



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>16692.720294/2019-05</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2401-011.809 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NESTLE BRASIL LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/02/2016 a 29/02/2016, 01/03/2016 a 31/03/2016, 01/04/2016 a 30/04/2016, 01/06/2016 a 30/06/2016, 01/07/2016 a 31/07/2016, 01/12/2016 a 31/12/2016

RETIFICAÇÃO DE GFIP. COMPENSAÇÃO.

Caber à contribuinte retificar sua confissão veiculada em GFIP de o crédito ser devido, podendo a autoridade administrativa vincular a análise do reconhecimento do direito creditório à apresentação dos documentos comprobatórios do referido direito, inclusive na desconstituição da confissão de o crédito ser devido, confissão esta que não se confunde com a obrigação acessória de apresentar GFIP.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Enquanto autora da compensação, incumbe à contribuinte demonstrar o preenchimento dos pressupostos de fato e de direito da compensação informada em GFIP, não cabendo converter o julgamento em diligência para a produção de prova imputável à recorrente.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido em primeira votação o conselheiro Matheus Soares Leite que votou por converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Carlos Eduardo Avila Cabral e Miriam Denise Xavier.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 4694/4773) interposto em face de decisão (e-fls. 4670/4685) que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório (e-fls. 1096/1115) que não homologou compensações previdenciárias declaradas em GFIP, nos estabelecimentos matriz e todas as filiais, nas competências 02/2016, 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 e 12/2016, cientificado em 26/09/2019 (e-fls. 1119/1121). Do Despacho Decisório, transcreve-se:

22. Como relatado no início, foi o contribuinte regularmente intimado a detalhar a origem dos créditos compensados nas GFIPs das competências de 02/2016 a 12/2016, bem como a apresentar documentações comprobatórias com vistas à verificação de liquidez e certeza da origem do crédito. O contribuinte, contudo, não atendeu satisfatoriamente a solicitações, em especial não demonstrou o requerido em relação a explicações referentes a diversas compensações realizadas em GFIP, conforme relatado no item “RELATÓRIO”, supra, além de apresentar incongruências e promover alterações em GFIPs sem as devidas justificativas.

23. No tocante à alegação das prescrições/decadências relativas às compensações, em resposta às Intimações 02 e 03, cabe destacar que a autoridade tributária, ao solicitar os esclarecimentos de sua origem, não constituiu crédito tributário nem procedeu à cobrança de débitos extintos por compensação sujeita à ulterior homologação. Tais valores, sem as explicações adequadas, apenas foram considerados para fins de apuração do crédito compensado em 2016, visto sua origem alegada retroagir a 2011 e haver vultosas compensações efetuadas neste ínterim. Por óbvio, não poderiam ser aceitos na apuração do direito creditório, valores sem comprovação de origem de crédito, cabendo ao contribuinte a comprovação da existência e utilização de tais créditos.

24. Em resposta à Intimação nº 04, que solicitou justificativas da origem de determinadas compensações, juntou petição, com explicações simplificadas de poucas compensações, e anexou planilha genérica sem o devido detalhamento necessário, conforme requerido. Importante salientar, às fls. 893 a 896, há a seguinte menção prestada pelo sujeito passivo: “Correto enquadramento do RAT – de CNAE 1052000 para CNAE 70107”. Porém em consultas às GFIPs, o contribuinte se declara com o CNAE 1052-0/00, para sua matriz, assim como declara o RAT de 3% de 03/2011 até 11/2015. Sendo assim, tais origens do crédito não teriam sido justificadas e, principalmente, apresentam a mesma origem do crédito analisado em 2016.

25. Acrescenta-se que, às fls. 896, o sujeito passivo solicita prorrogação de prazo para apresentar os esclarecimentos de mais algumas compensações declaradas em GFIP, sem, contudo, até a presente data ter atendido ao solicitado.

26. Importante relatar que o contribuinte declara no bloco P da EFD Contribuições no campo “Descrição Incidência tributária no período de Regime de apuração da contribuição previdenciária de Estabelecimento” que sua contribuição previdenciária apurada no Período é exclusivamente com base na Receita Bruta, porém, em suas explicações, utiliza porcentual menor que tal ajuste nas compensações em GFIP, de acordo com as respostas às intimações, em relação ao período em que usufrui da lei da desoneração.

27. Adiciona-se que o sujeito passivo, em diversas competências, ao proceder a retificação das GFIPs, apesar de, em muitos casos, ter alterado o campo “Valores pagos a coop. trabalho”, diminuiu, também, o número de segurados, reduzindo, por conseguinte, os valores a recolher e sem apresentar o motivo pelo qual ocorreu a situação, conforme solicitado em intimação. Como já mencionado, o parágrafo 2º, do art. 32 da Lei nº 8.212/91, estabelece que as informações em GFIP servirão para o cálculo e concessão de benefícios previdenciários.

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

(... tabela ...)

28. Portanto, diante das informações prestadas, não se comprovou que os créditos apontados para compensações de 2016 não foram utilizados anteriormente, visto a apresentação deficiente da documentação ou a sua não comprovação para a origem de tais compensações, além de alterações em GFIPs sem os devidos esclarecimentos.

29 Outra justificativa das compensações se refere à alteração da alíquota RAT nas explicações referentes a Julho/2016. Ocorre que, no estabelecimento matriz, o CNAE informado em GFIP pelo contribuinte é 1052-0/00, para as competências de 12/2015 em diante. Porém houve a diminuição da alíquota RAT de 3% para 2%, o que teria acarretado uma "sobra" de créditos. Consultando-se o Decreto nº 3048/1999, em seu Anexo V, com redação dada pelo Decreto nº 6.957/09 (RELAÇÃO DE ATIVIDADES PREPONDERANTES E CORRESPONDENTES GRAUS DE RISCO (CONFORME A CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS), nota-se que a alíquota RAT, vinculada ao referido CNAE, é de 3%.

CNAE	Descrição	Alíquota
1052-0/00	Fabricação de laticínios	3

30. Para o ano de 2016, filial 0316-27, o contribuinte se declara nas GFIPs com o CNAE 4623-1/09 modificando a alíquota RAT de 3% para 2%. De acordo com o

Decreto nº 3.048/99, alterado pelo Decreto nº 6.957/09, esta atividade apresenta RAT de 3%:

CNAE	Descrição	Alíquota
4623-1/09	Comércio atacadista de alimentos para animais	3

31. Como consequência, as compensações, referentes a este item, não foram comprovadas, visto a falta de congruência entre o declarado em GFIPs originárias e retificadoras e o constante em legislação acima mencionada, observando-se, inclusive, o item 28 supra. A título de esclarecimento o contribuinte, em períodos anteriores a 12/2015, declara sua alíquota RAT como 3% para ambos estabelecimentos.

32. Sendo assim, considerando-se as divergências acima mencionadas, não há comprovação de que tais créditos possam ser utilizadas em compensações, visto as diversas contradições entre as informações declaradas pelo contribuinte em GFIP. Adiciona-se que a própria competência 07/2016, em que houve a utilização das compensações, apresenta uma alíquota RAT declarada em GFIP de 2%, para ambos os FPAS, levando-se em conta o item 29, concernente ao CNAE declarado, bem como, em 13/09/2016, houve o envio de GFIP retificadora, para a competência 02/2016, com as alterações já citadas c a diminuição do valor compensado de R\$ 6.803.072,89 para R\$ 6.446.255,49, visto a redução do montante devido à Previdência Social.

33. Cita-se o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), que atribui ao contribuinte demonstrar por provas inequívocas aquilo que alega e, deste modo, legitimar o encontro de contas entre débito e crédito por meio da compensação tributária:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

34. Diante do exposto, conclui-se que as compensações para o ano de 2016, constantes no Anexo 01, devem ser não homologadas, de acordo com legislação, abaixo transcrita, no valor originário de R\$ 33.275.513,83.

Na Manifestação de Inconformidade (e-fls. 1125/1199), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Nulidade insanável do Despacho Decisório.
- (c) Homologação tácita e decadência do direito de fiscalizar competências anteriores.
- (d) Compensação de créditos de contribuições de SAT/RAT pela aplicação da tese “por estabelecimento” e pela indevida majoração da alíquota.

- (e) Compensação de créditos de contribuições incidentes sobre cooperativas de trabalho.
- (f) Compensação de valores como abatimento/desconto em razão da adoção da sistemática “Plano Brasil Maior”.
- (g) Não incidência de contribuições sobre verbas indenizatórias (pagamentos indevidos): aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento.
- (h) Direito de crédito decorrente de verbas indenizatórias discutidas judicialmente.
- (i) Validade da compensação mesmo sem retificação da GFIP.
- (j) Necessidade de diligência. Provas.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Manifestação de Inconformidade (e-fls. 4670/4685):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2016 a 31/12/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de nulidade quando os elementos constantes nos autos são suficientes para informar ao contribuinte os procedimentos adotados para se chegar à conclusão de que as compensações por ele declaradas em GFIP não devem ser homologadas, garantindo o exercício pleno do direito de defesa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito que pretende compensar. Intimado a detalhar a origem dos créditos, o contribuinte informou que não apresentaria documentos reativos a competências já alcançadas pela decadência. Contudo, o fato de as competências anteriores a 09/2014 terem sido alcançadas pela decadência implica apenas a impossibilidade de se realizar o lançamento, ainda que se constate a existência de créditos tributários a elas relativos que não tenham sido objeto de declaração em GFIP. Contudo, a decadência não traz como consequência a atribuição de liquidez e certeza aos créditos do contribuinte oriundos de declarações anteriores a 09/2014. O fato de não mais ser possível efetuar o lançamento não impede que o fisco analise os fatos geradores, as contribuições declaradas em GFIP e os recolhimentos efetuados nessas competências, a fim de verificar se os créditos que contribuinte alega possuir, de fato existem.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não apresentada a prova documental com a impugnação, preclui o direito de o Sujeito Passivo fazê-lo em momento processual posterior, excepcionando-se a regra nas situações previstas no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO. NÃO APRECIAÇÃO.

Nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade. Por essa razão, as alegações de ofensa aos princípios constitucionais não serão apreciadas nesta decisão.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência ou perícia deve ser indeferido quando a autoridade julgadora o considerar prescindível ou impraticável, dispondo de elementos suficientes para formar a sua convicção sobre a matéria.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 16/09/2020 (e-fls. 4688/4691) e o recurso voluntário (e-fls. 4694/4773) interposto em 15/10/2020 (e-fls. 4692/4693), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimada em 16/09/2020, o recurso é tempestivo.
- (b) Nulidade insanável do Despacho Decisório. O despacho decisório é totalmente nulo, por óbvia falta de busca da verdade material, sendo dever da Administração investigar, com base na realidade dos fatos, a efetiva existência dos elementos constitutivos da obrigação tributária, de modo a garantir a legalidade da tributação. Isso porque, a alíquota SAT/RAT deve ser por estabelecimento; a recorrente provou a origem do crédito a título de “cooperativas de trabalho” e esclareceu a retificação das GFIPs durante o curso da fiscalização, conforme fls. 926 e seguintes; houve correta apuração do percentual do abatimento/desconto em razão do “Plano Brasil Maior” durante o ano de 2015; o Despacho Decisório não faz qualquer referência aos pagamento indevidos advindos de verbas indenizatórias, limitando-se a incluí-los no cálculo do crédito tributário supostamente devido, sem qualquer justificativa fundamentada e mesmo existindo posição consolidada dos Tribunais Superiores sobre a não incidência sobre aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e quinze primeiros dias de afastamento; e deixou-se de observar que parte dos créditos compensados foram gerados em competências abarcadas pela decadência, estando tacitamente homologadas, a inexistir justificativa para não se validar as compensações e a origem dos créditos em períodos prescritos. Logo,

o processo é nulo por se revelar absolutamente desmotivado. Ademais, não merece acolhida a tese de o crédito não estar evidenciado ante a ausência de retificação das GFIPs relativas ao período do pagamento indevido, eis que se trata de mero descumprimento de obrigação acessória. Destarte, a fiscalização não observou os termos do art. 142 do CTN, bem como o art. 243 do Regulamento da Previdência Social, deixando de provar a ocorrência do fato gerador, sendo seu o dever de buscar todos os elementos relevantes para embasar sua conduta, motivando a prática do ato na indicação do texto de lei (motivo legal) e no pressuposto de fato que permite sua prática (motivo de fato perfeitamente descrito) (Constituição, arts. 5º, II e LVII, e 37). No caso, não houve a apropriada motivação legal e nem a busca da verdade material, havendo nulidade insanável.

(c) Homologação tácita e decadência do direito de fiscalizar competências anteriores.

O fisco está impossibilitado de analisar a origem de créditos decorrentes de fatos geradores fulminados pelo prazo decadencial. No curso do procedimento fiscalizatório, a recorrente esclareceu que os créditos compensados no período de fevereiro a dezembro de 2016 foram originados de pagamentos indevidos efetuados nos anos de 2009 a 2013. Logo, muito embora um determinado crédito tenha sido originado em 2009, isso não significa dizer que ele foi compensado em 2016, pois foi compensado nas competências seguintes e assim por diante até ser totalmente aproveitado em 2016. Nesse sentido, a Recorrente prestou todos os devidos esclarecimentos relativos às compensações relativas ao ano de 2016 (vide respostas às Intimações Fiscais - Doc. 01 da Impugnação e planilha de gerenciamento de documentos anexados aos presentes autos - Doc. 02 da Impugnação). Em realidade, o d. auditor fiscal quis "refiscalizar" toda a cadeia de compensação, inclusive de competências já abarcadas pela decadência do direito do Fisco, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, o que não é permitido. Portanto, razão não assiste à r. decisão recorrida ao entender que o contribuinte tem o dever de demonstrar ao fisco a certeza e liquidez dos créditos utilizados em compensação "ainda que tais créditos tenham origem em competências anteriores a 09/2014", ou seja, competências já decaídas.

(d) Compensação de créditos de contribuições de SAT/RAT pela aplicação da tese “por estabelecimento” e pela indevida majoração da alíquota. A fiscalização glosou as compensações mensais dos créditos de 1% (referente à diferença de alíquota de SAT/RAT de 3% para 2%), baseando-se única e exclusivamente no fato de a Recorrente ter declarado, respectivamente: (i) o CNAE nº. 1052-0/00 ("Fabricação de Laticínios") para o estabelecimento matriz; e (ii) o CNAE nº. 4623-1/09 ("Comércio Atacadista de Alimentos para animais") para o estabelecimento filial CNPJ nº. 60.409.075/0316-27. Contudo, o mero fato de constar CNAE distinto em sua GFIP não significa que a atividade preponderante

relativa ao CNAE ali declarado seja a mesma da atividade desempenhada pelo estabelecimento para fins previdenciários, considerando o pacificado entendimento da jurisprudência sobre a possibilidade da aplicação de alíquotas distintas de SAT/RAT por estabelecimentos de uma mesma empresa com base no grau de risco de cada um deles. E, ainda que não fosse autorizada a aplicação de alíquota de SAT/RAT baseada de acordo com o grau de risco de cada estabelecimento individualizado por CNPJ, ainda assim a Recorrente teria direito à compensação do percentual de 1% em razão da indevida majoração da alíquota básica de SAT/RAT. As regras para a estipulação do CNAE a ser declarado (para fins tributários = maior faturamento da empresa como um todo, devendo essa atividade constar do cartão do CNPJ da empresa) não são exatamente as mesmas aplicáveis à apuração da alíquota do SAT/RAT (fins previdenciários = SAT por estabelecimento). Importante esclarecer que a IN RFB nº 1.453/2014 demonstra que o SAT/RAT deve ser aplicado de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento (maior número de empregados), independentemente do CNAE declarado, entendimento ratificado pela Solução de Consulta COSIT nº. 49, de 2014, cabendo destaque ainda a Solução de Consulta nº 180/2015. A recorrente - por equívoco - informou a alíquota de SAT/RAT não aplicável a estabelecimentos administrativos (ou seja, informou a alíquota de 3%) e recolheu as contribuições de SAT/RAT daqueles estabelecimentos com alíquota superior a efetivamente devida, conforme relatórios dos "Cadastros Gerais de Empregados e Desempregados" - CAGEDs de cada ano em que foram originados os créditos previdenciários (Doc. 03 da Impugnação) a demonstrar que - tanto no estabelecimento matriz quanto no estabelecimento filial "NBS" - a atividade com o maior número de empregados era a atividade de "escritório administrativo" (sujeita à alíquota de SAT/RAT de 2%), podendo a inexistência de atividade de "fabricação de laticínios" no estabelecimento matriz ser facilmente comprovada pela foto da fachada do prédio no Google Streetview. O suposto erro no "auto enquadramento" no CNAE e sua atividade preponderante em ambos os estabelecimentos apenas justificaria eventual penalidade por descumprimento de obrigação acessória e não a não homologação das compensações (Acórdãos nº. 9202-007.944 e nº 9202-006.594). De qualquer forma, houve ilegal e constitucional majoração da alíquota básica do SAT/RAT pelo Decreto nº. 6.957/2009, eis que não houve qualquer comprovação (baseada em dados estatísticos, tendo havido redução do índice de acidentes para 92% das empresas e aumento do SAT básico para 67% dos setores) que justificasse a majoração, violando os princípios constitucionais da legalidade, da motivação e da publicidade e o direito ao livre acesso às informações (Constituição, arts. 37 e 150, I), havendo ainda clara ofensa ao §3º, do art. 22 da Lei nº. 8.212/91, sendo devido também por esse motivo a compensação de 1%.

- (e) Compensação de créditos de contribuições incidentes sobre cooperativas de trabalho. A recorrente efetivamente comprovou a origem dos créditos e a motivação da retificação de suas GFIPs, conforme se infere das fls. 926/928 (ver Doc. 03 da Impugnação), tendo o STF e a própria RFB reconhecido a constitucionalidade. Além disso, a recorrente somente atendeu à solicitação para excluir os valores declarados no campo "valores pagos a Coop. Trabalho" de suas GFIPs, como também apresentou os devidos esclarecimentos acerca dos procedimentos por ela adotados, conforme se resta comprovado em sua resposta ao TIF 05, constante das fls. 926 e seguintes.
- (f) Compensação de valores como abatimento/desconto em razão da adoção da sistemática “Plano Brasil Maior”. A recorrente também comprovou a adoção da sistemática de recolhimento substitutiva prevista na Lei nº. 12.546/2011 ("Desoneração da Folha") e percentuais de "desconto" aplicáveis ao ano de 2015, sendo certo que os valores por ela declarados na "EFD-Contribuições" do período em discussão foram posteriormente retificados, mas antes de qualquer procedimento fiscalizatório. A suposta divergência de percentual relativo ao "desconto/abatimento" é decorrente do fato (i) de a Impugnante ter retificado as informações constantes de seus documentos fiscais referentes ao cumprimento de obrigações acessórias tributárias, o que inclusive foi objeto de recente lavratura de Auto de Infração sobre o assunto (consolidado nos autos do Processo Administrativo - PA nº. 19515.720333/2019-03 - alguns dos produtos supostamente 'desonerados' não foram industrializados pela própria recorrente, Doc 05 da Impugnação), bem como em razão (ii) de as informações constantes dos referidos documentos fiscais não serem suficientes para a correta apuração do referido percentual (tendo em vista as exclusões da base de cálculo permitidas pela legislação para fins de apuração da CPRB, tais como: receitas decorrentes de exportação, IPI, ICMS-ST, vendas canceladas, etc). Assim, parte dos valores declarados no campo "compensação" em GFIP se referem a parcela decorrente do "desconto" em virtude da desoneração da Folha no ano de 2015, conforme orientação constante do Ato Declaratório Executivo Codac nº 93/2011 (Doc 06 da Impugnação).
- (g) Não incidência de contribuições sobre verbas indenizatórias (pagamentos indevidos): aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento. Entendimento exarado pelos Tribunais Superiores apenas veio a ratificar o posicionamento já consolidado da jurisprudência acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas de natureza indenizatória, devendo ser consideradas, de forma exemplificativa, as verbas aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento como a gerar créditos líquidos e certos passíveis de compensação,

pois qualquer pagamento efetuado sob tais títulos deve ser entendido como pagamento indevido (Doc. 07 da Impugnação).

(h) Direito de crédito decorrente de verbas indenizatórias discutidas judicialmente.

Além dos créditos resultantes de mero pagamento indevido, a Recorrente também impetrou o Mandado de Segurança nº. 00027118-47.2009.4.03.6100 (vide principais peças processuais - Doc. 08 da Impugnação) para (i) afastar a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre determinadas rubricas de natureza indenizatória, bem como (ii) compensar os valores indevidamente recolhidos nos últimos 05 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da demanda. Apesar de a Recorrente ter prestado os devidos esclarecimentos à d. fiscalização (vide fls. 893/896), o d. auditor fiscal restou silente quanto à existência de discussão de créditos na esfera judicial e a r. decisão recorrida entendeu pela necessária aplicação do art. 170-A do CTN. No entanto, com lastro em princípios constitucionais, os Tribunais flexibilizam a aplicação do art. 170-A do CTN, autorizando diversos contribuintes a compensar antes do trânsito em julgado da decisão favorável, ainda mais autorizando o Código de Processo Civil o cumprimento provisório de sentença favorável, restando claro que o procedimento de compensar valores recolhidos a título de “verbas indenizatórias” foi correto.

(i) Validade da compensação mesmo sem retificação da GFIP. Não há, nem na Lei, nem em Instrução Normativa (vigente à época dos fatos geradores) qualquer determinação que exija a retificação de declarações anteriores. Nos termos do artigo 32 da Lei nº. 8.212/1991, a entrega e/ou retificação de GFIP se trata de mera obrigação acessória, a qual não contamina a validade do crédito a ser compensado (jurisprudência administrativa). As compensações efetuadas na parte patronal não prejudicam os empregados da recorrente, não tendo havido retificação das GFIPs.

(j) Necessidade de diligência. Provas. Se as provas não forem suficientes, deve ser realizada diligência para não restar configurada violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da busca da verdade material. Assim, reitera pedido de diligência para a confirmação dos argumentos apresentados, especificando quesitos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 16/09/2020 (e-fls. 4688/4691), o recurso interposto em 15/10/2020 (e-fls. 4692/4693) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidade insanável do Despacho Decisório. Considerando aspectos fáticos e de direito atinentes a questões de mérito, bem como sustentando não ser exigível a retificação de GFIPs e de que parte do crédito (=indébito) levado ao encontro de contas deve ser, de plano, reconhecido como existente, líquido e certo por advir de competências atingidas pela decadência, a recorrente afirma ser o despacho decisório totalmente nulo por não ter buscado a verdade material, cabendo à fiscalização provar a ocorrência do fato gerador, demonstrando a efetiva existência dos elementos constitutivos da obrigação tributária, tal como exigem a legalidade da tributação e os arts. 142 do CTN e 243 do Regulamento da Previdência Social, de modo a motivar a prática do ato na indicação do texto de lei (motivo legal) e no pressuposto de fato que permite sua prática (motivo de fato perfeitamente descrito) (Constituição, arts. 5 °, II e LVII, e 37).

A argumentação não prospera, pois o presente processo não versa sobre lançamento de ofício, mas sobre Despacho Decisório a não homologar compensação tributária, não sendo, por conseguinte, pertinentes os arts. 142 do CTN e 243 do Regulamento da Previdência Social e nem considerações sobre a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário atribuir existência, liquidez e certeza a todo e qualquer crédito (= indébito) anterior a 09/2014 (Despacho Decisório cientificado em 26/09/2019) levado ao encontro de contas nas competências 02/2016, 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 e 12/2016.

Em processo de não homologação de compensação tributária, enquanto autora da compensação, incumbe à contribuinte demonstrar o preenchimento dos pressupostos de fato e de direito da compensação informada em GFIP (Lei nº 8.212, de 1991, art. 89; Lei nº 5.869, de 1973, art. 333, I; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 373, I), em especial a prova da existência do crédito líquido e certo contra a Fazenda Nacional ao tempo do encontro de contas, data em que a compensação tributária se efetiva sob condição resolutória.

Os princípios da legalidade e da verdade material não podem ser invocados para se afastar o ônus jurídico de a contribuinte apresentar provas capazes de demonstrar a existência de crédito líquido e certo, bem como provas de preencher as condições exigidas pela legislação para a análise do mérito da compensação, com destaque para a retificação da GFIP.

Na tentativa de robustecer a alegação de nulidade, a recorrente adiantou questões de fundo tratadas nos itens seguintes das razões recursais. Essas questões, contudo, não têm o condão de ensejar nulidade do Despacho Decisório e serão oportunamente analisadas nos próximos tópicos do presente voto. Rejeita-se a preliminar de nulidade.

Homologação tácita e decadência do direito de fiscalizar competências anteriores. A contribuinte foi inicialmente intimada a informar a origem dos créditos que geraram as compensações com débitos das competências 02/2016, 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 e 12/2016 (e-fls. 02/05). Em resposta (e-fls. 62/95), a empresa asseverou que:

- (a) as compensações relativas às competências **02/2016, 03/2016 e 04/2016** envolveram **crédito** de contribuições previdenciárias do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991 (cooperativas de trabalho) a ter por origem as competências 03/2011 a 02/2013, 03/2013 a 12/2014 e 01/2015 a 09/2015, respectivamente;
- (b) a compensação relativa à competência **06/2016** envolve **crédito** de contribuições previdenciárias recolhidas a maior no período de 06/2011 a 05/2015;
- (c) a compensação relativa à competência **07/2016** envolve **crédito** decorrente da indevida aplicação da alíquota GILRAT e/ou da aplicação do FAP e **crédito** de contribuições previdenciárias do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991 (cooperativas de trabalho) a ter por origem a competência 07/2012;
- (d) a compensação relativa à competência **12/2016** envolve crédito de saldo não identificado da própria competência 12/2016.

Na Intimação nº 02 (e-fls. 96/100), a fiscalização solicita explicações sobre as compensações a terem por origem competências com compensações com coincidência de início e fim já declaradas em GFIP. Em resposta, a recorrente afirma que não as identificou e que as operações referentes às competências 10/2011 e 11/2011 estariam prescritas. (e-fls. 141).

Na Intimação nº 03 (e-fls. 853/858), a fiscalização, ponderando que as respostas às intimações anteriores apresentaram compensações com créditos originados nas competências 03/2011 a 07/2016, solicita memória de cálculo detalhada das compensações cuja origem declarada em GFIP contém as mencionadas competências, conforme tabela de e-fls. 854/857 a especificar compensações efetuadas em GFIPs entre as competências **10/2011 a 11/2013** a empregar créditos originados entre as competências **04/2011 a 11/2013**. Em resposta (e-fls. 864/849), a contribuinte afirma que a tabela versa sobre competências fulminadas pela decadência quinquenal, considerando-se o início do procedimento em 11/12/2018, sendo já suficientes as informações até então prestadas.

Na Intimação nº 04 (e-fls. 876/879), a autoridade administrativa, considerando as respostas anteriores apontaram como origem do crédito compensado as competências 03/2011 a 06/2016, solicita memória de cálculo detalhada das compensações efetuadas em GFIPs das competências **01/2014 a 13/2015** a empregar créditos originados entre as competências **05/2009 a 13/2015** selecionadas por amostragem constantes da tabela de e-fls. 877/878, inclusive demonstrando eventual parcela decorrente da desoneração da folha de pagamento, havendo declaração no bloco P da EFD Contribuições de apuração exclusiva com base na receita bruta.

Em resposta (e-fls. 893/897), pedindo prazo suplementar para a complementação das informações, a empresa apresenta planilha sobre a desoneração da folha e afirma que as demais compensações decorrem de contribuições previdenciárias sobre parcelas indenizatórias em virtude da Lei nº 8.212, de 1991, ou do REsp 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos ou decorrem da indevida aplicação da alíquota GILRAT e/ou da aplicação do FAP, especificando em tabelas (e-fls. 893/896) referentes ao estabelecimento matriz (0001-52) valores de compensação

advinda de desoneração, de contribuições com base de cálculo em verbas indenizatórias e com correto enquadramento da alíquota RAT para as seguintes competências 10/2014, 10/2014-11/2014, 03/2015, 06/2015-08/2015, 08/2015-13/2015, 01/2014-12/2014 e 13/2014, bem como esclarecendo que impetrou o Mandado de Segurança nº 0027118-47.2009.4.03.6100 a postular a natureza indenizatória das parcelas.

Na Intimação nº 05 (e-fls. 904/908), solicita-se a retificação das GFIPs de origem do crédito para a exclusão da informação constante do campo “Valores pagos a coop trabalho”, bem como quanto aos recolhimentos sustentados como indevidos nas respostas pretéritas (FAP/RAT, recolhimento indevido ou a maior, etc). Em resposta, solicitou-se prorrogação de prazo (e-fls. 916).

Na Intimação nº 06 (e-fls. 917/919), prorroga-se o prazo e se solicita, em relação à planilha “Origem créditos compensados - Julho 2016” (Arquivo Não-Paginável), relativamente às cooperativas de trabalho, em que foi apontado um montante, em valor originário, de R\$ 262.038,72, mês emissão 07/2012, a ser compensado, que seja esclarecido a qual GPS se refere este valor. Em resposta (e-fls. 926/928), são apresentados protocolos de transmissão e demonstrativos das GFIPs retificadas com exclusão do informado no campo "Valores Pagos a Coop. Trabalho" e documentos sobre a origem do crédito questionado da competência 07/2012, bem como destaca-se a desnecessidade da retificação das GFIPs para a homologação da compensação.

No Despacho Decisório a não homologar a integralidade das compensações constantes das GFIPs das competências 02/2016, 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 e 12/2016, a autoridade administrativa considerou que, diante das informações prestadas, não se comprovou que os créditos apontados para compensações de 2016 não foram utilizados anteriormente, visto a apresentação deficiente da documentação ou a sua não comprovação para a origem de tais compensações, além de alterações em GFIPs sem os devidos esclarecimentos.

A recorrente sustenta ter esclarecido que os créditos compensados no período de fevereiro a dezembro de 2016 foram originados de pagamentos indevidos efetuados nos anos de 2009 a 2013, mas que isso não significa compensação de crédito originado em 2009 com débito de 2016, pois foi compensado nas competências seguintes e assim por diante até 2016, tendo a autoridade postulado fiscalização de toda a cadeia de compensação efetuada, inclusive das competências já abarcadas pela decadência do art. 150, §4º, do CTN, não sendo do contribuinte o ônus de demonstrar ao fisco a liquidez e certeza dos créditos utilizados nas compensações, em especial os originados em competências já decaídas.

Em relação às compensações informadas nas GFIPs das competências 02/2016, 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 e 12/2016, cabe à empresa o ônus de provar ser titular ao tempo do encontro de contas de crédito tributário indevido ou maior que o devido, ou seja, de que dispunha de crédito existente, líquido e certo. Isso porque, como já dito, em processo de não homologação de compensação tributária, enquanto autora da compensação, incumbe à contribuinte demonstrar o preenchimento dos pressupostos de fato e de direito da compensação

informada em GFIP (Lei nº 8.212, de 1991, art. 89; Lei nº 5.869, de 1973, art. 333, I; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 373, I).

Se o crédito levado ao encontro de contas com os débitos das competências 02/2016, 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 e 12/2016 já foi utilizado para quitar mediante compensação débito de competência anterior, não há saldo de crédito a ser compensado. Aqui cabe recordar a transcrição do Despacho Decisório constante do relatório do presente voto, destacando em especial:

23. No tocante à alegação das prescrições/decadências relativas às compensações, em resposta às Intimações 02 e 03, cabe destacar que a autoridade tributária, ao solicitar os esclarecimentos de sua origem, não constituiu crédito tributário nem procedeu à cobrança de débitos extintos por compensação sujeita à ulterior homologação. Tais valores, sem as explicações adequadas, apenas foram considerados para fins de apuração do crédito compensado em 2016, visto sua origem alegada retroagir a 2011 e haver vultosas compensações efetuadas neste ínterim. Por óbvio, não poderiam ser aceitos na apuração do direito creditório, valores sem comprovação de origem de crédito, cabendo ao contribuinte a comprovação da existência e utilização de tais créditos.

24. Em resposta à Intimação nº 04, que solicitou justificativas da origem de determinadas compensações, juntou petição, com explicações simplificadas de poucas compensações, e anexou planilha genérica sem o devido detalhamento necessário, conforme requerido.

25. Acrescenta-se que, às fls. 896, o sujeito passivo solicita prorrogação de prazo para apresentar os esclarecimentos de mais algumas compensações declaradas em GFIP, sem, contudo, até a presente data ter atendido ao solicitado.

26. Importante relatar que o contribuinte declara no bloco P da EFD Contribuições no campo “Descrição Incidência tributária no período de Regime de apuração da contribuição previdenciária de Estabelecimento” que sua contribuição previdenciária apurada no Período é exclusivamente com base na Receita Bruta, porém, em suas explicações, utiliza porcentual menor que tal ajuste nas compensações em GFIP, de acordo com as respostas às intimações, em relação ao período em que usufrui da lei da desoneração.

27. Adiciona-se que o sujeito passivo, em diversas competências, ao proceder a retificação das GFIPs, apesar de, em muitos casos, ter alterado o campo “Valores pagos a coop. trabalho”, diminuiu, também, o número de segurados, reduzindo, por conseguinte, os valores a recolher e sem apresentar o motivo pelo qual ocorreu a situação, conforme solicitado em intimação. (...)

28. Portanto, diante das informações prestadas, não se comprovou que os créditos apontados para compensações de 2016 não foram utilizados anteriormente, visto a apresentação deficiente da documentação ou a sua não comprovação para a origem de tais compensações, além de alterações em GFIPs sem os devidos esclarecimentos.

A decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário não atribui existência, liquidez e certeza a todo e qualquer crédito tido pela contribuinte como indevido anterior a 09/2014, eis que, diante do não esclarecimento pela empresa das compensações anteriormente havidas, inviabiliza-se a formação de convencimento quanto à existência, liquidez e certeza dos créditos.

Por não ter havido glosa de anterior compensação, seja por Despacho Decisório de não homologação ou Lançamento de Ofício por glosa de compensação, é que os créditos então utilizados nos anteriores encontros de contas não podem ser novamente compensados, pois já aproveitados no pagamento de débitos mediante compensação, cabendo à empresa demonstrar que efetivamente foram os créditos compensados anteriormente a ter por origem as mesmas competências (demonstrando ser crédito diverso ou o mesmo crédito parcialmente compensado, subsistindo saldo passível de compensação com os débitos de 02/2016, 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 e 12/2016), de modo a se desincumbir do ônus de provar que os créditos objeto das posteriores compensações são existentes, líquidos e certos (origens dos créditos).

Portanto, a argumentação da recorrente de o fisco estar impossibilitado de analisar a origem dos créditos levados ao encontro de contas não vinga, sendo da empresa o ônus de provar a existência, liquidez e certeza dos créditos em questão.

Compensação de créditos de contribuições de SAT/RAT pela aplicação da tese “por estabelecimento” e pela indevida majoração da alíquota. A recorrente sustenta que a glosa da compensação decorrente de créditos resultantes de diferença de alíquota RAT ignorou que o enquadramento se dá por estabelecimento e que a informação do CNAE nas GFIPs do período de origem dos créditos levados ao encontro de contas com os débitos da competência 07/2016 observou o CNAE da atividade **principal** do estabelecimento para fins de inscrição no CNPJ (fins tributários, cartão do CNPJ) e que não corresponde necessariamente à atividade **preponderante** do estabelecimento para fins previdenciários, pois a definição da *atividade principal* se daria pelo critério do faturamento da empresa como um todo e a definição da *atividade preponderante* adotaria o critério do maior número de empregados por estabelecimento (CNAE para fins previdenciários). No seu entender, a diferença em tela estaria evidenciada na Solução de Consulta COSIT nº. 49, de 2014, e na Solução de Consulta nº 180/2015, ou seja, de que o enquadramento se daria na atividade preponderante por estabelecimento, independentemente do CNAE declarado para fins tributários.

As Soluções de Consulta em questão, contudo, apenas evidenciam que a atividade principal, que define o código CNAE para fins de inscrição no CNPJ, é irrelevante para fins de enquadramento no grau de risco para fins previdenciários, devendo prevalecer a atividade econômica preponderante por estabelecimento/órgão com CNPJ, ou seja, o contribuinte deve apurar a atividade preponderante por estabelecimento/órgão com CNPJ, conforme a Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Receita Federal, de modo a verificar o CNAE (= CNAE

preponderante) a ela correspondente para definir a alíquota prevista na tabela do Anexo V do Regulamento da Previdência Social, a ser informada no campo “ALÍQUOTA RAT” da GFIP.

Na GFIP, o contribuinte deve informar justamente o “CNAE PREPONDERANTE” e a “ALÍQUOTA RAT” a ele correspondente, sendo irrelevante o CNAE constante do cartão do CNPJ (ver Manual da GFIP/SEFIP versão 8.4, itens 2.2 do Capítulo II e 2.3 do Capítulo III).

O Despacho Decisório destaca incongruências entre o declarado em GFIPs originárias e retificadoras e o constante em legislação nas GFIPs da matriz e filial 0316-27, bem como o constante de seu item 28, arrematando que, nos períodos anteriores a 12/2015, o contribuinte declarou “3%” no campo “ALÍQUOTA RAT” da GFIP para os estabelecimentos em tela. Logo, não houve reenquadramento pela fiscalização da alíquota informada nas GFIPs, sendo cabível a não homologação da compensação diante da ausência de retificação da alíquota de 3% informada nas GFIPs do período de origem dos créditos, uma vez não preenchida condição para a análise do mérito da compensação, sendo, por conseguinte, irrelevante a análise de prova tendente a demonstrar qual a atividade preponderante desses estabelecimentos.

Não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, eis que a GFIP dispõe da natureza de confissão de dívida, sendo a GFIP inclusive instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário declarado, e a legislação tributária autoriza a fixação de termos e condições pelo INSS/SRP/RFB para a compensação/restituição (CTN, art. 170, Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, §4º, Lei nº 8.212, de 1991, arts 32, §2º, 89, *caput*, este a partir da redação da MP nº 449, de 2008; IN RFB 1300, arts. 76, *caput*, e 107-A, inciso I; IN RFB nº 1717, de 2017, art. 161, I; IN RFB nº 2055, de 2021, art. 156, I; e Manual da GFIP).

Por fim, destaque-se que a análise do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, especificamente do inciso II, alíneas a, b e c, e do o § 3º, revela que a lei, fixando parâmetros e padrões, reservou ao regulamento a complementação técnica da lei, inexistindo delegação pura, mas atribuição à autoridade administrativa para aferir dados, em concreto, para a boa aplicação da lei, não cabendo ao presente colegiado afastar a norma posta pelo exercício do poder regulamentar do Presidente da República sob a alegação de o processo de produção da norma veiculada no Decreto nº 6.957, de 2009, ter violado os princípios constitucionais da legalidade (suposta ofensa ao §3º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991), da motivação e da publicidade e o direito constitucional ao livre acesso às informações (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF nº 2).

Compensação de créditos de contribuições incidentes sobre cooperativas de trabalho. A recorrente sustenta que comprovou a origem e a motivação dos créditos advindos das indevidas contribuições do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, tendo excluído os valores do campo “valores pagos a Coop. Trabalho” de suas GFIPs, bem como apresentado os devidos esclarecimentos dos procedimentos adotados, conforme fls. 926/928. Nas fls. 926/928, consta petição a informar a retificação das GFIPs para excluir os pagamentos anteriormente declarado no campo “valores pagos a Coop. Trabalho”, bem como a afirmação do entendimento de ser desnecessária a retificação das GFIPs, e a apresentar GPS e Notas Fiscais para esclarecimento de valore recolhimento pontual em

relação à competência 07/2012. O Despacho Decisório não nega a existência de recolhimentos (Doc 04<sup>1</sup>, e-fls. 1343/2344) e nem a insubsistência da contribuição do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, e também não nega que tenha havido em muitos casos retificação de GFIPs para alterar o campo “Valores pagos a coop. trabalho” (o campo não foi zerado em todas as GFIPs, ver e-fls. 929/1032), lastreando sua conclusão não apenas na deficiência da documentação, mas em especial na ausência de prova capaz de gerar firme convencimento de que os créditos apontados para compensações de 2016 já não foram utilizados em compensações anteriores, inviabilizada inclusive pela ausência de comprovação documental de toda a cadeia de compensações efetuadas pela empresa desde a competência 03/2011.

Compensação de valores como abatimento/desconto em razão da adoção da sistemática “Plano Brasil Maior”. A recorrente sustenta que recolheu a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta em relação ao ano de 2015 observando os percentuais de desconto/abatimento aplicáveis, não tendo a autoridade administrativa observado que a EFD Contribuições foi retificada e nem que os documentos fiscais são insuficientes para a correta apuração de tais percentuais, tendo em vista as exclusões da base de cálculo da CPRB decorrentes de exportação, IPI, ICMS-ST, vendas canceladas etc. Acrescenta que foi inclusive autuada em razão de a Receita Federal considerar o recolhimento da CPRB insuficiente justamente por alguns dos produtos desonerados não terem sido industrializados pela própria recorrente nas competências de 01/2015 a 11/2015 (Doc. 05, 2345/2413), a recorrente conclui que parte dos valores declarados em GFIP durante o ano de 2015 como compensação se referem a parcela decorrente da desoneração da folha do ano de 2015 (Doc. 06, e-fls. 2414/2449). Temos de ponderar que o Despacho Decisório não ignorou o trânsito no campo compensação das GFIPs do ano de 2015 de valores decorrentes da desoneração da folha de pagamento. Pelo contrário, afirma no item 26 (e-fls. 1109) que os valores de ajuste nas compensações em GFIP são inclusive menores do que o declarado no bloco P da EFD Contribuições, declaração a menor corroborada pela argumentação da empresa. Logo, a própria fiscalização já considerou que parte do informado no campo compensação das GFIPs de 2015 não se tratava de compensação relacionada aos créditos levados ao encontro de contas nas competências 02/2016, 03/2016, 04/2016, 06/2016, 07/2016 e 12/2016.

Não incidência de contribuições sobre verbas indenizatórias (pagamentos indevidos): aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento. Direito de crédito decorrente de verbas indenizatórias discutidas judicialmente. A empresa sustenta a não incidência de contribuições sobre verbas indenizatórias, apontando exemplificativamente as verbas aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e primeiros quinze dias de afastamento como a gerar créditos líquidos e certos passíveis de compensação, pois qualquer pagamento efetuado sob tais títulos deve ser entendido como pagamento indevido, e invocando como prova o Doc. 07 da Manifestação de Inconformidade. Além disso, acrescenta que também impetrou o Mandado de Segurança nº. 00027118-47.2009.4.03.6100 (Doc. 08, e-fls. 3731 e

<sup>1</sup> As razões recursais mencionam Doc. 03 da Impugnação, contudo o Doc. 03 veicula prova referente ao tópico anterior, ou seja, a créditos de contribuições de SAT/RAT/GILRAT.

seguintes) para afastar a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre determinadas rubricas de natureza indenizatória, bem como para compensar os valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda.

Na resposta da Intimação nº 04, ao tratar de créditos que não decorrem de desoneração, a recorrente especifica totais de verbas indenizatórias que teria levado à compensação no estabelecimento matriz (0001-52) nas competências 10/2014, 10/2014-11/2014, 03/2015, 06/2015-08/2015, 08/2015-13/2015, 01/2014-12/2014 e 13/2014 (e-fls. 893/896), esclarecendo ter impetrado Mandado de Segurança (Doc. 08, e-fls. 3731 e seguintes).

Note-se, contudo, que a autoridade administrativa não ignorou que a contribuinte apresentou as planilhas de e-fls. 893/896 a exibir totais de verbas trabalhistas tidas pela empresa como indenizatórias e nem a existência do Mandado de Segurança, tendo inclusive o Relatório do Despacho Decisório veiculado transcrição da resposta da contribuinte em seu item 7 (e-fls. 1103), consignando expressamente que a planilha genérica apresentada (planilha a nominar e totalizar as verbas trabalhistas tidas por indenizatórias, e-fls. 893/896) é insuficiente para comprovar as compensações, ver itens 24 e 25 do Despacho Decisório.

Portanto, diante dos contornos traçados pelo Despacho Decisório, não é objeto da presente lide administrativa a discussão sobre haver ou não crédito indevido por serem ou não as verbas indenizatórias e nem sobre o cabimento ou não do afastamento do art. 170-A do CTN e nem sobre o presente colegiado ser competente para apreciar questões submetidas ao poder judiciário ou para afastar a aplicação do art. 170-A do CTN. Acrescente-se que a própria argumentação da recorrente revela o conhecimento da fragilidade de se invocar o Mandado de Segurança, eis que postula a flexibilização da aplicação do art. 170-A do CTN. Porém, essa questão é debatida no próprio Mandado de Segurança, tendo a decisão monocrática proferida em 11 de julho de 2014 pelo Desembargador-Relator do Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região ao apreciar Apelação e Reexame Necessário expressamente consignado o cabimento da observância do art. 170-A do CTN, inclusive por força da tese vinculante estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.164.452/MG (e-fls. 3966/3967). Ainda que a proibição veiculada no art. 170-A do CTN não estivesse sendo discutida pela contribuinte judicialmente, o presente colegiado também teria de observar a inteligência traçada pela jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça a determinar sua prevalência (Temas Repetitivos 345<sup>2</sup> e 346<sup>3</sup>, cujas teses foram fixadas no REsp nº 1.164.452/MG e no REsp nº 1.167.039/DF).

<sup>2</sup> Tese Firmada: Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização 'antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial', conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001.

<sup>3</sup> Tese Firmada: Nos termos do art. 170-A do CTN, 'é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial', vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida constitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

Em relação ao presente processo administrativo, de qualquer forma, a autoridade administrativa nem chegou a analisar tais questões, eis que, de plano, objetou que as planilhas genéricas apresentadas são insuficientes para gerar convicção.

O Doc. 07 da Manifestação de Inconformidade (e-fls. 2450/3730) constitui-se em planilhas referentes aos créditos de contribuições incidentes sobre cooperativas de trabalho, subsistindo a objeção levantada pelo Despacho Decisório nos seus itens 24 e 25.

Por fim, como bem apontado pela decisão recorrida, a empresa sustentou que os créditos compensados na competência 06/2016 decorrem de recolhimento a maior no período de 06/2011 a 05/2015, mas não detalhou tal afirmação e nem a evidenciou em lastro probatório. Em relação ao encontro de contas da competência 12/2016, a recorrente nem identificou a origem do crédito compensado. Não se estabeleceu uma vinculação para com a compensação informada nas GFIPs das competências 06/2016 e 12/2016.

Validade da compensação mesmo sem retificação da GFIP. A GFIP dispõe da natureza jurídica de confissão de dívida, sendo instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário declarado. Logo, há contradição na compensação de crédito confessado em GFIP como devido (Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, §2º); ainda mais, se alimentar o Cadastro Nacional de Informações Sociais para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários (Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, §2º). Mesmo que se trate de diferença de alíquota de contribuição patronal, circunstância que não interfere no cálculo e concessão de benefício previdenciário, subsiste o fundamento de caber à contribuinte retificar sua confissão veiculada em GFIP de o crédito ser devido, podendo a autoridade administrativa vincular a análise do reconhecimento do direito creditório à apresentação dos documentos comprobatórios do referido direito, inclusive na desconstituição da confissão de o crédito ser devido, confissão esta que não se confunde com a obrigação acessória de apresentar GFIP. Assim, com suporte no art. 170, *caput*, do CTN e nos arts. 66, § 4º, da Lei nº 8.383, de 1991, e 89, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1991, este a partir da redação da MP nº 449, de 2008, bem como, conforme o período, nos arts. 76, *caput*, e 107-A, inciso I, da IN RFB 1.300, de 2012, art. 161, I, da IN RFB nº 1.717, de 2017, e art. 156, I, da IN RFB nº 2055, de 2021, cabe a exigência da retificação da GFIP, não havendo jurisprudência vinculante sobre o tema. Por fim, no que toca especificamente ao crédito referente à contribuição do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, a própria autoridade administrativa reconheceu que a maior parte das GFIPs foi retificada e adentrou à análise do mérito para asseverar a insuficiência de prova sobre a existência, liquidez e certeza do crédito, especificamente na ausência de prova capaz de gerar firme convencimento de que os créditos apontados para compensações de 2016 já não foram utilizados em compensações anteriores.

Conversão do julgamento em diligência. Provas. Reitere-se que, enquanto autora da compensação, incumbe à contribuinte demonstrar o preenchimento dos pressupostos de fato e de direito da compensação informada em GFIP (Lei nº 8.212, de 1991, art. 89; Lei nº 5.869, de 1973, art. 333, I; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 373, I). Logo, não cabe converter o julgamento em diligência para a produção de prova imputável à recorrente, não competindo ao presente colegiado

afastar o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, sob a alegação de uma suposta violação a princípios constitucionais (Súmula CARF nº 2).

Isso posto, *rejeitando a conversão do julgamento em diligência*, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro