLARADA EM GFIP. GLOSA. AUSÊNCIA DE PROVA DA LIQUIDEZ E CERTEZA. COBRANÇA DOS DÉBITOS INDEVIDAMENTE COMPENSADOS.

A lei autoriza o contribuinte a compensar, diretamente na declaração, créditos tributários com créditos líquidos e certos. É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza desses créditos. Não comprovada a liquidez e certeza, os débitos correspondentes são devidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Joao Mauricio Vital. Ausente temporariamente o conselheiro Mauricio Dalri Timm do Valle.

**Relatório**

Trata-se de crédito tributário decorrente da glosa de pedido de compensação de contribuições previdenciárias, informado diretamente em Gfip, por ausência de liquidez e certeza do crédito pleiteado. Os débitos referem-se ao período de 01/2016 a 12/2016.

Intimado a comprovar a origem dos créditos declarados (e-fls. 4 a 7), o contribuinte apresentou resposta em que detalhou os fundamentos das compensações (e-fls. 14 e

15). Novamente intimado a prestar esclarecimentos adicionais e documentação comprobatória (e-fls. 20 a 23), o contribuinte nada respondeu.

Lavrou-se, pois, despacho decisório (e-fls. 38 a 43) que denegou a compensação, restabelecendo-se o valor dos débitos declarados em Gfip e indevidamente compensados.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 120 a 129), que foi considerada improcedente (e-fls. 132 a 136).

Em 06/03/2020, manejou-se, recurso voluntário (e-fls. 149 a 162) em que se arguiu:

- a) preliminarmente, a possibilidade de apresentação, no recurso voluntário, dos documentos não apresentados na manifestação de inconformidade e nem em atendimento às intimações fiscais, sobretudo no caso de ocorrência de “força maior” que teria impedido a apresentação ao tempo;
- b) que a exigência, pela Autoridade Fiscal, de documentos não previstos na legislação fiscal implica em obstáculo ao legítimo direito garantido em juízo;
- c) que fez prova de que deveria ter recolhido a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, embora a recolhera com base nas folhas de pagamento, o que gerou o crédito pleiteado na compensação, e que o relatório de auditoria juntado comprova os valores recolhidos a maior;
- d) que deve ser autorizada a compensação dos valores constantes do título judicial, e
- e) que o contribuinte não pode ser impedido de se beneficiar dos incentivos trazidos pela Lei nº 12.546, de 2011.

O recorrente pleiteou o retorno dos autos à instância *a quo* para análise dos créditos alegados, a partir da documentação a ser juntada, inclusive levando-se em conta o Tema 994 do STJ, que determinou a exclusão do ICMS do conceito de receita bruta.

Em 01/03/2021, o recorrente apresentou novos documentos (e-fls. 427 a 560) que comprovariam o recolhimento da contribuição previdenciária sobre pró-labore, que foi considerado indevido por força da decisão havida no Processo Judicial nº 00014719-69.1998.4.03.6100.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço. Excepcionalmente, conheço também dos documentos apresentados após o aviamento do recurso porque o recorrente justificou a dificuldade de obtê-los oportunamente, já que isso dependeu do desarquivamento de um processo judicial.

O recorrente informou, em Gfip, créditos a compensar com débitos de contribuição previdenciária apurados no período de 01/2016 a 12/2016. Em procedimento fiscal de revisão, ele foi intimado (e-fls. 4 a 7), em 03/10/2018, a comprovar a origem dos créditos a compensar.

O art. 170 do Código Tributário Nacional – CTN estabelece que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece as condições para a compensação de créditos mediante a entrega de declaração pelo próprio contribuinte, que extinguirá o débito compensado sob condição resolutória até ulterior homologação.

Intimado a comprovar a liquidez e certeza de seus créditos, o contribuinte não apresentou documentos suficientes que permitissem, à Autoridade Fiscal, analisar e homologar as compensações. Limitou-se, o contribuinte, a dizer que os créditos teriam origem em 1) decisão judicial transitada em julgado, e 2) recolhimentos de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos, enquanto poderia tê-lo feito com base na receita bruta, nos termos da Lei nº 12.546, de 2011.

O contribuinte foi, então, novamente intimado (e-fls. 20 a 23) a apresentar vários documentos. Na ocasião, ele foi advertido que o não atendimento implicaria a não homologação das compensações realizadas em Gfip. Entretanto, o interessado não atendeu à segunda intimação.

Ainda assim, a Autoridade Fiscal promoveu pesquisas nos sistemas internos da Administração Tributária (e-fls. 28 a 32) com o fito de tentar identificar a origem dos créditos compensados, mas não encontrou qualquer pagamento indevido que pudesse ser objeto de compensação.

Diante da ausência de informações e documentos que comprovassem a liquidez e certeza do crédito pleiteado, as compensações não foram homologadas. É o que consta do Parecer Seort nº 102/2019 (e-fl. 41):

De certo, não se homologa compensação alicerçada em crédito não comprovado, porquanto a certeza e liquidez do crédito é condição imposta pelo CTN (art. 170) aos créditos aproveitados pelo sujeito passivo na compensação tributária.

Ora, como relatado no início, foi, o contribuinte, regularmente intimado a detalhar a origem dos créditos compensados nas GFIP das competências 01/2016 a 13/2016, com vistas à verificação de sua liquidez e certeza. O contribuinte, contudo, atendeu à intimação de forma insuficiente, não fornecendo elementos que permitissem analisar a certeza e liquidez do crédito. Diante desse proceder, impõe-se a não homologação das compensações realizadas em tais GFIP, já que alicerçadas em créditos de origem não comprovada.

Em 25/04/2019, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 120 a 129), à qual anexou documentos que, em tese, comprovariam seu direito creditório.

O colegiado *a quo* considerou improcedente a manifestação de inconformidade essencialmente porque não foram comprovadas a liquidez e a certeza dos créditos pleiteados.

No recurso voluntário, o recorrente apelou para o princípio da verdade material a fim de que fossem admitidos os documentos então apresentados que, em tese, comprovariam a liquidez e certeza de seus créditos.

## 1 Da compensação fundada no título judicial

O contribuinte alegou que teria o direito de compensar R\$ 1.652.773,55 de contribuição previdenciária paga, incidente sobre pró labore, nos termos da decisão havida no Processo n.º 2000.03.99.0102489-5, que tramitou no Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF3 e cuja decisão transitou em julgado em 16/10/2015 (e-fl. 103).

Porém, ao contrário do que afirmou o recorrente, a decisão não liquidou o valor a compensar. Na verdade, o Acórdão do TRF3 (e-fls. 90 a 102), proferido em 25/09/2006, reconheceu o direito à compensação, mas estabeleceu que ela se desse conforme as seguintes premissas, dentre outras:

- a) somente poderiam ser compensados os valores pagos indevidamente nos cinco anos anteriores à propositura da ação;
- b) que os valores a compensar deveriam ser calculados a partir da documentação juntada ao processo judicial;
- c) que, sobre os valores pagos indevidamente, incidiriam juros e correção monetária;
- d) que a compensação deveria observar o limite de 30% do valor da contribuição devida a cada mês, nos termos do § 3º do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 9.129, de 1995.

Claro está, pois, que o título judicial não é líquido; portanto, não procede a alegação do recorrente de que os valores a compensar seriam aqueles que ele apontou na ação. A própria decisão judicial não adentrou no cálculo do *quantum* a compensar, limitando-se a reconhecer que houve o pagamento das contribuições e que os valores devidos estariam neles contidos, mas que demandariam cálculos para mensurá-los:

A certeza e a liquidez dos indébitos derivam dos documentos acostados pelo autor, pois neles estão presentes os dados relativos aos valores recolhidos e a que título o foram. A aferição do *quantum* a ser compensado depende de mera operação aritmética.

Além disso, a decisão judicial remeteu à Autoridade Fiscal a verificação da exatidão dos cálculos apresentados pelo contribuinte e do cumprimento dos requisitos legais (e-fl. 98):

No âmbito previdenciário, como visto, a matéria está regulada no artigo 89 da Lei n.º 8.212/91. Portanto, os contornos da compensação estão delimitados na lei. Como

consequência, impróprias e descabidas eventuais restrições infralegais. Aduza-se que ao contribuinte é reconhecido o direito preenchidas as condições legais, sendo vedado condicionar-lhe o exercício a qualquer solicitação ao Instituto. Não obstante, a extinção do crédito tributário somente se efetivará quando houver homologação pela autoridade fiscal, a teor do artigo 150 do C.T.N., podendo a autarquia exercer plena fiscalização, que inclui a verificação da exatidão dos cálculos feitos pelo contribuinte e o cumprimento dos requisitos legais.

O ônus da prova da liquidez do indébito é do contribuinte que o pleiteou, sem o quê não é possível conceder-lhe o crédito simplesmente porque não terá comprovado que ele, materialmente, existiu.

Analisando-se somente os documentos dos autos, inclusive a decisão judicial e guias de recolhimento, que só foram juntadas dez meses após a apresentação do recurso, não se pode afirmar que o contribuinte pagou contribuição sobre pró labore e, sobretudo, qual teria sido o valor. O fato de haver indicação da base de cálculo na guias apresentadas não implica que o total pago de contribuição estaria correto. A única forma de se chegar a essa verdade material seria analisar os livros contábeis, recibos de pagamento a autônomo, folhas de pagamento e confrontar tudo isso com cada rubrica dos valores recolhidos. Sem o confronto dessas informações, o crédito pleiteado permanece ilíquido e, portanto, impossibilitado de ser utilizado para compensação.

Apenas para ilustrar o quanto carece de liquidez o crédito compensado, a decisão judicial limitou a compensação ao valores pagos nos cinco anos anteriores à propositura da ação, o que ocorreu em 22/04/1998 (e-fl. 429); portanto, somente os pagamentos indevidos ocorridos a partir de 22/04/1993 poderiam ser compensados. Entretanto, na planilha apresentada pelo contribuinte (e-fls. 464 a 466), o valor do crédito incluiu pagamentos de 1989 a 1994.

Ora, a Autoridade Fiscal, ao proceder à revisão das declarações do contribuinte com vistas a homologar a compensação informada, solicitou os documentos que lhe permitiriam aplicar a decisão judicial e analisar a liquidez de seu crédito. Intimou-o a apresentar comprovantes dos pagamentos de pró labore, folhas de pagamento, planilha com os cálculos das respectivas contribuições, comprovantes de recolhimento e demonstração da compensação (e-fl. 21):

- Folha de pagamento ou comprovante de pagamento do pro labore objeto da referida ação judicial;
- Planilha com discriminação mensal da base de cálculo e alíquota utilizados no cálculo do INSS PRO LABORE;
- Comprovantes de pagamento das GPS referentes ao INSS PRO LABORE;
- Planilha demonstrativa mensal da compensação do crédito, onde constem as competências e valores utilizados e forma de atualização.

O contribuinte não apresentou nada do que lhe foi solicitado. Na verdade, sequer respondeu à intimação.

Apenas por ocasião do recurso voluntário, o recorrente informou que os documentos teriam sido destruídos em um sinistro e juntou Boletim de Ocorrência (e-fl. 164) que trata de um incidente ocorrido em 04/07/2011, na empresa Interfile Gestão de Documentos e

Processo Ltda, que os guardava. A impossibilidade de fazer a prova de seu direito em face do sinistro não implica que ele deva ser reconhecido sem prova alguma, cujo ônus, repise-se, recai sobre o requerente da compensação.

Parece-me que o contribuinte não foi diligente para produzir, a tempo, as provas de seu direito. A primeira intimação para que ele esclarecesse as compensações ocorreu em 03/10/2018 (e-fl. 11); a segunda, na qual se solicitou a comprovação documental para efeito de comprovar liquidez e certeza do crédito, em 20/02/2019 (e-fl. 26); a manifestação de inconformidade foi apresentada em 22/05/2019 (e-fl. 47) e nela juntou somente a decisão judicial que lhe favorecia. Em nenhum desses momentos, os documentos necessários à análise da liquidez foram juntados ou se justificou a impossibilidade de fazê-lo. Apenas por ocasião do recurso voluntário foi suscitada a questão do sinistro, e o desarquivamento do processo judicial para obtenção dos documentos nele anexados só foi solicitado quatro dias antes da apresentação do recurso (e-fl. 167).

Ora, o direito não socorre quem dorme. Tendo havido tantas oportunidades de comprovar a liquidez do crédito, o contribuinte não o fez suficientemente, não forneceu documentos essenciais para se liquidar o valor e, ainda, apontou um valor de crédito sabidamente errado. A meu ver, a decisão que não homologou o crédito está correta porque, naquele momento, não se fez prova de sua liquidez. Aliás, pelos documentos constantes dos autos, percebo que mesmo hoje não seria possível liquidar o alegado crédito porque faltam documentos a comprovar os fatos, sobretudo o pagamento de pró labore, o valor das contribuições devidas e a parte efetivamente paga a maior, a despeito das guias de pagamento juntadas intempestivamente.

## **2 Dos créditos decorrentes da desoneração da folha de pagamento**

Quanto aos créditos decorrentes da aplicação do regime previsto na Lei nº 12.546, de 2011, que tratou da desoneração da folha de pagamento, o recorrente afirmou que possuía as condições legais para efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta no período de 01/2013 a 06/2015 (e-fls. 113 a 115), mas acabou por recolher sobre a folha de pagamento, o que teria gerado o crédito pleiteado.

Para comprovar o seu direito, citou o relatório de uma empresa de auditoria independente que teria apontado que o recorrente poderia ter optado pela incidência tributária sobre a receita bruta em relação à receita auferida com alguns de seus produtos. Afirmou que os cálculos dos valores pagos, em tese, a maior foram feitos pela empresa de auditoria, conforme planilhas que acostou à manifestação de inconformidade (e-fl. 113 a 115).

Primeiramente, registro que o recorrente não apresentou, em nenhum momento, a íntegra do relatório de auditoria a que se referiu. Ademais, um relatório elaborado por empresa de auditoria independente não é suficiente para provar que o contribuinte estaria apto, como alegou, a recolher a contribuição previdenciária sobre parte de sua receita bruta. Além disso, considerando que o regime de recolhimento que o recorrente alega ser o correto era o misto, ou seja, parte da contribuição calculada sobre a receita bruta, parte sobre a folha de pagamentos, seria necessário a análise dessas folhas e recibos de pagamento a autônomos para se concluir sobre eventuais recolhimentos indevidos.

Mas nada juntou. Sequer juntou os registros contábeis, acompanhados da documentação hábil e idônea pertinente, que poderiam comprovar as bases de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta e as folhas de pagamento.

Enfim, apenas uma planilha e informações de que estaria endossada por um relatório de auditoria independente não são hábeis a comprovar o crédito de R\$ 8.117.316,70 pleiteado.

Reproduzo excerto do acórdão recorrido, cujos fundamentos acato e acrescento aos meu próprios (e-fl. 135):

No tocante à substituição pela CPRB, tem-se que não constam nos autos e nem foi indicado na defesa qual produto ou serviço foi faturado no período de origem do crédito com o seu respectivo enquadramento à Lei nº 12.546/2011.

Verifica-se que a defesa sequer foi fundamentada de forma a indicar qual a natureza do faturamento (NCM ou CNAE) e por que ele estaria incluído na substituição no período considerado de origem do crédito. Portanto não consta nos autos nenhum elemento apto a comprovar que o contribuinte teria direito a recolher a CPRB em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, conforme alega.

### **3 Do retorno dos autos para análise do direito creditório**

O recorrente alegou que, diante das informações apresentadas no recurso voluntário, os autos deveriam retornar à unidade preparadora para nova análise, inclusive considerando o aumento do crédito pleiteado com a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta.

Ora, não há vício algum no despacho decisório proferido pela Autoridade Fiscal e, portanto, não há razão para que ele seja anulado e outro seja feito, com base em nova análise. Isso porque a fase atual do processo é a contenciosa e é nesta etapa que a lide deve ser resolvida. É o que estabelecem os §§ 9º e 10 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

O contribuinte apontou R\$ 1.652.773,55 de valores a compensar decorrentes da decisão judicial e R\$ 8.117.316,70 de valores a compensar decorrentes da desoneração da folha de pagamento. Nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a Autoridade Julgadora é livre para formar sua convicção. No presente caso, entendo, pelas razões já expostas, que as provas dos autos, inclusive as apresentadas intempestivamente, não comprovam a liquidez para nenhum dos dois casos e, ainda, não comprova certeza para o alegado crédito resultante da desoneração da folha. Portanto, o contribuinte deixou de atender o que dispõe o art. 170 do CTN, que somente autoriza a compensação de créditos sejam líquidos e certos.

### **Conclusão**

Voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital

