



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722644/2015-43
ACÓRDÃO	2004-000.310 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IRMAOS SANTOS CAVALCANTI SERVICOS E COMERCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2011

DIREITO CREDITÓRIO VINDICADO PELO CONTRIBUINTE. CRÉDITO CONFIRMADO COMO LÍQUIDO E CERTO PELA FISCALIZAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DA GFIP. ÓBICE QUE NÃO IMPEDE O RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO ATESTADO PELA ORIGEM E A HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE SALDO DE RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS.

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, 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.

Quando a fiscalização atesta e confirma a certeza e liquidez do crédito, 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, 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.

Se após a compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção restar saldo, este valor poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa, na competência subsequente, mediante comprovação de direito creditório em decorrência de retenção superior ao montante efetivamente devido de contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Apresentou declaração de voto a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 2.185/2.194), 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 de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) de primeira instância (e-fls. 2.162/2.177), consubstanciada no Acórdão nº 106-025.967 – 15ª TURMA/DRJ06, de 22/9/2022, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na manifestação de inconformidade para reconhecimento de direito creditório, mantendo indeferimento na forma do Despacho Decisório (e-fls. 7/12) da autoridade administrativa na origem, cujo acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2011

COMPENSAÇÃO DE SALDO DE RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

Se após a compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção restar saldo, este valor poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa, na competência subsequente, mediante comprovação de direito

creditório em decorrência de retenção superior ao montante efetivamente devido de contribuições previdenciárias.

COMPENSAÇÃO DE RETENÇÃO SOBRE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Após comprovado a existência do saldo de retenção sobre notas fiscais de prestação de serviços devem ser atendidas as formalidades legais para que sejam homologadas as compensações efetuadas.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA.

Considera-se como não-impugnado o lançamento que não tenha sido expressamente contestado pelo contribuinte.

INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO ADVOGADO – NÃO CABIMENTO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Pedido de reconhecimento do direito creditório

O pedido para que fosse reconhecido o direito creditório, em sua essência e circunstância, foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de processo de glosa de contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, no período de 10/2010 a 13/2011, no valor R\$ 338.398,18 (trezentos e trinta e oito mil e trezentos e noventa e oito reais e dezoito centavos).

O Auditor Fiscal relata que intimou o sujeito passivo a detalhar as compensações realizadas no período indicado, relativas a todos os estabelecimentos da empresa, entretanto o contribuinte não prestou as informações.

Discorre sobre a regulamentação do procedimento de compensação das contribuições previdenciárias, ressaltando que a GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário e termo de confissão de dívida.

Informa que cabe a Receita Federal do Brasil – RFB confirmar e validar as compensações declaradas em GFIP, devendo a empresa prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização. Em razão do não atendimento “à intimação, deixando de prestar informações necessárias ao esclarecimento das compensações realizadas e informadas em GFIP, não resta outra alternativa senão considerá-las como indevidas, sujeitando-se o postulante à incidência das penalidades constantes dos parágrafos 9º do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, em nova redação da Lei nº 11.941/2009, dos artigos 45 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 e, posteriormente, no artigo 57 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012”.

Alega que a ausência de falta de documento indica a concordância ou qualquer outra manifestação do contribuinte quanto aos elementos necessários à constituição do crédito tributário.

Diz que *“quando a lei ordinária reconhece como constituído o crédito tributário pela informação, declaração ou confissão do montante devido, fruto de apuração pelo próprio sujeito passivo, nada mais faz que confirmar uma situação de fato, concedendo ao crédito o status de liquidez e certeza, sem prejuízo de eventual discordância por parte do Fisco”*.

Por fim, conclui:

1. As compensações realizadas pelo sujeito passivo, nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, nas competências 12/2010 a 13/2011, não foram esclarecidas a esta Auditoria Fiscal.

2. A GFIP configura-se como instrumento hábil de constituição dos créditos da RFB. Os valores das Contribuições Previdenciárias declarados em GFIP e não recolhidos pela empresa devem ser inscritos na Dívida Ativa da União, sem a necessidade de processo administrativo contencioso, de acordo com o contido nos artigos 33 e 39 e § 3º, da Lei nº 8.212/1991, nos artigos 225 e 242 do Decreto nº 3.048/1999.

3. Diante dos fatos expostos, lavrou-se a autuação:

- por considerar INDEVIDAS as compensações relacionadas;
- para retornar os créditos apurados à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente;
- para intimar o sujeito passivo a promover o recolhimento dos valores glosados, com os devidos acréscimos legais, computados desde os respectivos vencimentos, no prazo de 30 dias contados da ciência dessa decisão.

Da Manifestação de Inconformidade e realização de diligência inaugural

A Manifestação de Inconformidade (e-fls. 20/36), que instaurou o contencioso administrativo fiscal em torno da existência do direito creditório, 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, a qual também reportada a realização de diligência, pelo que peço vênha para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 12/05/2015 apresentando a Manifestação de Inconformidade em 11/06/2015, na qual alega inicialmente a tempestividade e apresenta um resumo dos fatos.

Diz que os valores compensados tiveram como base retenções realizadas e não utilizadas completamente no período.

Afirma que informou em GFIP apenas os valores retidos que estavam sendo utilizados, não o valor total da retenção.

DA REGULARIDADE DAS COMPENSAÇÕES REALIZADAS

O contribuinte afirma que tem como objeto social a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, e está obrigada a sofrer retenção de 11% sobre o valor total dos serviços prestados nos termos da legislação.

Alega que não sendo possível realizar toda a compensação no estabelecimento e na competência correspondente, o saldo pode ser compensado com competências posteriores, nos termos do art. 48 da Instrução Normativa nº 900/2008 da Receita Federal do Brasil.

Informa que *“ao preencher a GFIP com os valores retidos informou apenas o montante que estaria utilizando naquele mês e não o que efetivamente foi retido pelo tomador de serviço, motivo pelo qual, não ficou claro ao fisco de onde haviam surgido os créditos compensados nos meses de outubro de 2010, setembro, outubro, novembro, dezembro e 13º do ano de 2011”*.

Apresenta como exemplo o mês de julho de 2011, no qual foi retido o valor de R\$ 87.757,09 (oitenta e sete mil setecentos e cinquenta e sete reais e nove centavos), e utilizado apenas R\$ 48.651,89 (quarenta e oito mil seiscentos e cinquenta e um reais e oitenta e nove centavos), valor este informado em GFIP, o que gerou um saldo remanescente no valor de R\$ 39.105,20 (trinta e nove mil cento e cinco reais e vinte centavos). Apresenta nas folhas 23 a 28 o cálculo das retenções e o saldo remanescente e demonstra os valores retidos e compensados nas GFIPs.

Afirma que, com base nos dados apresentados, não realizou compensações indevidas, apenas cometeu equívoco no preenchimento das GFIPs, o que por si só não constitui o crédito tributário.

Destaca que *“a compensação realizada em outubro 2010 no valor de 15.456,47 (quinze mil quatrocentos e cinquenta e seis reais e quarenta e sete centavos) e também glosada pela fiscalização, esta foi feita nos mesmos moldes daquelas mencionadas acima referentes ao ano de 2011”*.

Cita como exemplo o mês de setembro/2010, relacionando as notas fiscais e o valor retido que totaliza o valor de R\$ 149.976,30 (cento e quarenta e nove mil novecentos e setenta e seis reais e trinta centavos), sendo utilizado R\$ 139.956,56 (cento e trinta e nove mil novecentos e cinquenta e seis reais e cinquenta e seis centavos), gerando um saldo remanescente a ser compensado nos demais meses de R\$ 10.019,71 (dez mil dezenove reais e setenta e um centavos).

Informa que ao compensar o saldo remanescente no mês de outubro, utilizou um valor a maior, gerando um débito de R\$ 5.047,16 (cinco mil quarenta e

sete e dezesseis centavos), não de R\$ 15.456,47 (quinze mil quatrocentos e cinquenta e seis reais e quarenta e sete centavos) como faz crer a fiscalização, conforme tabela fl. 31.

Como se vê, levando-se em conta que a Requerente possuía um saldo de valores retidos e não compensados no mês anterior, reconhece-se como devido unicamente o valor de R\$ 5.047,16 (cinco mil quarenta e sete reais e dezesseis centavos).

DA IMPOSSIBILIDADE DO RECOLHIMENTO EM DUPLICIDADE:

O contribuinte afirma que as compensações realizadas são oriundas de um saldo remanescente de retenções feitas e não compensadas em sua totalidade, o que ocorreu foi um equívoco ao preencher as GFIPs em relação à origem dos créditos tributários.

Alega que os créditos não devem voltar a condição de exigível, a retenção foi realizada e os valores questionados já foram recolhidos, não podendo ser requeridos novamente, apenas por ter se omitido em relação à origem dos valores.

Cita decisão do STJ, onde entendeu-se que realizar cobrança de tributo pelo simples erro de procedimento incorre em dupla tributação.

Diz que a dupla tributação causará um enriquecimento sem causa da Administração Pública, o que é vedado pelo Código Civil, art. 884, e com base no princípio da legalidade a Administração não pode causar enriquecimento ilícito.

Argumenta que a Receita possui informação das compensações e retenções realizadas em favor da requerente, portanto *“restou evidente que tendo ocorrido retenção pelo tomador de serviços, não poderá o Fisco determinar que a prestadora recolha os mesmos tributos, sob pena de infringir princípios direcionadores da Administração Pública. Desta forma, requer-se que seja reformado o despacho decisório para que se considerem homologadas as compensações realizadas, para que não ocorra a dupla tributação”*.

GFIP PREENCHIDA COM ERRO FORMAL NÃO CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO – PREVALECE A VERDADE MATERIAL:

A defesa alega que as compensações realizadas foram baseadas em valores recolhidos/retidas, havendo apenas o equívoco no momento do preenchimento das GFIPs.

Discorre sobre verdade material e verdade formal, citando a doutrina, decisão do CARF e jurisprudência, e afirma que não houve o dolo no preenchimento da guia e nem deixou de cumprir suas obrigações para com o Fisco, houve apenas um erro no preenchimento da GFIP, agindo de boa-fé e buscou apenas o instituto da compensação, previsto legalmente.

Destaca: *“trecho da decisão do Relator, segundo o qual, ‘e cediço neste tribunal, que a retificação de meros erros de fato, sanáveis a qualquer tempo sem*

prejuízo da administração e suportados por documentação idônea são admissíveis', com isto, é possível entender que há corroboração da ideia de que não pode se penalizar o erro formal de preenchimento do documento".

Alega que erros formais não podem ser óbice à compensação realizada, o simples erro não retira o direito ao crédito, requer *"a homologação das compensações realizada, pois foram sanadas as dúvidas relativas à origem dos valores utilizados, não podendo a autoridade escusar-se de cumprir seu papel no bom funcionamento da Administração Pública".*

Por fim, requer:

i) seja suspensa a exigibilidade dos débitos discutidos no Processo Administrativo nº 15504-722.644/2015-43, até o julgamento da presente Manifestação de Inconformidade, nos moldes do artigo 74, §11, da Lei 9.430/96 e artigo 151, III, do CTN;

ii) ao final, seja julgada TOTALMENTE PROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade, com a consequente homologação da compensação, ante a demonstração da suficiência do crédito utilizado.

Requer, ainda, que TODAS AS INTIMAÇÕES/PUBLICAÇÕES relativas a este processo se realizem em nome de FELIPE LÜCKMANN FABRO, OAB/SC 17.517, sob pena de nulidade.

DA DILIGÊNCIA

O processo foi baixado em diligência em 23 de março de 2021 – DESPACHO Nº 15 – 15ª TURMA DA DRJ06 – no qual foi solicitado a verificação das Notas Fiscais e se as retenções estão de acordo com o declarado em GFIP, informando se há lastro para as compensações realizadas.

Em resposta, o Auditor Fiscal destacou na Informação nº 35/2021 RFB/DEVAT/EQAUD/PREV (fls. 1945/1948) que o contribuinte não apresentou qualquer informação a respeito das compensações durante o procedimento fiscal, apesar de informado das consequências do não atendimento das intimações.

Ressalta ainda que o preenchimento da GFIP é responsabilidade do contribuinte não cabendo a Auditoria verificar incorreções derivadas do preenchimento incorreto do documento, diz ainda que:

A entrega da GFIP tanto formaliza o cumprimento de obrigação acessória, quanto comunica a existência de crédito tributário. Desta feita, trata-se de documento que registra a concordância ou qualquer outra manifestação do contribuinte quanto aos elementos necessários à constituição do crédito tributário, quais sejam, os fatos geradores de contribuição previdenciária, sua base de cálculo, alíquota, competência, identificação do sujeito passivo e outras ocorrências que podem afastar seu pagamento ou diminuir o valor devido, não cabendo ao auditor fiscal tentar descobrir e solucionar eventuais erros na declaração. Quando a lei ordinária reconhece como constituído o crédito tributário pela informação, declaração ou confissão do montante

devido, fruto de apuração pelo próprio sujeito passivo, nada mais faz que confirmar uma situação de fato, concedendo ao crédito o status de liquidez e certeza, sem prejuízo de eventual discordância por parte do Fisco.

Portanto, cabe à fiscalização da Receita Federal do Brasil – RFB confirmar e validar as compensações declaradas em GFIP. Para tanto, é dever da empresa prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização (...)

Uma vez que a empresa não informou e comprovou a existência de créditos para as compensações realizadas, em desacordo com os deveres legais supracitados, não restou outra alternativa senão considerar como indevidas estas compensações informadas em GFIP, sujeitando-se o postulante à incidência das penalidades já informadas no Despacho Decisório, cuja legislação tributária citada fundamenta e sustenta este processo.

Em relação a documentação apresentada, o Auditor Fiscal informou que as Notas Fiscais são ilegíveis, não houve a apresentação de novas GFIPs e conclui que:

Portanto, em atendimento à solicitação da 15ª Turma da DRJ06, quanto à verificação das notas fiscais e das retenções de acordo com o declarado em GFIP, informamos que até o presente momento a empresa ainda não corrigiu este documento oficial de declaração, condição sem a qual não é possível qualquer homologação de crédito tributário e consequente reformulação do Despacho Decisório, que segue mantendo a não homologação das compensações realizadas, uma vez que persistem os vícios formais e legais presentes à época de sua emissão.

O contribuinte tomou ciência do resultado da diligência em 21/09/2021 e em 21/10/2021 apresenta defesa em que alega que não foi intimado do início da realização dos trabalhos, e não lhe foi oportunizado prestar esclarecimentos e/ou apresentar as provas que o Auditor Fiscal entendesse necessárias para elaboração de parecer conclusivo a respeito dos créditos em discussão, tal qual determinado pela 15ª Turma da DRJ06.

Afirma que “a Manifestação de Inconformidade, e os documentos que a instruíram, foram protocolizados de forma física perante a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC, no dia 11/06/2015, de modo que os ‘problemas de digitalização’ não podem ser imputados à Recorrente”.

Diz que vem tomando as providências necessárias para disponibilizar a documentação que viabilizará a análise conclusiva acerca do crédito, entretanto em razão da pandemia do coronavírus está com um número reduzido de colaboradores, portanto ainda não obteve a documentação.

Afirma que, apesar do erro no preenchimento da GFIP, a documentação justifica as compensações realizadas, devendo a homologação pleiteada ser reconhecida.

Por fim, pede “a **dilação do prazo por mais 30 dias para sua juntada aos autos**, em respeito aos princípios da razoabilidade, ampla defesa, contraditório,

segurança jurídica, publicidade e à produção de provas, insculpidos no art. 2º, caput e incisos V e X da Lei no 9.784/99, reabrindo o prazo para realização da diligência requerida pela DRJ06”.

Após tais razões, houve prosseguimento de procedimentos de diligência.

O contribuinte foi intimado em 08/11/2021, Intimação nº 264/2021 RFB/DEVAT/EQAUD/PREV de 04/11/2021 (fls. 1959/1960), na qual o Auditor Fiscal solicita cópias das Notas Fiscais e GFIPs retificadoras.

O contribuinte se manifesta dirigindo a defesa a DRJ06, na qual apresenta um resumo dos fatos e diz que:

A partir da análise das notas fiscais apresentadas, esta 15ª Turma da DRJ-06 e a Sr. Auditora Fiscal poderão atestar que a Requerente informava em GFIP apenas o valor efetivamente utilizado no período e não aquele retido pelo tomador (o qual deve ser levado em consideração para fins de aferição do crédito).

A Requerente, ciente das divergências em GFIP, preparou planilhas de cálculos acostadas às e-fls. 20-48 deste processo, onde demonstra, de forma detalhada, os valores de INSS retidos em cada nota fiscal, o valor informado em GFIP e o saldo remanescente disponível para compensação.

O cruzamento de toda a prova documental produzida nos autos, além daquelas declarações que compõem o banco de dados da Receita Federal do Brasil, comprovam, de forma indubitável, que apesar do equívoco cometido na declaração das informações relativas ao crédito em GFIP, o crédito perquirido é hígido, devendo ser homologada a compensação em debate.

O equívoco no preenchimento da GFIP e a impossibilidade de retificação da declaração, por sua vez, não podem servir como fundamento para a não homologação da compensação pleiteada, já que, diante da apresentação de outros elementos de prova capazes de comprovar a exigência do crédito, deve a verdade material prevalecer sobre a verdade formal, conforme entendimento consolidado do Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Deste modo, devidamente juntadas aos autos as Notas Fiscais emitidas pelos tomadores de serviço, as quais demonstram o recolhimento das contribuições previdenciárias, requer-se a homologação das compensações realizadas, ante a demonstração da suficiência do crédito utilizado.

Diante de todo o exposto, requer-se a remessa dos autos à Ilma. Sra. AFRFB Adriana Gonçalves Alkmim Rocha para nova informação fiscal, a fim de que possam ser analisadas as notas fiscais anexadas.

*Ademais, desde já, ratifica-se os pedidos formulados na manifestação de inconformidade, a fim de que sejam julgados **TOTALMENTE PROCEDENTES**, com a consequente homologação da compensação em discussão, ante a demonstração de suficiência do crédito utilizado.*

Por fim, requer-se que todas as intimações e publicações atinentes ao presente processo, que não sejam realizadas via E-CAC, sejam efetuados em nome do advogado, sob pena de nulidade.

A manifestação e documentos apresentados foram analisados pela Delegacia de Origem que emitiu a Informação nº 66/2021-RFB/DEVAT/EQAUD/PREV, em 10 de dezembro de 2021 (e-fls. 2.147/2.150), nos termos a seguir:

1. Em atendimento ao Despacho de Diligência nº 15 – 15ª Turma Da DRJ06, de 23/03/2021, às fls. 19 43 e 1944, prestamos as informações descritas abaixo.

O Auditor Fiscal relata que há divergências existentes entre os valores de compensações declarados em GFIP com os valores retidos nas notas fiscais que compõem a defesa, **porém diz ser inviável a correção das GFIP**, sendo assim ***“a apuração de crédito previdenciário resultante de retenção em nota fiscal de prestação de serviço, deve ser feita com base nas informações declaradas em GFIP e na defesa apresentada pelo sujeito passivo e, em conformidade com os valores das retenções efetivamente recolhidas”***. [e-fl. 2.148, itens 7 e 8]

O Auditor Fiscal apresenta às folhas 2.148/2.149 a apuração dos créditos e as compensações em GFIP. Informa ainda que ficou confirmado apenas a compensação indevida de R\$ 5.351,83 (cinco mil, trezentos e cinquenta e um reais e oitenta e três centavos) para a competência 10/2010.

O contribuinte foi cientificado da diligência em 14/12/2021 e se manifestou em 13/01/2022 dizendo que (e-fls. 2.157/2.159):

Ressalta-se, Senhores Julgadores, que a compensação indevida relativa à competência de 10/2010, no valor de R\$ 5.351,83, já havia sido evidenciada pela própria Manifestante quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, em respeito ao princípio da boa-fé.

Portanto, em que pese tenha ocorrido equívocos no preenchimento da GFIP, a origem, suficiência e higidez do crédito está plenamente comprovada, sendo comprovada por toda documentação juntada aos autos.

Conclui-se então que o equívoco no preenchimento das GFIPs, não pode ser óbice à compensação realizada, pois o equívoco, por si só, não retira o direito ao crédito, sobretudo porque o contribuinte apresenta todas as informações acerca das retenções realizadas.

Requer:

- a procedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, com a consequente homologação das compensações no valor de R\$ 333.046,35, ante a demonstração da suficiência do crédito utilizado, nos termos da fundamentação.

- que todas as intimações e publicações atinentes ao presente processo, que não sejam realizadas via E-CAC, sejam efetuados em nome do advogado, sob pena de nulidade.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso fiscal no debate sobre o direito creditório, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência do pedido deduzido na manifestação de inconformidade.

Assentou-se, em suma, que há sim direito creditório confirmado em favor do contribuinte, inclusive com sobras, estando atestada a certeza e liquidez, mas não houve retificação das GFIPs e, por isso, não deveria ser homologada a compensação. A origem entendia que não poderia ser retificada a GFIP em razão do lapso temporal transcorrido (e-fls. 2.148, itens 7 e 8), o que, inclusive, é reconhecido pela DRJ (e-fl. 2.172)¹, no entanto, a DRJ assenta que não há prazo para retificar as GFIPs, nestes termos: *“não há limite temporal para a correção do documento sendo imprescindível a sua correção para o aproveitamento” dos créditos* (e-fl. 2.175). Por isso, a DRJ entendeu por manter a não homologação das compensações, apesar de reconhecer que *“Pelos fatos narrados fica demonstrado que o contribuinte possui créditos passíveis de compensação, entretanto não houve a correção das GFIPs”* (e-fl. 2.175).

A única competência em que não havia crédito confirmado (10/2010), inclusive confirmado/confessado pelo contribuinte, restou como tema não impugnado, sendo matéria fora da lide do contencioso administrativo fiscal, assentando a DRJ (e-fl. 2.171): *“Inicialmente cabe destacar que o contribuinte concorda com a glosa de R\$ 5.047,16, na competência 10/2010, entendendo que tal matéria não foi contestada nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, (...)”*.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da manifestação de inconformidade, postula a reforma da decisão de primeira instância, buscando que seja reconhecido o direito creditório vindicado.

Sustenta que a fiscalização atestou o direito creditório e confirmou que as compensações têm suporte em efetivos créditos, plenamente existentes, exceto quanto a competência 10/2010, na qual a glosa é correta, mas que não é objeto da controvérsia presente e não é objeto de recurso voluntário.

Argumenta que não se aplica a Solução de Consulta Cosit nº 77/2018, uma vez que ela é relacionada com a execução administrativa, mediante compensação tributária, de direito creditório previdenciário reconhecido por sentença judicial transitada em julgado.

¹ E-fl. 2.172 da decisão da DRJ: *“Considerando o disposto nos normativos transcritos, a Autoridade Fiscal responsável pela análise dos pedidos de restituição, em diligência, efetuou análise das informações apresentadas no correr da diligência, identificando que o sujeito passivo tem créditos para compensar. Aponta erro na declaração em GFIP, porém em razão do tempo decorrido informa que não há como corrigir a informação, (...)”*.

Diz que nessa solução de consulta se afirma que a obrigação acessória de correção de GFIP vinculada à execução administrativa de sentença judicial goza da mesma atualidade do exercício do direito creditório e aí, neste específico contexto e entendimento, se possibilita e se impõe a retificação em GFIP quando transcorrido mais de cinco anos.

Argumenta que o caso do recorrente não é o da Solução de Consulta Cosit nº 77/2018, pois não se trata de execução administrativa de sentença judicial, mas de discussão administrativa exclusiva de contencioso administrativo fiscal.

Pondera que a citada solução de consulta traria conclusão no sentido de que o prazo para retificação da GFIP (*tipos “inicial” e “Sem Movimento”*) “[...] *se exaure definitivamente pela decadência ao final de cinco anos contados do fato gerador da contribuição previdenciária*”, de modo que não poderia retificar. Diz que o *fato é confirmado pela autoridade fiscal na origem*, o que só vem a ser infirmado pela DRJ na sua decisão quando sustenta que não haveria prazo e óbice técnico para retificar a GFIP, desprezando o que é afirmado pela própria fiscalização no sentido de que não há mais prazo para retificar a GFIP.

Sustenta que *“a ausência de retificação da GFIP consubstancia, no máximo, descumprimento à obrigação acessória passível de imposição de multa, que não tem o condão, em hipótese alguma, de eliminar o direito creditório do sujeito passivo.”*

Pondera e afirma que *“não reúne condições de promover a retificação das GFIPs em razão do tempo decorrido”*.

Requer a homologação das compensações por entender desnecessária a retificação prévia das GFIPs.

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

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 2/3/2023, e-fl. 2.182, protocolo recursal em 30/3/2023, e-fl. 2.184, e despacho de encaminhamento, e-fl. 2.199), 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, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

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 à discussão acerca de direito creditório vindicado pela recorrente decorrente de saldos de retenções de 11% suportados por ela sobre o valor de notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada. O contribuinte pretende o reconhecimento do crédito, inclusive porque utilizou o direito creditório em compensações declaradas em GFIPs e, assim, requer a própria homologação das compensações.

O direito creditório vindicado originariamente compreendia competências de 10/2010 a 13/2011 (e-fls. 7/12), no entanto a recorrente reconheceu a glosa da competência 10/2010 e controverte apenas as demais competências, conforme se verifica na manifestação da contribuinte (e-fls. 2.157/2.159) aos termos de informação fiscal (e-fls. 2.147/2.150) e, também, pelo teor do recurso voluntário (e-fls. 2.185/2.194). A decisão recorrida já indicava como matéria não controvertida a competência 10/2010 (e-fls. 2.162/2.177).

É incontroverso nos autos, inclusive conforme informação fiscal derradeira prestada pela unidade de origem (e-fls. 2.147/2.150 – *Informação nº 66/2021-RFB/DEVAT/EQAUD/PREV*), em resposta a quesito de resolução da DRJ, a qual determinou a realização de diligência, que:

Quesito e Resposta:

“Há lastro para as compensações realizadas pela empresa autuada, de acordo com a legislação vigente à época?”

Sim. *Conforme demonstrado na planilha acima, restou confirmada apenas a compensação indevida de R\$5.351,83 (cinco mil, trezentos e cinquenta e um reais e oitenta e três centavos) para a competência 10/2010.”* [e-fl. 2.149]

A despeito desta conclusão de existência de crédito, a DRJ entendeu por negar o reconhecimento do direito creditório e não homologar a compensação em GFIP (compensações em GFIPs), uma vez que não tinha sido efetuada a transmissão de GFIP retificadora, que seria um requisito intransponível para concessão do direito vindicado pela recorrente.

Acerca da retificação de GFIP, a informação fiscal derradeira prestada pela unidade de origem (e-fls. 2.147/2.150 – Informação nº 66/2021-RFB/DEVAT/EQAUD/PREV) responde o seguinte:

Quesito e Resposta:

“Os valores das retenções destacadas nas notas fiscais estão de acordo com os valores das retenções declaradas em GFIP?”

Não. Entretanto, em virtude do lapso temporal, a transmissão de GFIP retificadora no momento não sensibilizará os sistemas informatizados da RFB”. [e-fl. 2.149]

Ademais, no curso da informação fiscal derradeira prestada pela unidade de origem (e-fls. 2.147/2.150 – Informação nº 66/2021-RFB/DEVAT/EQAUD/PREV) a DRF assevera que:

“7. O parágrafo único do artigo 45, da IN RFB nº 900/2008, facultava ao contribuinte a correção de valores declarados indevidamente como compensação, mediante a transmissão de GFIP retificadora. Entretanto, em virtude do lapso temporal entre o período de autuação e a data atual, a transmissão de GFIP retificadora torna-se inviável no momento.

8. Tendo em vista as divergências existentes entre os valores de compensações declarados em GFIP com os valores retidos nas notas fiscais que compõem a defesa apresentada pela empresa autuada e, considerando a inviabilidade de correção das GFIP, conforme citado no item anterior, entendo, s.m.j, que a apuração de crédito previdenciário resultante de retenção em nota fiscal de prestação de serviço, deve ser feita com base nas informações declaradas em GFIP e na defesa apresentada pelo sujeito passivo e, em conformidade com os valores das retenções efetivamente recolhidas.” [e-fl. 2.148]

Vale observar, que a autoridade preparadora reconhece ser a retificação da GFIP procedimento que “não sensibilizará os sistemas informatizados da RFB” em razão do fator tempo. Em outra passagem, anota que “em virtude do lapso temporal entre o período de autuação e a data atual, a transmissão de GFIP retificadora torna-se inviável no momento”.

Por sua vez, a DRJ assenta, já decidindo a lide, que (e-fls. 2.162/2.177):

“Considerando o disposto nos normativos transcritos, a Autoridade Fiscal responsável pela análise dos pedidos de restituição, em diligência, efetuou análise das informações apresentadas no correr da diligência, identificando que o sujeito passivo tem créditos para compensar. Aponta erro na declaração em GFIP, porém em razão do tempo decorrido informa que não há como corrigir a informação, (...) (...)

Pelos fatos narrados fica demonstrado que o contribuinte possui créditos passíveis de compensação, entretanto não houve a correção das GFIPs. De acordo com a Solução de Consulta – COSIT nº 77/2018, não há limite temporal para a correção do documento sendo imprescindível a sua correção para o aproveitamento dos crédito[s], a seguir destaca-se alguns trechos:

(...)

10. Assim, é condição administrativa para o exercício de direito creditório do sujeito passivo o cumprimento da obrigação acessória de apresentação ou correção de GFIP vinculada ao pagamento indevido reconhecido judicialmente, conforme estabelecido no Manual da GFIP/SEFIP, (...), em concorrência com as disposições contidas nos arts. 113 e 115 do CTN; art. 32, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 47 da IN RFB nº 971, de 2009.

...

21. No âmbito procedimental do implemento de tal obrigação, é importante salientar que não há impedimento técnico-operacional para correção das GFIPs transmitidas anteriormente ou encaminhar GFIP referente a competências anteriores, mesmo em relação a períodos que antecedam os últimos cinco anos.

(...)

(...)

Portanto, é necessário a correção das GFIPs para que seja reconhecido o crédito e homologada as compensações efetuadas. Desta forma, mantém-se a glosa das compensações declaradas.”

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 confirmado pela DRF, a fim de homologar a compensação.

Observa-se, inclusive, divergência entre a DRF em informação fiscal de diligência e a DRJ em julgamento administrativo de primeira instância.

Enquanto a primeira (DRF) entende que a retificação da GFIP “*não sensibilizará os sistemas informatizados da RFB*” (e-fl. 2.149), de modo a “*torna-se inviável no momento*” (e-fl. 2.148), doutro lado, a segunda (DRJ) compreende que “*não há limite temporal para a correção do documento sendo imprescindível a sua correção para o aproveitamento dos crédito[s]*” (e-fl. 2.175).

De seu lado, a contribuinte recorrente aduz que a conclusão da DRJ foi extraída da Solução de Consulta nº 77 – Cosit, como menciona a própria decisão, que não deve ser aplicada ao seu caso, pois a solução referida trata de caso díspar, sendo relativa a crédito reconhecido por sentença judicial transitada em julgado que vem a ser executada administrativamente, situação na qual o entendimento do ato anota como condição de procedibilidade da compensação que seja cumprida a obrigação acessória de correção da GFIP subjacente ao direito creditório reconhecido judicialmente, independentemente do fator tempo. Isto porque, a Solução de Consulta assevera, para caso de crédito reconhecido judicialmente, que:

“A obrigação acessória de correção de GFIP vinculada à execução administrativa, mediante compensação tributária, de direito creditório previdenciário reconhecido por sentença judicial transitada em julgado goza da mesma atualidade do

exercício do direito creditório, vez que nasce com o exercício da nova relação jurídica imposta pela sentença condenatória em face da Fazenda Pública, não havendo que se falar, portanto, em prescrição ou decadência do direito da RFB em exigir tais deveres instrumentais ou lançar os créditos relativos à penalidades pecuniárias correspondentes, ainda que em relação à correção de GFIP apresentada há mais de cinco anos da apresentação da declaração de compensação ou da protocolização da presente consulta.” grifei

Muito bem. 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.

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**.

Quando a fiscalização atesta e confirma a certeza e liquidez do crédito, 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, 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 DRJ.

Veja-se que a própria retificação da GFIP no curso do contencioso administrativo fiscal poderia ser questionável, haja vista o assunto já se encontrar em lide fiscal, de modo que condicionar o reconhecimento de direito creditório a retificação prévia da GFIP, quando já se tem atos posteriores ao despacho decisório, inviabilizaria o próprio direito ao contraditório para comprovar a certeza e a liquidez do vindicado crédito por meio de manifestação de inconformidade outorgada após o indeferimento do crédito em despacho decisório. Aliás, no presente contencioso, a contribuinte, em contraditório, consegue efetivamente comprovar o seu direito creditório, o que é reconhecido pela unidade preparadora em informação fiscal última (*e-fls. 2.147/2.150 – Informação nº 66/2021-RFB/DEVAT/EQAUD/PREV*).

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.

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 o despacho decisório é prolatado 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 por manifestação de inconformidade, sobre a demonstração da certeza e liquidez do direito creditório vindicado.

Se o caso concreto, em tese, da solução de consulta é díspar do presente caso, lado outro, tem-se que reconhecer ser positiva a solução encontrada pela Solução de Consulta nº 77 – Cosit quando enaltece que, somente com a decisão final transitada em julgado, torna-se a exigir a retificação 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, 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 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 incontestes 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 e a informação fiscal vai neste sentido, conforme manifestação já destacada da autoridade preparadora.

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.

Ao se apontar a ocorrência de erro material, deve ser disponibilizado todo o raciocínio que gerou o tributo pago equivocadamente; e, também, o percurso para atingir o montante apontado pela apuração tida por correta. Assim, restará possível a reconstrução dos fatos contábeis e/ou fiscais necessários à evidenciação da suficiência do crédito. Se o contribuinte na prática faz isso, deve-se reconhecer o direito creditório.

É dever primário do contribuinte, quando o *onus probandi* lhe compete, comprovar com elementos eficientes e com a finalidade própria a sua pretensão, sendo parte colaborativa para a resolução do caso. Afinal, o procedimento de restituição ou de compensação confere ao contribuinte o ônus de comprovar de forma inequívoca o crédito. Obriga-se, inclusive, a demonstrar a origem do alegado direito creditório, permitindo a rastreabilidade, valendo-se de todos os meios de prova permitidos em direito para tanto. Incumbe a quem alega, na forma definida pela legislação, o ônus de provar.

Então, se a prova é capaz de gerar firme convencimento motivado de que os créditos apontados existem, deve-se reconhecer o crédito.

Se o contribuinte atende a este ônus, então deve ser reconhecido o seu crédito.

Veja-se. A própria fiscalização expressamente reconhece o direito creditório.

Sendo assim, com razão o recorrente.

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 do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento para reconhecer o direito creditório vindicado e homologar as compensações, sem prejuízo da autoridade fiscal exigir o cumprimento da obrigação acessória por ocasião da liquidação, 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 fiscal. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço e DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, em declaração de voto.

Conforme consignado em ata o feito foi reincluído em pauta após formulação de pedido de vista por parte do Cons. Cleberson Alex Friess após, naquela oportunidade, ter esta julgadora apresentado voto divergente, asseverando a imprescindibilidade de apresentação de GFIP retificadora.

Contudo, em novo debruçar sobre o caderno processual, entendo ser acertado o encaminhamento ofertado pelo em. Relator, o cons. LEONAM ROCHA DE MEDEIROS, para o caso em espeque. Registro não estar encampando a tese de que a retificação seria despicienda; mas, apenas, em atenção às particularidades destes autos, tê-la como prescindível.

Como bem explicitado na ementa,

a fiscalização atest[ou] e confirm[ou] a certeza e liquidez do crédito, 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, 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.

Se há certeza e liquidez do crédito que se pretende compensar, conforme assegura a própria autoridade fiscalizadora, não vejo como obstar o direito vindicado.

Na esteira do judicioso voto do em. Relator, também **dou provimento ao recurso**.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira