



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19613.720705/2020-19
ACÓRDÃO	2302-004.483 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E AEROPORTOS BRASIL - VIRACOPOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/07/2018

GFIP. COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO EM CAMPO PRÓPRIO. EFEITOS JURÍDICOS. GLOSA.

O lançamento de valores no campo “Compensação” da GFIP constitui ato declaratório voluntário, apto a produzir efeitos jurídicos, não podendo ser desconsiderado sem a devida retificação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN, ARTIGO 135, III). REQUISITOS E FORMALIDADES LEGAIS.

A responsabilização tributária de dirigentes, com fundamento no inciso III do artigo 135 do CTN, pressupõe necessariamente a vinculação objetiva e pessoal do dirigente ao qual se imputa a responsabilidade. Assim, ausentes os elementos determinantes do requisito, a responsabilidade deve ser excluída do lançamento fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Voluntário e de Ofício e, no mérito, negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosimery Brandao Barbosa (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (substituto[a] integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rosimery Brandao Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal decorrente da glosa de compensações realizadas em GFIP, abrangendo o período de 01 a 12/2016 e 01 a 07/2018, efetivada através do Despacho Decisório RFB - Receita Federal do Brasil/8ªRF/DRF PPE/EQUAD/COMPREV n. 001/2020 de 17/09/2020.

De acordo com o referido Despacho, foram lançados pela empresa campo “Compensação – Valores compensados”, das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP/SEFIP, no período de 01 a 12/2016 e 01 a 07/2018, no montante de R\$ 15.370.726,61 (quinze milhões, trezentos e setenta mil, setecentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos).

Em sua primeira resposta, o Contribuinte declara que os valores lançados no referido campo referem-se à inclusão na base de cálculo das contribuições de rubricas de natureza indenizatória a título de 13º salário indenizado, 1/3 de férias, auxílio-doença - primeiros 15 dias.

Esclareceu que, *“do ponto de vista operacional, foram retificadas as GFIP’s nos períodos de competência dos créditos, para excluir as verbas indenizatórias das bases de cálculos das contribuições previdenciárias e reapurá-las, assim como recalcular os montantes correspondentes, devidos sob essas rubricas, cuja subtração delas dos montantes recolhidos correspondem aos créditos compensados em exercícios posteriores, diretamente em GFIP’s.”*.

Contudo, a fiscalização sinalizou que, no demonstrativo apresentado, *“constam todas as rubricas com conta credora 411.10.009 e conta devedora 114.60.002, e a totalização nos anos de 2016 e 2018 se deu no montante de R\$ 891.505,79, muito aquém dos R\$ 15.370.726,61 compensados em GFIP, que permaneceram injustificados”*.

O Contribuinte, por sua vez, ao ser intimado acerca das divergências apuradas, prestou explicações no sentido de que *“foi informado erroneamente um valor de compensação diferente do valor real e correto apurado pela ABVSA”*.

Não obstante, avaliou a fiscalização que, em que pese o Contribuinte ter assumido o erro, não foi possível determinar, e a empresa não detalhou, a origem do valor das contribuições efetivamente compensadas, *“pois, comparando-se o seu demonstrativo, nas fls. 36135 a 36138 com os “Totais Empresa”, que representam os resumos das folhas de pagamento (ex.: fls. 17964, 17965, 18527, 19738), observa-se que foram compensados os valores lançados em cada rubrica, e não os da contribuição previdenciária descontada sobre as referidas verbas”*.

Assim, “os valores compensados indevidamente em GFIP são muito maiores do que os relativos a essas rubricas para as quais assumiu ter cometido erro na informação, ou seja, trata-se de lançamentos baseados em informações falsas, sem justificativa da origem do crédito”.

Além disso, destaca que o contribuinte também se referiu a contribuições previdenciárias relacionadas a “cooperativas”, para as quais não teriam sido prestadas informações e nem detalhada a origem dos créditos utilizados na competência 05/2016.

Conclui, com base em tais razões, pela não homologação das compensações, abaixo consolidadas:

Mês	Código de Controle GFIP principal	Dia Envio	Compensação Utilizada
01/2016	G4T7TASXMHM0000-6	21/10/2019	1.436.174,93
02/2016	JUC5TS3CEKL0000-8	21/10/2019	1.319.895,91
03/2016	GOFVIA7OUZ0000-8	21/10/2019	1.223.093,33
04/2016	B1VTADUWRG40000-7	21/10/2019	1.244.829,53
05/2016	KYF2GRHAXMU0000-0	21/10/2019	1.319.963,65
06/2016	E6JDIYVWUF30000-1	21/10/2019	1.254.388,23
07/2016	GQSIFGLIBSQ0000-7	22/12/2016	3.349,01
12/2016	NQCOLD08TES0000-7	22/10/2019	966.187,11
01/2018	GPGXZUJE100000-9	22/10/2019	950.541,36
02/2018	EBUCVGEJCJW0000-1	22/10/2019	920.944,16
03/2018	AOXADBAUK70000-6	22/10/2019	899.692,41
04/2018	ESWZYHJ1CS20000-4	23/10/2019	902.576,34
05/2018	PSCW1QSDYZU0000-9	23/10/2019	887.479,63
06/2018	NSQF7W6CITO0000-3	23/10/2019	898.564,36
07/2018	NCLCAMDTHOY0000-7	23/10/2019	1.143.046,65
TOTAL			15.370.726,61

Foram arrolados os sócios-administradores, Gustavo Mussnich – Administrador Judicial, Marcelo Oliveira Mota e Guilherme Guidolin de Campos - Diretores, como responsáveis solidários com o sujeito passivo em relação ao crédito tributário decorrente de compensações em GFIP baseadas em créditos inexistentes, com base nos arts. 124 e 135, III, do Código Tributário Nacional – CTN.

O Despacho, ainda, trata da penalidade prevista no § 10 do artigo 89 da Lei n. 8.212/91 (“multa isolada”), que é objeto do processo n. 19613.720702/2020-85, lavrado na mesma auditoria-fiscal, também atribuído a esta mesma relatoria e que será julgado na mesma sessão. Além de registrar a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, pelas respectivas razões e finalidades.

Por fim, conclui:

32. Ante todo o exposto e por tudo o mais que dos autos consta, no uso de minha competência legal definida pelo art. 6º, inciso I, “b”, da Lei nº 10.593/2002 (alínea com redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/3/2007), DECIDO:

a. NÃO HOMOLOGAR as compensações das contribuições previdenciárias efetuadas indevidamente em GFIP/SEFIP, nas competências entre 01 a 12/2016 e 01 a 07/2018, sem justificar a origem dos créditos, e aplicar os efeitos do artigo 89, § 10, da Lei nº 8.212/91 em face da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, mediante autuação em separado.

b. GLOSAR as compensações lançadas nos campos “Compensação – Valores compensados” nas GFIPs das competências entre 01 a 12/2016 e 01 a 07/2018, nº montante de R\$ 15.370.726,61 (quinze milhões, trezentos e setenta mil, setecentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos), efetuadas indevidamente sem a comprovação da origem do crédito.

O Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Manifestações de Inconformidade e os autos foram encaminhados à DRJ .

Em 17/06/2021, os membros da 32ª TURMA DA DRJ08 resolveram pela conversão do julgamento em diligência (Resolução n. 108-001.138). Na sequência, em cumprimento da Resolução, foi, com data de 17/09/2021, elaborado, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil notificante, o Relatório de Diligência Fiscal n. 2.467/2021, que, em síntese, concluiu pela manutenção integral do Despacho Decisório.

O Contribuinte apresentou, em 20/10/2021, nova manifestação de inconformidade. Em face da “segunda manifestação de inconformidade” o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil notificante expediu, em 04/11/2021 o “Relatório Fiscal da Diligência Fiscal – Conclusivo”, reafirmando posicionamento quanto à responsabilização de sócios-dirigentes e ratifica os termos do Despacho Decisório e correspondente lançamento fiscal da “multa isolada”.

Em 09/02/2022, foi requerida a juntada de nova manifestação de inconformidade dos sócios-dirigentes incluídos como responsáveis e solidários tributários. Reapresentado para julgamento, a DRJ, decidiu por nova conversão em julgamento, nos termos da Resolução n. 108-001.564, de 28/07/2022.

Com data de 17/10/2022, a autoridade fiscal notificante apresentou novo Relatório Fiscal (“Relatório Fiscal Da Diligência Fiscal – Conclusivo II – n. 36.718/2022”), formulando as seguintes conclusões:

CONCLUSÃO

48. Com relação à alegada preclusão, temos que, de acordo com o parágrafo único do artigo 142 do CTN, “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”, o que significa que o ato administrativo é vinculado e que ele deve seguir o disposto em lei, ou seja, não se admite juízo de conveniência e oportunidade por parte da Administração Pública.

49. Portanto, ainda que por hipótese, nesse momento, se admita a retificação das GFIPs permitindo a exclusão das compensações informadas sem suporte fático, estas devem ser admitidas apenas como forma de regularização dos sistemas da RFB, de forma a não gerar direitos trabalhistas e previdenciários aos segurados que lhe prestaram serviços.

50. Assegurado está o direito de o contribuinte requerer a restituição dos valores recolhidos em GPS e compensados indevidamente, dentro do prazo prescricional, SE, doravante, promover a retificação das referidas GFIPs excluindo os falsos

créditos E cancelar os PerDcomps ativos, dentro do prazo prescricional, para excluir dos sistemas da RFB os créditos relacionados.

51. Assim, analisados todos os argumentos e provas juntados pela Requerente, é possível afirmar que tanto a glosa quanto o Auto de Infração foram legitimamente lavrados e devem ser mantidos em todos os seus termos como forma de Justiça, uma vez que restou comprovada a fraude mediante falsidade de informações, ficando a critério da Recorrente mover as ações regressivas contra quem de direito.

52. Em que pese as ações desta diligência fiscal servirem apenas para corroborar e comprovar o intuito fraudulento assentido pelos responsáveis tributários, em atendimento à parte conclusiva e, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, fica o Contribuinte cientificado destas Resoluções nº 108-001.564 e nº 108-001.565, da 32ª TURMA DA DRJ08, bem como dos desdobramentos e providências decorrentes, inclusive, desta manifestação da auditoria-fiscal, ficando, desde já intimados para apresentarem, se desejarem, novas Impugnações, no prazo legal de 30 (trinta) dias, a partir da ciência.

Posteriormente, o Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram novas manifestações de inconformidade e os autos seguiram à DRJ, novamente, para julgamento. Na oportunidade, os membros da 32ª TURMA/DRJ08, por unanimidade de votos, jugaram procedente em parte as manifestações de inconformidade, sem reconhecimento do direito creditório declarado, tão somente para excluir os responsáveis tributários do polo passivo do lançamento fiscal.

Cientificados do acórdão, o Contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 37797/37830), repisando, parcialmente, os argumentos trazidos em suas manifestações de inconformidade, em breve síntese:

a) Em que pese ter inserido no campo “Compensação” das GFIPs transmitidas nas competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, o valor total de R\$15.370.726,61, no momento da transmissão das denominadas Primeiras e Segundas Retificadoras, essa inserção não resultou na falta de pagamento de tributos ou efetiva redução de contribuições declaradas em GFIP ou DCTF, como inclusive reconhecido pela RFB em suas manifestações diversas ao longo do julgamento de primeira instância;

b) O valor original [sem créditos] de contribuição previdenciária devido nas competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, no valor de R\$21.407.500,64, foi integral e tempestivamente recolhido pela Recorrente, via GPS; posteriormente, após a transmissão das Segundas Retificadoras, houve a elevação do valor total devido para R\$22.021.508,44, sem novos recolhimentos, mas com a indicação de um saldo de R\$16.606.255,43 na linha destinada às “Compensações”. Novamente, frise-se que a indicação de um saldo nos campos próprios para as “Compensações” não resultou em redução de tributos, como alegado no r. Despacho Decisório, mas simplesmente na constatação de que, se

reconhecidos os créditos, haveria pagamentos a maior via GPS nessas competências.

b.1) Assim, em teoria, assim, somente o montante de R\$614.507,80 [R\$619.780,65 ref. crédito de cooperativas, explicado no parágrafo 27, mais diferença de R\$2.769,81 do mês de jul./2016, menos o pagamento a maior de R\$8.542,66, ref. jan jun./2018] poderia ser exigido sob o código 3618; mesmo neste caso, a exigência seria indevida, porque o crédito referente a cooperativas deve ser reconhecido;

c) Além disso, a Recorrente deixou claro, ao longo de todo o Processo Administrativo, que não concorda com o teor das Segundas Retificadoras e que, justamente por esse motivo, NÃO aproveitou os créditos gerados no seu âmbito. Não obstante isso, as discussões nos autos tornaram-se confusas e se distanciaram da questão realmente relevante, i.e., o fato de que a mera indicação errônea de um saldo no campo “Compensação”, a qual não gerou falta de recolhimento de tributos nas competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, não é suficiente para se proceder a uma “glosa”, exigindo-se do contribuinte o valor do CRÉDITO ali indicado, e não os DÉBITOS supostamente decorrentes da compensação indevida do crédito. por outras palavras, a recorrente não deixou de recolher integralmente o saldo das contribuições confessadas nas segundas retificadoras nas gfips original, podendo os valores indicados no campo “compensação” ser ignorados, assumindo-se um saldo igual a zero;

c.1) Isto é, na prática, até mesmo as Segundas Retificadoras não tiveram impactos nos recolhimentos mensais a título de contribuições previdenciárias (porque o valor total devido foi recolhido ANTES das retificadoras);

d) O r. Despacho Decisório assumiu (equivocadamente) que os valores indicados no campo “Compensação” teriam impactado os recolhimentos mensais de contribuições sociais nas competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018 e, por conseguinte, GLOSOU os “Créditos”. Ora, Ilustres Conselheiros, como se explicará na Seção II.B., abaixo, glosar um determinado crédito significa ESTORNAR esse crédito, ou seja, calcular os tributos devidos no período como se esse crédito não existisse, exigindo-se eventuais diferenças (dos débitos). No caso, não houve glosa de créditos indicados em GFIP, mas a cobrança do valor integral do crédito ali lançado, como se o simples fato de indicar um crédito atribuisse às d. autoridades tributárias o direito de exigir esse valor dos contribuintes, independentemente da ocorrência de qualquer fato gerador ou hipótese de incidência tributária;

e) O fato de a Recorrente se tornar “formalmente” detentora de créditos que poderiam ser aproveitados via PER-DCOMP, não autoriza a cobrança de nenhum tributo. Muito ao contrário, ao reconhecer que não houve a redução de tributos via GFIP ou DCTF, deveria o r. Despacho Decisório ter sido cancelado pelo r. acórdão, devendo eventuais DÉBITOS serem cobrados quando e se fossem

transmitidos PER-DCOMPs para o aproveitamento dos créditos indevidos. À luz da legislação em vigor, se a d. autoridade reconhece a indicação errônea de um crédito, ele deve ser glosado, com o recálculo dos tributos daquela competência e apuração dos reflexos tributários daí decorrentes; para o presente caso, esses reflexos pouco importam: o valor do CRÉDITO foi exigido no código de receita 3618, como se tivesse (ficticiamente) havido uma redução tributária;

f) Nas fls. 36.574-36.575 foi apresentada uma lista com 26 (vinte e seis) PER-DCOMPs CANCELADOS antes mesmo da emissão do Despacho Decisório. Desse total, apenas 7 (sete) referiam-se originalmente às competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, discutidas nestes autos, mas, como foram cancelados em mar./2020, claramente não estão sendo utilizados para o aproveitamento dos “créditos formalizados”. A lista de PER-DCOMP ativos da p. 35.576 dos autos apresentava 5 (cinco) declarações, sendo que apenas 2 (duas) referiam-se a competências discutidas nestes autos. Os créditos de R\$935.118,30 e R\$971.402,91 referem-se às verbas indenizatórias, sendo que o primeiro deles foi cancelado em 20.10.2021, conforme se depreende do “Recibo de Entrega do Pedido de Cancelamento” que integra o presente Recurso. Atualmente, assim, há apenas 4 (quatro) PER-DCOMPs relativos a contribuições previdenciárias em análise, sendo que somente um deles, com débitos de R\$784.844,95 refere-se aos períodos de apuração objeto destes autos. Esse valor é bastante reduzido para justificar a alegação de fraude tecida nestes autos;

g) Esclarece que solicitou autorização para (uma terceira) retificação de suas Segundas Retificadoras (com as quais não concorda), de modo a excluir a maior parte dos créditos discutidos nestes autos, até o dia 03.10.2022, data em que a Recorrente foi notificada a respeito da emissão do Relatório Conclusivo I (fl. 37.415 dos autos), TODAS as autorizações para a realização de referidas retificadoras tinham sido negadas, sob o argumento de ser inviável alterar informações objeto de discussão em Processo Administrativo. Após a leitura (surpresa) do novo entendimento exarado pela mesma autoridade tributária, iniciou a adoção dos procedimentos necessários para retificar suas GFIPs das competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, mas esse procedimento ainda não foi concluído. A Recorrente reitera sua intenção de proceder a essa retificação e, tão logo seja viável, apresentará nestes autos a comprovação de efetivação dessas providências;

h) Como esclarecido, os documentos e informações apresentados nestes autos permitem concluir, sem margem a dúvidas, que (a.) o montante original [sem créditos] de contribuição previdenciária devido nas competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, no valor de R\$21.407.500,64, foi integral e tempestivamente recolhido pela Recorrente, via GPS; (b.) posteriormente, após a transmissão das Segundas Retificadoras, houve a elevação do valor total devido para R\$22.021.508,44, sem novos recolhimentos. Não se pode negar que, salvo pela diferença de R\$614.507,80 [R\$22.021.508,44 (saldo confessado) (-)

R\$21.407.500,64 (saldo pago via GPS)], as contribuições devidas nas competências discutidas nestes autos foram regular e tempestivamente quitadas;

h.1) Essa diferença de R\$614.507,80 pode ser explicada, substancialmente, pela mudança de tratamento dos créditos de R\$619.779,95, apropriados na competência mai./2016 (desde a GFIP original) e relativos à contribuição previdenciária de 15% retida sobre os sobre os serviços prestados por cooperativas. Juridicamente, portanto, somente esse crédito de R\$619.779,95 poderia, EM TEORIA, ser objeto de discussão nestes autos e exigida mediante DARF com o código 3618, por conta da compensação direta em GFIP. Não se discute, nos autos, a EXISTÊNCIA desse crédito específico; muito ao contrário, o que se questiona é que a compensação foi efetivada sem a prévia retificação das GFIPs das competências de origem [fev./2013 a mai./2015]. A Recorrente esclarece, por relevante, que não efetivou as retificações nas competências fev./2013 a mai./2015, porque, segundo seu entendimento, essa providência estaria vedada. De todo modo, foram iniciados os procedimentos para essa retificação após a ciência dos Relatórios Conclusivos I e II, e, tão logo seja viável, apresentará nestes autos a comprovação de efetivação dessas providências ;

i) A Recorrente entende que a discussão acerca da natureza (liquidez e certeza) das verbas compensadas, inclusive quanto à ausência de retificação das GFIPs para a compensação, é inapropriada porque, EM NENHUM MOMENTO, pleiteou o reconhecimento (administrativo) desses créditos. O ÚNICO fundamento de todas as Manifestações de Inconformidades transmitidas foi o fato de que, a despeito das Primeiras e Segundas Retificadoras, NÃO foram realizadas compensações via GFIP4

j) À luz desse quadro, não faz sentido, a essa altura, discutir a natureza desses créditos, o atual entendimento dos tribunais superiores sobre o tema ou necessidade de retificação de GFIPs de origem nestes autos, porque (a.) não há DÉBITOS a serem exigidos nestes autos, (b.) sendo a cobrança dos CRÉDITOS vedada com fundamento no artigo 74, §6º, da Lei n.º 9.430. Como se explicou, esses créditos de verbas indenizatórias NÃO foram objeto de compensação via GFIP, tendo sido transmitidos, para o seu aproveitamento, os PER-DCOMPs indicados foram, inclusive, [CANCELADOS]. Qualquer discussão vinculada especificamente ao aproveitamento desses créditos deveria ser realizada diretamente no âmbito da declaração utilizada para seu aproveitamento (o PER-DCOMP), na forma da legislação em vigor, não nestes autos.

Os responsáveis solidários, por sua vez, apresentaram Contrarrazões ao Recurso de Ofício às e-fls. 37833/37848.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

1 RECURSO DE OFÍCIO

De acordo com a Súmula CARF n. 103, “*para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*”. O valor exonerado, decorrente da exclusão dos solidários do polo passivo, foi acima do limite de alçada vigente (R\$ 15.000.000,00), estabelecido pela Portaria MF n. 2/23. Portanto, conheço do Recurso de Ofício.

Em que pese a necessidade de reexame necessário, determinada pela legislação, entendo que a decisão de piso mostra-se correta e deve ser mantida quanto ao ponto. Nessa linha, adoto os fundamentos ali expostos, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, §12, do RICARF):

B) Responsabilidade tributária – o caso concreto.

Considerado o caso concreto, por todas as razões já expostas, é possível estabelecer com certeza que foram praticadas irregularidades tributárias que legitimam, além da não homologação das respectivas compensações (ou, pelo menos, dos procedimentos que objetivavam “formalizar” a existência de créditos compensáveis), a incidência das pertinentes penalidades tributárias de natureza administrativa, inclusive as que constituem objeto do respectivo lançamento fiscal (processo administrativo fiscal nº 19613.720702/2020-85, lavrado na mesma auditoria-fiscal).

Resta, pois, aferir se se encontram presentes os requisitos legais determinados pelos artigos 124 e 135 do CTN, invocados pelo Despacho Decisório, o que implica no cotejo das correspondentes razões invocadas pela respectiva decisão, da qual consta, no tópico “RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA” (fls. 36.251/36.252 – reproduzindo novamente):

20. Os sócios-administradores abaixo devem ser alçados à condição de responsáveis solidários com o sujeito passivo em relação à prática delituosa de reduzir o crédito tributário mediante compensações em GFIP baseadas em créditos inexistentes, nº período de 01/2016 a 12/2016 e 01/2018 a 07/2018, conforme previsto nos arts. 124 e 135, III, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966), transcrito abaixo:

(...).

21. A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

22. Por força do texto legal, a responsabilidade dos sócios-administradores ocorre quando haja atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social que são gravosos para a sociedade porque oneram o patrimônio social em flagrante prejuízo para os demais sócios, bem como, para terceiros, no caso em comento, o Erário.

23. No caso em apreço, os representados exerciam cargo de direção e possuíam interesse jurídico e econômico direto com a empresa ao tempo da ocorrência dos fatos ilícitos.

24. Cabe precisamente aos sócios-administradores da empresa regular a condução dos negócios da Pessoa Jurídica, prevalecendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização. Conforme visto, houve, no caso, infração à lei, por cuja observância os administradores deveriam zelar, até mesmo porquê, a empresa se encontra em processo de recuperação judicial.

Assim, o Despacho Decisório não atendeu às pertinentes condições legais, quanto à essencial demonstração da responsabilização pessoal e direta dos respectivos dirigentes, limitando-se apenas a identificá-los.

A mesma constatação pode ser extraída das demais abordagens feitas pelo Auditor Fiscal acerca da questão.

Ainda, a mesma constatação pode ser extraída do “RELATÓRIO FISCAL DA DILIGÊNCIA FISCAL – CONCLUSIVO II - Nº 36.718/2022”, que tratou de aspectos relacionados ao que considerou “aprovação e autorização pela administração da ABVSA para a realização dos serviços de alterações de GFIP”, onde objetivamente se refere e avalia a atuação dos administradores (com as devidas escusas, para mais uma reprodução):

42. Como os diretores GUILHERME GUIDOLIN DE CAMPOS, CPF nº 222.xxx e GUSTAVO MUSSNICH, CPF nº 439.xxx assinaram o contrato com a RRA (fl. 37423 a 37439), pagaram pelo serviço (fls. 37529 a 37535), possuíam poder de mando (fls. 37536 a 37589), logo, não há dúvidas quanto à participação de ambos no conluio para o cometimento da fraude apontada.

43. Com relação ao diretor MARCELO OLIVEIRA MOTA, CPF 279.xxx.xxx-30, não foi possível identificar sua participação individualizada na realização do ilícito, em que pese o seu poder de mando estatutariamente definido. Ainda assim, tal responsabilidade deve ser objeto de apuração, pois a cláusula 12ª do contrato de prestação de serviços, fl. 37436 prevê cláusula de confidencialidade entre as empresas contratantes, fls. 37479 e 37480, e não houve acesso do fisco a tais informações confidenciais:

(...)

Efetivamente, o contrato de prestação de serviços, do qual teriam decorrido os procedimentos glosados, sejam as “primeiras” ou “segundas retificadoras”,

tenham sido ou não “retificadoras” formalmente “autorizadas” ou não pelo contribuinte, é necessário ressaltar que:

1) Em relação ao dirigente Marcelo Oliveira Mota:

a) O próprio “Relatório”, ao que consta, “reconhece” que “Ainda assim, tal responsabilidade deve ser objeto de apuração”. Ou seja, está reconhecida, ainda que implicitamente, a necessidade de “apuração” de “tal responsabilidade”.

b) Ora, como a “apuração” de “tal responsabilidade” constitui precisamente o requisito legal a ser cumprido pela respectiva decisão administrativa, como condição para incidência das disposições do inciso III do artigo 135 CTN, está bastante claro que o procedimento (a responsabilização tributária) não cumpre tal requisito, devendo, pois, ser excluída.

2) Em relação aos dirigentes Guilherme Guidolin de Campos e Gustavo Mussnich:

a) Realmente, o contrato de prestação de serviços, do qual resultaram os procedimentos que deram ensejo às glosas (além da aplicação das demais penalidades pertinentes), foi firmado pelos aludidos dirigentes, “na forma de seus atos constitutivos” (conforme consta do documento, parcialmente reproduzido).

b) São também reproduzidas, em seguida, cópias de correspondências expedidas pela RRA ao contribuinte, referindo-se genericamente à “administração da ABVSA”, a qual teria conhecimento do resultado dos “levantamentos” e dos “procedimentos” que seriam empreendidos, além da circunstância de o contribuinte, depois, ao ser intimado pela auditoria-fiscal, não ter realizado as medidas necessárias para regularizar a situação constatada.

c) Assim, tem-se as constatações de que (i) “a administração da ABVSA” contratou a RRA; (ii) a RRA sugeriu a prática de flagrantes irregularidades tributárias; (iii) tais irregularidades foram praticadas; (iv) os respectivos dirigentes compunham a “administração da ABVSA” e assinaram o correspondente contrato de prestação de serviços e teriam conhecimento de tais procedimentos (sempre de acordo com o Despacho Decisório).

d) Por tais razões de fato e com base nas pertinentes disposições legais invocadas, os dirigentes devem ser responsabilizados.

Considerado, no entanto, todas as presentes circunstâncias, impõem-se as seguintes ressalvas e disposições:

1) Ainda que realmente os dirigentes tenham assinado o contrato de prestação de serviços, não me parece suficientemente determinado (não obstante as reiteradas ressalvas feitas em Resoluções) que esteja devidamente demonstrado que tenham pessoal, individual e especificamente concorrido para a prática dos atos puníveis, muito embora haja indícios circunstanciais de que, dadas as suas funções, possam realmente ter tomado as decisões, não apenas de praticar as irregularidades, como de persistir na inadimplência, não obstante as reiteradas requisições para regularização das declarações (retificações das GFIP).

2) Assim, em face das premissas legais, ora estabelecidas, quanto aos requisitos e formalidades legais para a efetiva e regular atribuição de responsabilidade tributária solidária aos dirigentes, concluo pelas suas exclusões do polo passivo da relação tributária estabelecida pelo Despacho Decisório.

Pelo exposto, deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O recorrente sustenta, em síntese, que, embora tenha informado valores no campo “Compensação” das GFIPs retificadoras relativas às competências de jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, tais lançamentos não implicaram redução de débitos nem falta de recolhimento de contribuições previdenciárias, as quais teriam sido integral e tempestivamente quitadas por meio de GPS. Argumenta que a indicação desses valores não produziu efeitos econômicos, limitando-se a evidenciar a existência de supostos créditos decorrentes de pagamentos a maior, sem que tenha havido compensação efetiva. Afirma que o Despacho Decisório partiu de premissa equivocada ao presumir impacto nos recolhimentos, promovendo, na prática, não a glosa de compensação, mas a cobrança do valor integral dos créditos indicados, sem demonstração de débito ou insuficiência de pagamento.

Aduz, ainda, que não houve utilização dos créditos, tendo os PER/DCOMP eventualmente apresentados sido cancelados ou não relacionados, em sua maioria, às competências em discussão, afastando a alegação de aproveitamento indevido. Sustenta que a controvérsia foi indevidamente deslocada para a análise da natureza dos créditos e da necessidade de retificação de GFIPs de origem, quando o ponto central seria a inexistência de compensação e de débito a exigir. Defende que eventual discussão acerca da liquidez e certeza dos créditos deveria ocorrer no âmbito próprio dos PER/DCOMP, e não no presente processo.

Informa, ainda, que não concorda com o teor das denominadas segundas retificadoras e que buscou promover nova retificação das GFIPs (terceiras retificadoras), com o objetivo de excluir os créditos indevidamente indicados, tendo, contudo, encontrado óbices administrativos sob o fundamento de que não seria possível alterar informações objeto de discussão no presente processo, reiterando, ainda assim, sua intenção de proceder às retificações tão logo seja viável.

Acrescenta que eventual diferença residual apurada decorre, essencialmente, de crédito relacionado à contribuição previdenciária incidente sobre serviços prestados por cooperativas, afirmando que, em tese, apenas esse montante poderia ser objeto de discussão específica. Quanto ao ponto, enfatiza que o direito creditório é fato incontroverso, sendo questionado apenas o fato de a compensação ter ocorrido sem a prévia retificação das GFIPs das

competências de origem (fev./2013 a mai./2015). A Recorrente esclarece, por relevante, que não efetivou as retificações em tais competências, porque, segundo seu entendimento, essa providência estaria vedada

Por fim, reitera que não pleiteou o reconhecimento administrativo dos créditos indicados, sustentando que a cobrança integral realizada carece de fundamento diante da inexistência de compensação efetiva.

Pois bem.

Como se vê, os argumentos e alegações trazidos pelo recorrente já foram analisados pela decisão. Concorro com as razões de decidir ali expostas e mantenho como fundamento do presente voto, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, §12, do RICARF):

CIRCUNSCRIÇÃO DAS CONTROVÉRSIAS.

Trata-se de processo administrativo fiscal resultante da glosa de compensações de contribuições previdenciárias realizadas em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informação à Previdência Social pelo contribuinte.

Pelas respectivas razões (que serão ainda devida e individualmente apreciadas), o Despacho Decisório concluiu pela glosa de compensações realizadas pelo contribuinte em GFIP, responsabilizando dirigentes (CTN, artigos 124 e 135, III).

O Contribuinte e seus dirigentes (aqueles aos quais foi atribuída a responsabilidade solidária) apresentam as respectivas manifestações de inconformidade (que pelas pertinentes razões foram repetidas por duas vezes), cujas questões e argumentos fundamentais são os seguintes, em síntese:

- 1) O procedimento empreendido pelo contribuinte não caracterizaria propriamente compensação, na medida em que todos os recolhimentos, que foram apurados como devidos, foram integral e tempestivamente recolhidos.
- 2) Não obstante sustentar que não teria ocorrido as compensações glosadas:
 - a) Defende a legalidade do procedimento (de compensação) em relação às verbas incluídas em bases-de-cálculo que seriam dotadas de “natureza indenizatória” ou “não remuneratória”; e b) Nega qualquer responsabilidade em relação a compensações que teria sido realizada por empresa, prestadora de serviços que contratou³, as quais teriam se realizado sem seu conhecimento e aprovação.
 - c) As GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informação à Previdência Social nas quais foram formalizadas as compensações não foram retificadas por não constituírem, inclusive, condição legal essencial ao procedimento de compensação.
- 3) Não se encontraria demonstrada ocorrência dos requisitos legais necessários à responsabilização legal dos dirigentes arrolados no polo passivo da relação tributária.

Considerados, pois, os procedimentos (que não seriam propriamente “compensações”, segundo defende o contribuinte), obtém-se o seguinte quadro:

COMP.	QUADRO 1											
	GFIPS ORIGINAIS				PRIMEIRAS RETIFICADORAS				SEGUNDAS RETIFICADORAS			
	DT. TRANSM.	APURADA	COMPENSADA	SALDO	DT. TRANSM.	APURADA	COMPENSADA	SALDO	DT. TRANSM.	APURADA	COMPENSADA	SALDO
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
01/2016	02/02/2016	1.720.863,33	0,00	1.720.863,33	06/06/2019	1.720.863,33	61.868,60	1.658.994,73	21/10/2019	1.720.863,33	1.436.174,93	284.688,40
02/2016	28/02/2016	1.636.230,43	0,00	1.636.230,43	06/06/2019	1.636.230,43	27.828,48	1.608.401,95	21/10/2019	1.636.230,43	1.319.895,91	316.334,52
03/2016	31/03/2016	1.529.111,36	0,00	1.529.111,36	06/06/2019	1.529.111,36	13.760,40	1.515.350,96	21/10/2019	1.529.111,36	1.223.093,33	306.018,03
04/2016	29/04/2016	1.546.078,11	0,00	1.546.078,11	06/06/2019	1.546.078,11	31.543,42	1.514.534,69	21/10/2019	1.546.078,11	1.244.829,53	301.248,58
05/2016	31/05/2016	1.540.149,02	619.779,95	920.369,07	07/06/2019	1.540.149,02	647.818,60	892.330,42	21/10/2019	1.540.149,02	1.319.963,65	220.185,37
06/2016	22/12/2016	1.540.951,61	0,00	1.540.951,61	06/06/2019	1.544.300,62	45.403,27	1.498.897,35	21/10/2019	1.544.300,62	1.254.388,23	289.912,39
07/2016	22/12/2016	1.576.920,03	3.349,01	1.573.571,02	07/06/2019	1.576.920,03	57.657,74	1.519.262,29	21/10/2019	1.576.920,03	1.239.377,83	337.542,20
12/2016	28/12/2016	1.571.412,76	0,00	1.571.412,76	06/06/2019	1.571.412,76	29.609,51	1.541.803,25	22/10/2019	1.571.412,76	966.187,11	605.225,65
01/2018	29/01/2018	1.377.692,20	0,00	1.377.692,20	06/06/2019	1.377.692,20	28.935,69	1.348.756,51	22/10/2019	1.376.451,63	950.541,36	425.910,27
02/2018	28/02/2018	1.382.698,62	0,00	1.382.698,62	07/06/2019	1.382.698,62	53.835,48	1.328.863,14	22/10/2019	1.381.328,53	920.944,16	460.384,37
03/2018	27/03/2018	1.298.197,96	0,00	1.298.197,96	07/06/2019	1.398.197,96	23.901,00	1.374.296,96	22/10/2019	1.297.040,25	899.692,41	397.347,84
04/2018	25/04/2018	1.318.805,22	0,00	1.318.805,22	07/06/2019	1.318.805,22	1.289.560,09	29.245,13	23/10/2019	1.317.833,33	902.576,34	415.256,99
05/2018	29/05/2018	1.325.841,39	0,00	1.325.841,39	07/06/2019	1.325.841,39	23.258,34	1.302.583,05	23/10/2019	1.324.699,18	887.479,63	437.219,55
06/2018	28/06/2018	1.321.507,26	0,00	1.321.507,26	07/06/2019	1.321.507,26	22.598,46	1.298.908,80	23/10/2019	1.320.360,39	898.564,36	421.796,03
07/2018	31/07/2018	1.340.242,79	0,00	1.340.242,79	08/06/2019	1.340.242,79	971.402,91	368.839,88	23/10/2019	1.339.229,47	1.143.046,65	196.182,82

Neste quadro são informados:

- 1) Coluna “A” – competência a que se refere a GFIP.
- 2) Colunas “B” a “E” – informações relativas às “GFIP originais”, com a indicação da data de transmissão da declaração (coluna “B”), do montante das contribuições apuradas (coluna “C”), da compensação realizada (coluna “D”) e saldo de contribuições devidas, considerados o montante obtido a partir das informações, dados e valores transmitidos pelo contribuinte e deduzida a compensação declarada (coluna “E”).
- 3) Colunas “F” a “I” – informações relativas às “primeiras retificadoras”, com a indicação da data de transmissão da declaração (coluna “F”), do montante das contribuições apuradas (coluna “G”), da compensação realizada (coluna “H”) e saldo de contribuições devidas, considerados o montante obtido a partir das informações, dados e valores transmitidos pelo contribuinte e deduzida a compensação declarada (coluna “I”).
- 4) Colunas “J” a “M” – informações relativas às “segundas retificadoras”, com a indicação da data de transmissão da declaração (coluna “J”), do montante das contribuições apuradas (coluna “K”), da compensação realizada (coluna “L”) e saldo de contribuições devidas, considerados o montante obtido a partir das informações, dados e valores transmitidos pelo contribuinte e deduzida a compensação declarada (coluna “M”).

Ainda, em relação a cada conjunto de GFIP, constantes do quadro 1, pode-se também constatar que:

“GFIP originais”.

- 1) As “GFIP originais” são aquelas transmitidas nas respectivas datas regulamentares, entre fevereiro de 2016 e julho de 2018.
- 2) Foram declaradas compensações de apenas R\$ 619.779,95 e R\$ 3.349,01, respectivamente nas competências de maio e julho de 2016 (coluna “D”).
- 3) Os respectivos valores podem ser assim consolidados (reprodução parcial do quadro 1):

QUADRO 2				
COMP.	GFIPS ORIGINAIS			
	DT. TRANSM.	APURADA	COMPENSADA	SALDO
A	B	C	D	E
01/2016	02/02/2016	1.720.863,33	0,00	1.720.863,33
02/2016	28/02/2016	1.636.230,43	0,00	1.636.230,43
03/2016	31/03/2016	1.529.111,36	0,00	1.529.111,36
04/2016	29/04/2016	1.546.078,11	0,00	1.546.078,11
05/2016	31/05/2016	1.540.149,02	619.779,95	920.369,07
06/2016	22/12/2016	1.540.951,61	0,00	1.540.951,61
07/2016	22/12/2016	1.576.920,03	3.349,01	1.573.571,02
12/2016	28/12/2016	1.571.412,76	0,00	1.571.412,76
01/2018	29/01/2018	1.377.692,20	0,00	1.377.692,20
02/2018	28/02/2018	1.382.698,62	0,00	1.382.698,62
03/2018	27/03/2018	1.298.197,96	0,00	1.298.197,96
04/2018	25/04/2018	1.318.805,22	0,00	1.318.805,22
05/2018	29/05/2018	1.325.841,39	0,00	1.325.841,39
06/2018	28/06/2018	1.321.507,26	0,00	1.321.507,26
07/2018	31/07/2018	1.340.242,79	0,00	1.340.242,79

“Primeiras retificadoras”.

- 1) Entre 6 e 8 de junho de 2019, o contribuinte realizou retificações das “GFIP originais”, incluindo novas compensações (denominadas “primeiras retificadoras” – coluna “H”).
- 2) Em suas manifestações de inconformidade, o contribuinte assume a responsabilidade pelo procedimento (as “primeiras retificadoras”), defendendo que, embora entenda que não se trataria de compensações, os respectivos valores (declarados como compensáveis) constituiriam créditos regulares e estariam devidamente demonstrados.
- 3) Os créditos declarados como compensáveis seriam decorrentes de recolhimentos indevidos ou maior, para os quais apresenta razões de fato e de direito que abonariam sua tese. Recorre, também, à legislação (que entende aplicável e pertinente) e à jurisprudência dos tribunais superiores, que corroborariam seu entendimento.
- 4) Em relação às “GFIP originais”, quanto aos valores apurados como devidos (antes das compensações), as GFIP das “primeiras retificadoras” registram diferenças nas competências de junho de 2016 (R\$ 3.349,01, a maior na nova GFIP) e de março de 2018 (de R\$ 100.000,00, na GFIP, também a maior na nova GFIP).
- 5) Os respectivos valores podem ser assim consolidados (reprodução parcial do quadro 1):

QUADRO 3				
COMP.	PRIMEIRAS RETIFICADORAS			
	DT. TRANSM.	APURADA	COMPENSADA	SALDO
A	F	G	H	I
01/2016	06/06/2019	1.720.863,33	61.868,60	1.658.994,73
02/2016	06/06/2019	1.636.230,43	27.828,48	1.608.401,95
03/2016	06/06/2019	1.529.111,36	13.760,40	1.515.350,96
04/2016	06/06/2016	1.546.078,11	31.543,42	1.514.534,69
05/2016	07/06/2019	1.540.149,02	647.818,60	892.330,42
06/2016	06/06/2019	1.544.300,62	45.403,27	1.498.897,35
07/2016	07/06/2019	1.576.920,03	57.657,74	1.519.262,29
12/2016	06/06/2019	1.571.412,76	29.609,51	1.541.803,25
01/2018	06/06/2019	1.377.692,20	28.935,69	1.348.756,51
02/2018	07/06/2019	1.382.698,62	53.835,48	1.328.863,14
03/2018	07/06/2019	1.398.197,96	23.901,00	1.374.296,96
04/2018	07/06/2019	1.318.805,22	1.289.560,09	29.245,13
05/2018	07/06/2019	1.325.841,39	23.258,34	1.302.583,05
06/2018	07/06/2019	1.321.507,26	22.598,46	1.298.908,80
07/2018	08/06/2019	1.340.242,79	971.402,91	368.839,88

“Segundas retificadoras”.

- 1) Foram, contudo, constatadas, no sistema “GFIPWEB” da Receita Federal do Brasil, novas compensações (referidas como “segundas retificadoras”), realizadas entre 21 e 23 de outubro de 2019 (coluna “L” do QUADRO 1).
- 2) Em suas manifestações de inconformidade, o Contribuinte peremptoriamente nega responsabilidade, em relação a tais compensações, atribuindo-as à empresa RRA, que contratou para prestar serviços de assessoria e que teria realizado as transmissões das GFIP sem o seu conhecimento e autorização.
- 3) Pelas mesmas razões opostas em relação às “primeiras retificações” (basicamente a realização do recolhimento total das contribuições devidas), o contribuinte também nega que tal procedimento constitua compensação tributária.
- 4) Os valores informados como créditos compensáveis são substancialmente maiores que os transmitidos nas “primeiras retificadoras” e seriam relativos a “ajustes de CPRB”, decorrentes de cálculos que teriam sido feitos pela RRA, considerando “opção retroativa” do contribuinte pelo regime de substituição tributária de que trata a Lei nº 12.546/2011 (repetindo: procedimento com o qual o contribuinte expressa e reiteradamente afirma não concordar).
- 5) Os valores podem ser assim consolidados (reprodução parcial do quadro 1):

QUADRO 4				
COMP.	SEGUNDAS RETIFICADORAS			
	DT. TRANSM.	APURADA	COMPENSADA	SALDO
A	J	K	L	M
01/2016	21/10/2019	1.720.863,33	1.436.174,93	284.688,40
02/2016	21/10/2019	1.636.230,43	1.319.895,91	316.334,52
03/2016	21/10/2019	1.529.111,36	1.223.093,33	306.018,03
04/2016	21/10/2016	1.546.078,11	1.244.829,53	301.248,58
05/2016	21/10/2019	1.540.149,02	1.319.963,65	220.185,37
06/2016	21/10/2019	1.544.300,62	1.254.388,23	289.912,39
07/2016	21/10/2019	1.576.920,03	1.239.377,83	337.542,20
12/2016	22/10/2019	1.571.412,76	966.187,11	605.225,65
01/2018	22/10/2019	1.376.451,63	950.541,36	425.910,27
02/2018	22/10/2019	1.381.328,53	920.944,16	460.384,37
03/2018	22/10/2019	1.297.040,25	899.692,41	397.347,84
04/2018	23/10/2019	1.317.833,33	902.576,34	415.256,99
05/2018	23/10/2019	1.324.699,18	887.479,63	437.219,55
06/2018	23/10/2019	1.320.360,39	898.564,36	421.796,03
07/2018	23/10/2019	1.339.229,47	1.143.046,65	196.182,82

(...)

Existência de requisitos e formalidades específicas, em face das finalidades e efeitos da GFIP.

É certo, como se verá, que, além dos requisitos legais já anotados, a compensação deve atender a formalidades legais específicas. E, neste caso (de compensação de contribuições previdenciárias), deve observar e cumprir as “condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”, como, dentre outras, a devida formalização da GFIP, o que evidentemente compreende a transmissão da declaração com todas as informações pertinentes, inclusive a compensação realizada, além da necessária retificação da GFIP da qual se origina o crédito declarado, de forma a torna-la compatível com as novas informações transmitidas.

Assim, efetivamente, como regra geral, o contribuinte, por livre iniciativa, cumpridos tais requisitos e formalidades legais, tendo comprovadamente realizado recolhimentos indevidos ou a maior (cujos valores estejam precisamente estabelecidos e demonstrados), pode deles se compensar, independentemente de prévio comunicado ou autorização da Administração Tributária Federal.

Neste contexto, é necessário ressaltar que as contribuições previdenciárias são tributos enquadrados dentre aqueles “sujeitos à homologação”, para as quais o contribuinte está obrigado a realizar o “autolancamento”, do que decorrem consequências específicas, sendo assim definido pelo Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Segundo esta a sistemática específica de lançamento fiscal, o contribuinte calcula mensalmente as contribuições devidas, realiza o “lançamento por homologação” (declara, em meio próprio, os dados, valores e informações) e recolhe o montante de tributos devidos, podendo, eventualmente, promover a extinção do crédito tributário pelos demais meios legais admissíveis (artigo 156 do Código Tributário Nacional), estando, evidentemente, obrigado a cumprir todas as demais obrigações tributárias acessórias pertinentes.

Neste contexto, no período considerado, a compensação de contribuições previdenciárias deu-se através da GFIP, que constituía, então, o instrumento legal hábil e vigente para realizar o “lançamento por homologação” e cuja obrigatoriedade foi estabelecida pela Lei nº 8.212/1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...).

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

§ 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 (nova redação dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009). (...).

O Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, igualmente prevê:

Art. 225. (...).

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

É, aliás, justamente com fundamento nestas disposições legais que podem ser extraídos os efeitos e finalidades fundamentais da declaração tributária:

1) Efeitos da GFIP : “constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário” (Lei nº 8.212/1991, artigo 32, § 2º).

2) Finalidades da GFIP : “suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários” (Lei nº 8.212/1991, artigo 32, § 2º), além de, evidentemente, compor os sistemas de controle da Administração Tributária Federal, para efeito de gestão das receitas tributárias.

Tais efeitos e finalidades (constituir confissão de dívida e, portanto, lastrear a gestão financeira das receitas públicas, inclusive eventual execução fiscal, além de compor a base de dados da Previdência Social, para fins de concessão e administração de benefícios previdenciários, constituindo, portanto, acervo de dados e informações da mais alta relevância social) são ratificados pelo Decreto nº 3.048/1999, que acrescenta as demais estipulações:

Art. 225. A empresa é também obrigada a: (...).

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

(...).

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

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

§ 6º O Instituto Nacional do Seguro Social e a Caixa Econômica Federal estabelecerão normas para disciplinar a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, nos casos de rescisão contratual. (...).

É inegável que a multiplicidade de fatos geradores e de regras de incidência das contribuições previdenciárias confere razoável complexidade ao lançamento fiscal (na modalidade “por homologação”, operacionalizado pela transmissão da declaração), pois pode simultaneamente envolver diversas situações determinantes de fatos geradores. Assim, sendo tão diversas as informações a serem prestadas; e, sendo tão relevantes e tão importantes seus efeitos jurídicos (jurídicos e sociais-previdenciários), a Administração Tributária Federal, com a instituição da GFIP, expediu o “Manual da GFIP/SEFIP”, com fundamento nas

disposições do inciso IV do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991 e do § 6º do artigo 225 Decreto nº 3.048/1999, para estabelecer as regras, condições e forma de prestação de informações em GFIP, Manual este que foi sucessivamente alterado, para aperfeiçoar a prestação de informações tributárias e previdenciárias e incorporar as supervenientes alterações da legislação pertinente, culminando com as disposições constantes da presentemente vigente Instrução Normativa RFB nº 1.999, de 24/12/2020, que, de qualquer forma, não alteram, no que aqui é relevante, as disposições aplicáveis. Estabelece o aludido Manual:

2.16 - COMPENSAÇÃO Informar o valor corrigido a compensar, efetivamente abatido em documento de arrecadação da Previdência – GPS, na correspondente competência da GFIP/SEFIP gerada, na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido à Previdência, bem como eventuais valores decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98)

não compensados na competência em que ocorreu a retenção e valores de salário família e salário-maternidade não deduzidos em época própria, obedecido ao disposto na Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB.

Informar também o período (competência inicial e competência final) em que foi efetuado o pagamento ou recolhimento indevido, em que ocorreu a retenção sobre nota fiscal/fatura não compensada em época própria ou em que não foram deduzidos o salário-família ou salário-maternidade.

A GFIP/SEFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido, ou em que não foram informados o salário-família, salário-maternidade ou retenção sobre nota fiscal/fatura deve ser retificada, com a entrega de nova GFIP/SEFIP, exceto nas compensações de valores:

a) relativos a competências anteriores a janeiro de 1999; b) declarados corretamente na GFIP/SEFIP, porém recolhidos a maior em documento de arrecadação da Previdência - GPS; c) decorrentes da retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei nº 9.711/98), salário-família ou salário maternidade não abatidos na competência própria, embora corretamente informados na GFIP/SEFIP da competência a que se referem.

Por isso, segundo tal sistemática (e justamente por se tratar do procedimento denominado “lançamento por homologação” – CTN, artigo 150, §§ 1º e 4º), tendo o contribuinte calculado as contribuições e declarando-as formalmente em documento próprio e específico, promove a extinção do crédito tributário, com o devido recolhimento, ou, eventualmente, realiza compensação, parcial ou integral, nos termos dos incisos II e VII do artigo 156, em cuja hipótese ficará sujeito à posterior (eventual) verificação pela Administração Tributária Federal (mediante realização de auditoria-fiscal, como precisamente se deu neste caso).

(...)

O CASO CONCRETO.

REALIZAÇÃO DE COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS (INSERÇÃO DE DADOS E VALORES REDUTORES EM GFIP).

O contribuinte, sob a alegação de que teria recolhido prévia, devida e integralmente as contribuições previdenciárias apuradas conforme as respectivas GFIP transmitidas originalmente, argumenta que o procedimento não constituiria propriamente compensação tributária. Entretanto, tal proposição não tem qualquer fundamento ou procedência, pois:

- 1) A GFIP, instrumento aqui utilizado para a realização dos procedimentos dos quais resultaram as glosas realizadas pelo Despacho Decisório, tem finalidades e efeitos legais próprios, aqui já abordados. Assim, ao ser transmitida, é automaticamente processada, pelos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, gerando as informações e efeitos legais correspondentes, dentre as quais destaca-se a constituição do crédito tributário exigível, para todas as finalidades legais, dotados, inclusive, das qualidades concernentes ao título executivo fiscal (aqui, neste caso, o efeito legal mais relevante).
- 2) Neste contexto, todas as informações, os dados e os valores declarados pelo contribuinte em GFIP geram consequências legais absolutamente relevantes, que independem de outras providências. Basta transmitir ou retificar o documento pelo meio eletrônico próprio. Por isso, transmitida a GFIP, o seu conteúdo, consideradas as informações inseridas nos respectivos campos de preenchimento, resultarão em premissas legais, válidas, aplicáveis e exigíveis, até que, eventualmente, sejam formal e devidamente alteradas.
- 3) Aliás, a transmissão de GFIP sujeita-se à considerável quantidade de formalidades, regras, requisitos e condições, todos detalhados no respectivo Manual. Portanto, não é lícito, muito menos minimamente razoável, admitir que, transmitida uma GFIP, dá-se o singelo cumprimento de uma obrigação legal (a realização do lançamento fiscal “por homologação”), sem outros efeitos ou consequências jurídicas, pois, a menos que a Administração Tributária Federal realize auditoria-fiscal específica (apurando, eventualmente, irregularidades ou valores complementares), o procedimento terá efeito legal de constituir o crédito e, na sequência, de extingui-lo, pelos meios legais possíveis, inclusive pagamento e compensação.
- 4) Tudo isso considerado, quando o contribuinte, ao promover o lançamento fiscal “por homologação”, ou seja, quanto transmite a declaração tributária (a GFIP, neste caso), nela inserindo, originalmente ou mediante retificação, informação de crédito tributário que considera dedutível, de que se declara titular, seja por ter sido indevidamente recolhido ou recolhido a maior, está inexoravelmente realizando a compensação tributária. Tão óbvia é tal proposição, que não merece qualquer consideração ou relevância a alegação de que o procedimento (a compensação) e seus efeitos possam ser relativizados, eventualmente reduzidos, como aqui parece pretender o contribuinte, a mera

formalidade, abstraindo do procedimento, nestas circunstâncias, os efeitos legais pertinentes.

5) A inserção, no respectivo campo de sua declaração, de determinado valor, a título de compensação, tem como efeito legal, consequente e inexorável, a determinação de um montante de contribuições previdenciárias devidas, reduzidas precisamente no exato valor desta compensação. Assim, reiterando, todas as providências legais de gestão e cobrança das contribuições dar-se-ão com base nessas informações (a partir do crédito tributário reduzido, então apurado).

6) Nessas circunstâncias, tendo ocorrido recolhimento (prévio) de contribuições previdenciárias em valor superior ao apurado em razão da posterior retificação da declaração (com a inserção da compensação), o contribuinte passa a ser formalmente titular do crédito correspondente, podendo dele aproveitar-se a qualquer tempo⁶, seja promovendo posterior (e nova compensação), seja requerendo a restituição dos valores que passam a constar “formalmente” como excedentes.

7) É por isso que o Auditor-fiscal, responsável pela análise do caso e pela emissão do Despacho Decisório, reiteradamente mencionou a possibilidade de apresentação de pedidos de restituições, buscando, inclusive, identificar eventuais relações entre pedidos posteriormente apresentados pelo contribuinte, através de PER/DCOMP - Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação e eventuais créditos que tenham sido “formalizados” em razão das compensações analisadas. Ora, existindo formalmente o crédito, a restituição em tese seria possível, podendo até mesmo ter sido eventualmente realizada no todo ou em parte.

8) Neste contexto (o da possibilidade, em tese, de posterior e eventual realização de compensações ou pedidos de restituição, com base em créditos formalmente estabelecidos por retificações de GFIP), fica ainda mais evidente os efeitos legais do procedimento implementado pelo contribuinte, sendo irrelevantes as alegações de negativa de realização de posteriores compensações ou pedidos de restituição, pois o direito existiria “formalmente”, consideradas as informações formalmente transmitidas. Assim, não tivesse sido instalada a auditoria-fiscal, com o resultado das glosas estabelecidas, o contribuinte formalmente teria (sempre em tese) o direito aos respectivos créditos, o que estabelece a inequívoca constatação da natureza de compensação do procedimento realizado.

9) Ora, neste caso, consideradas as “primeiras” ou “segundas retificadoras”, as correspondentes GFIP transmitidas geraram créditos tributários, correspondentes às diferenças entre os montantes originais de contribuições apurados e os créditos declarados como compensáveis, que passaram, assim, a constituir formalmente “direito” do contribuinte.

É inequívoco, portanto, que, tanto os procedimentos realizados em junho de 2019 (as “primeiras retificadoras”), quanto os realizados em outubro de 2019 (as

“segundas retificadoras”) são exatamente isso: COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, POIS, AO INSERIR OS VALORES REDUTORES EM GFIP, O CONTRIBUINTE, NA PRÁTICA COLOCOU-SE NA FORMAL CONDIÇÃO DE DETENTOR DE CRÉDITOS COMPENSÁVEIS, INDEPENDENTEMENTE DE TEREM SIDO OS RESPECTIVOS RESULTADOS REALIZADOS IMEDIATAMENTE OU DEPOIS.

Aliás, o próprio contribuinte “confessa” a disposição de “aproveitamento subsequente”, conforme declara em sua manifestação de inconformidade (destaques acrescentados):

18. Ausência de compensação ou redução de tributos. A despeito da transmissão das Primeiras Retificadoras e, posterior e equivocadamente, das Segundas Retificadoras, o fato é que, durante as competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, NÃO houve nenhuma compensação ou redução de tributos, tendo a Requerente recolhido integralmente a contribuição patronal devida e originalmente declarada em suas GFIPs originais⁷. Por outras palavras, os valores indicados nos campos “Compensação” de suas GFIPs retificadoras NÃO foram utilizados para quitar ou reduzir o valor das contribuições previdenciárias das competências ora discutidas, tampouco outros tributos; muito ao contrário, essas retificadoras foram transmitidas com o objetivo de gerar crédito tributário decorrente de pagamento a maior, para aproveitamento subsequente

[cf. artigo 11 da Instrução Normativa n.º 1.717].

Está expresso o objetivo do procedimento (retranscrevendo):

... essas retificadoras foram transmitidas com o objetivo de gerar crédito tributário decorrente de pagamento a maior, para aproveitamento subsequente ...

O procedimento do contribuinte tentou, conforme expressa confissão, “formalizar” a existência de créditos (ainda que para “aproveitamento subsequente”). Por isso é que a auditoria fiscal foi realizada, precisamente para estabelecer a “real” existência dos haveres “formalizados”.

Assim, à Administração Tributária Federal não restaria outra alternativa, que não fosse o de glosar os créditos declarados (“formalizados”), ainda que o aproveitamento dos créditos não se desse, como é usual, com a própria transmissão da GFIP retificadora, mas posteriormente, como informa o contribuinte ser seu desiderato.

Assim, reiterando, não fossem as glosas efetivadas pelo Despacho Decisório, seriam formalmente devidos ao contribuinte os significativos valores, correspondentes às diferenças entre os valores originalmente recolhidos e os valores inseridos no campo compensação (consideradas as GFIP “vigentes” – as últimas transmitidas pelo contribuinte): (i) R\$ 623.128,96 – compensações nas GFIP “originais”; (ii) R\$ 3.328.981,99 – “primeiras retificadoras”; ou (iii) R\$ 16.606.755,43 – “segundas retificadoras”.

Existentes, ainda que em tese, os créditos, que, por isso, podem potencialmente ser realizados posteriormente (inclusive depois dos procedimentos de compensação e mesmo depois da respectiva auditoria-fiscal), impõe-se as glosas, quando, como aqui, pois não é possível estabelecer (i)

com inequívoca certeza da existência e a precisão dos valores redutores; e (ii) constatar a perfeita regularidade do procedimento (e aqui se inclui o estrito cumprimento das formalidades e exigências legais).

Aliás, formalmente existentes dos créditos (o que seria assegurado pelo procedimento do contribuinte, não fosse obstado pelas glosas), A POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO POSTERIOR SE MATERIALIZA E SE CONFIRMA NO PRÓPRIO RELATO DA INFORMAÇÃO FISCAL (fl.

36.582):

2. Assim, para que fique bem demonstrada a verdade material dos fatos, estamos juntando:

- Fls. 36574 a 36575 – Per/Dcomps comprovando a entrega e cancelamento de Declarações de Compensação - Dcomps canceladas.
- Fls. 36576 – Per/Dcomps Ativas comprovando que parte dos valores informados em GFIP, glosados pelo fisco, estão incluídos em Dcomps – Aguardando Análise.
- Fls. 36577 e 36578 – amostra de Per/Dcomp nº 25915.27622.070619.1.7.16-5346 demonstrando débitos a serem quitados com crédito informado em GFIP.

A mesma manifestação, mais adiante, complementa (fl. 36.583):

5. Não podem merecer guarida as alegações (fl. 36559) de que “18. Ausência de compensação ou redução de tributos. A despeito da transmissão das Primeiras Retificadoras e, posterior e equivocadamente, das Segundas Retificadoras, o fato é que, durante as competências jan.-jul./2016, dez./2016 e jan.-jul./2018, NÃO houve nenhuma compensação ou redução de tributos, tendo a Impugnante recolhido integralmente a contribuição patronal devida e originalmente declarada em suas GFIPs originais” pelos seguintes motivos:

a) Fato é que depois de enviar suas GFIPs (segundas retificadoras) gerando o falso crédito, foram transmitidos PER/DCOMP - Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação, com a intenção de restituir ou compensar os falsos créditos, e, ainda que algumas tenham sido posteriormente canceladas, restaram outras que permanecem ativas, aguardando análise, (vide planilhas que ora anexamos (fls. 36574 a 36576)).

b) Se a autuada NÃO tivesse a intenção de futuramente voltar a aproveitar o falso crédito, certamente teria retificado as GFIPs para proceder à sua exclusão, antes do procedimento fiscal. (...).

8. É preciso observar que os Per/Dcomps, ainda ativos, (fl. 36576) contemplam o pedido/declaração de compensação de falsos créditos com débitos da autuada

junto à RFB, aguardando processamento, portanto, é falsa a afirmação da autuada de que não foram utilizados para a redução de tributos em NENHUMA competência subsequente. (...).

26. A alegação de que os valores indicados nos campos “Compensação” de suas GFIPs retificadoras NÃO foram utilizados para quitar ou reduzir o valor das contribuições previdenciárias das competências ora discutidas, tampouco outros tributos não podem ser acatadas, eis que, embora algumas Per/Decomps tenham sido canceladas posteriormente (fls. 36574 e 36575), outras remanescem (fls. 36576)

pendentes de análise, contendo créditos objetos do despacho decisório de glosa.

27. Isso comprova que a inserção de créditos sem comprovação da origem mediante retificação das GFIPs (objetos da glosa), ao contrário do que a autuada alegou, não se trata de mero ERRO formal, como quis fazer parecer, mas, o sujeito passivo, optou pela inserção de dados falsos relativos a retenção/compensação, nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, e o fez objetivando restituir e/ou compensar futuramente os valores já recolhidos, mediante artifício fraudulento, tanto é que, mesmo cancelando algumas Per/Decomps, não procedeu à retificação das GFIPs antes da ação fiscal. (...).

35. Os referidos créditos formalizados nas compensações não foram aproveitados em GFIPs ou incluídos em DCTF posteriores, como forma de ajuste indevido da CPR13.

Foram lançados em Per/Dcomps, conforme fls. 36574 a 36576, com o claro intuito de quitar débitos existentes junto à RFB, portanto, claro está o intuito e a conduta fraudulenta.

As relações de “declarações de compensações” a que se refere o Auditor-Fiscal efetivamente compõem os autos (fls. 36.574 a 36.578), podendo-se observar, que:

- 1) Mesmo considerando que parte delas teria sido “cancelada/retificada” ou estejam em “análise automática”, é certo que se adequam perfeitamente à possibilidade do podem perfeitamente “aproveitamento subsequente” .
- 2) É interessante observar que as declarações de compensação, ainda que depois canceladas ou retificadas:
 - a) Foram transmitidas entre 7 e 22/11/2019, logo depois, portanto, das transmissões das GFIP que corresponderiam às “segundas retificações”.
 - b) As “declarações de compensação” são todas relativas a supostos créditos tributários alegadamente relacionados com contribuições previdenciárias, obviamente relacionados com os valores inseridos em GFIP, precisamente aqueles correspondentes aos créditos “formalizados”, agora glosados pelo Despacho Decisório.

c) Não é demais destacar que a circunstância de terem sido cancelados ou retificados (o que “cancela” os correspondentes benefícios, que seriam indevidamente auferidos pelo contribuinte), confirmam a possibilidade de “aproveitamento subsequente” , na medida em que, inclusive, poderiam ser reapresentados.

O contribuinte focaliza seus argumentos nas circunstâncias de que, mesmo tendo inserido os “créditos” nas GFIP, deles não teria se aproveitado, na medida em que teria recolhido os valores originariamente declarados, o que, ainda segundo suas alegações, descaracterizaria a compensação tributária. Acrescenta que não teria auferido qualquer vantagem em relação aos “créditos formalizados”, mas que, contudo, poderiam ser objeto de “aproveitamento subsequente” , o que salvo engano, caracterizam os procedimentos arrolados às fls. 36.573/36.574 como, no mínimo, TENTATIVA , mas que escancaram a possibilidade (e mesmo a disposição do contribuinte) de que os valores (os créditos) sejam realizados.

Neste contexto, limita-se a tratar apenas da relação de pedidos de compensação arrolados à fl. 36.575, para, de forma assaz oportuna e conveniente, destacar que três dos cinco pedidos nem mesmo se refeririam aos créditos glosados (o que não exclui a possibilidade de que estejam relacionados à mesma prática, compreendendo outras competências não abarcadas pelo procedimento em análise). Portanto, tais circunstâncias, pelo menos, contribuem claramente para corroborar o cabimento e a imprescindibilidade das glosas, nas presentes circunstâncias, pois:

1) Em que pese este processo administrativo fiscal tratar apenas das compensações, e, portanto, de suas premissas, efeitos e justificativas, o procedimento do contribuinte, que se desdobrou na transmissão de PER/DCOMP (formalizando pedidos de restituições fundados em créditos supostamente oriundos das compensações analisadas), deixa bastante evidenciadas as práticas de atos potencialmente irregulares (a formalização de pedidos de restituições fundados em créditos não devidamente comprovados e homologáveis).

2) De todo modo, os PER/DCOMP não estão sendo especificamente analisados na pertinente auditoria-fiscal, o que, de qualquer forma, não é necessariamente essencial para as finalidades deste processo administrativo, que, reiterando, cuida especificamente da análise das compensações.

3) A comprovação da existência de PER/DCOMP apenas atesta o cabimento, adequação e essencialidade da auditoria-fiscal da qual resultaram as glosas, ora analisadas.

Além do mais, se existem pedidos de PER/DCOMP que estejam vinculados aos “créditos” que teriam sido “gerados” pelo procedimento analisado, impõe-se o estabelecimento de medidas administrativas (fiscalizatórias) próprias, em auditoria-fiscal específica, para imposição das medidas legais pertinentes.

Ainda que este julgamento, com suas anteriores e sucessivas conversões em diligências, tenha buscado, desde já, estabelecer a definição precisa dos valores declarados, para poder, inclusive, servir de subsídio para eventuais reconhecimentos de créditos que realmente atendessem às formalidades e exigências legais (inclusive quanto ao cumprimento de obrigações tributárias acessórias, o que aqui não se deu), a opção da Administração Tributária Federal foi, ao que consta:

1) Aqui, restringir-se à análise de compensações específicas e à aplicação das pertinentes cominações cabíveis; 2) Reservar, assim, para eventual procedimento próprio, a análise do cabimento, da regularidade ou de eventual procedência de compensações ou restituições de valores incluídos em PER/DCOMP que tenham sido (ou que ainda sejam) apresentados. É o que ressalva, inclusive, a manifestação fiscal (fl. 36.589):

32. Uma vez que parte dos créditos indevidamente compensados em GFIP foram lançados em Per/Dcomp, tal procedimento torna-se inviável no âmbito desta Diligência Fiscal, pois, admitir-se a retificação apenas das GFIPs poderia ocasionar a permanência de créditos relacionados, objetos de Per/Dcomps, nos sistemas da RFB, e a auditoria de tais créditos fogem à competência funcional que foi delegada por meio do TDPF nº 08.1.04.00-2020-00130-5.

3) Tal estratégia poderá contemplar, inclusive, compensações ou mesmo pedidos de restituições que ainda nem foram formulados, mas que, dada a “existência formal” dos “créditos” declarados e a própria manifestação da disposição do contribuinte (de “aproveitamento subsequente”),

poderão ser (ou até mesmo já foram) apresentados ou transmitidos pelos meios informatizados que tem à disposição.

Nestas condições, portanto (e reiterando, para fixar e destacar as premissas desta decisão):

1) O fato de que as contribuições originalmente declaradas tenham sido recolhidas e que os créditos “gerados” pelas compensações não tenham sido aproveitados ou restituídos, não invalida as glosas, tampouco descaracteriza a prática de compensações tributárias.

2) Aliás, as glosas, formalizadas pelo Despacho Decisório em análise, pelas respectivas razões de fato e de direito:

a) De um lado, fixam a constatação de que as respectivas compensações (ou, pelo menos, as “formalizações” de créditos “compensáveis”) não foram consideradas regulares; e, b) De outro, e, justamente por isso, estabelece que, como os créditos declarados como compensáveis não foram reconhecidos (“homologados”), mesmo que ainda não tenham sido utilizados (na medida em que teriam sido recolhidas as contribuições originariamente declaradas), não será juridicamente admissível nem a posterior compensação, tampouco eventuais restituições, fundadas nas supostas “diferenças” formalizadas pelas compensações, em face

das contribuições originariamente declaradas e as reduções figuradas pelas compensações (sejam as “primeiras” ou “segundas retificadoras”).

3) É certo que a inserção de créditos tidos como “compensáveis” em GFIP indubitavelmente gerou efeitos jurídicos, quanto à formalização da existência de créditos, que, se não foram ainda aproveitados, na ocasião em que as correspondentes GFIP foram transmitidas, poderiam (ou, eventualmente) ainda poderão ser compensados ou incluídos em pedidos de restituição, o que, entretanto, será obstado justamente pelo procedimento de glosas, em análise.

(...)

COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS EFETIVADAS.

O contribuinte assume a responsabilidade em relação apenas às “primeiras retificadoras”, para as quais apresenta suas justificativas e fundamentos, mas, ainda assim, sem admitir que tenha realizado propriamente compensações tributárias.

Apresenta, neste contexto, extensos arrazoados, pugnando pela legalidade de seus empreendimentos, focalizando sempre as “primeiras retificadoras”, na medida em que, quanto às “segundas retificadoras”, sustenta que, além de não as ter autorizado, desconhecia-as, admitindo, inclusive, que não estaria de acordo com os correspondentes fundamentos que teriam dado base à iniciativa, que seria de responsabilidade de terceiros, a empresa RRA, contratada para prestar serviços de assessoria tributária.

Ficou assentado, no tópico anterior, que ambos os procedimentos (as “primeiras” e as “segundas retificadoras”) constituem inequivocamente compensações, na medida em que teriam “formalmente criado” créditos potencialmente utilizáveis a qualquer tempo (observadas apenas, é claro, as limitações temporais). Assim, cabe neste tópico analisar apenas quais das compensações devem ser consideradas: (i) as “primeiras”, pelas quais o contribuinte assume a autoria e responsabilidade, apresentando, inclusive, suas razões; ou (ii) as “segundas”, em relação as quais, atribuindo iniciativa e responsabilidade a terceiros, confessa entender que nem mesmo concordaria com os respectivos fundamentos apresentados pela RRA.

Ora, dados os efeitos de ambos os conjuntos de compensações (as “primeiras” e as “segundas”), é inequívoco que as compensações que devam ser consideradas como glosadas são as “segundas” (as quais se incluem também as “primeiras”).

Importa, contudo, destacar que, nestas circunstâncias:

1) As diferenças entre as “primeiras” e as “segundas retificadoras” (montante de R\$ 13.277,773,44)

nem mesmo se encontram sob controvérsia, pois o próprio contribuinte confessa sua discordância com o procedimento relacionado às “segundas retificadoras”, que atribui a terceiros (empresa RRA) e que não teria nem mesmo autorizado.

2) O contribuinte pugna pela regularidade das “primeiras retificadoras”, em relação as quais, mesmo sem reconhecer seu caráter de compensação tributária, defende que seriam regulares.

Assim, constitui questão a ser dirimida tão somente as glosas relacionadas aos valores relativos às “primeiras retificadoras”, ou seja, R\$ 3.328.981,99.

É oportuno, de todo modo, destacar que, não obstante a falta de controvérsia em relação aos valores (créditos tributários supostamente compensáveis) acrescentados pelas “segundas retificadoras”, é certo que, sejam as “primeiras” ou as “segundas retificadoras”, estão ambas sendo aqui consideradas COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EFETIVADAS PELO CONTRIBUINTE, COM AS PERTINENTES E CORRESPONDENTES CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS E EFEITOS LEGAIS .

Considerada esta conjuntura, e, especificamente quanto aos valores acrescentados pelas “segundas retificadoras”, cabe ressaltar e dispor:

1) Quanto às “segundas retificadoras”, o contribuinte expressamente nega estar de acordo com o procedimento, cuja responsabilidade atribui à RRA:

15. Qual não foi a surpresa da administração da Requerente ao verificar que TODAS as Segundas Retificadoras foram elaboradas e indevidamente transmitidas pela RRA, SEM SEU CONSENTIMENTO. Verificou-se, nesse momento, que os créditos lançados adicionalmente no campo “Compensação”, em conjunto com os créditos gerados pela exclusão das verbas indenizatórias da base de cálculo das contribuições previdenciárias, decorreriam de ajustes efetivados como se fosse possível sua adesão retroativa à sistemática da CPRB. Claramente isso um equívoco, porque a Requerente não tinha intenção de proceder a qualquer ajuste nesse sentido, tampouco de adotar medidas tão desarrazoadas e arriscadas. Não por outro motivo, a suposta “adesão retroativa” à CPRB não foi informada em DCTF, os supostos créditos não foram apropriados em períodos subsequentes etc. Foi, como se explicou acima, um ERRO da consultoria externa, que se valeu indevidamente de procurações outorgadas para levantamento de informações fiscais para transmitir GFIPs retificadora, indicando-se créditos de R\$15milhões.

2) Adiante, a negativa de responsabilidade pelas “segundas retificadoras” e ainda mais veemente, ainda que destituída de qualquer validade, quanto à ocorrência e efeitos e consequências jurídicas (destaques acrescentados): (...). Ainda a respeito, a Requerente aproveita a oportunidade para declarar, uma vez mais, que NÃO houve, em nenhuma competência até a presente data, o aproveitamento dos créditos adicionados pela RRA no campo “Compensação” das Segundas Retificadoras. A Requerente discorda completamente desse tipo de “tese jurídica” e, a partir de jun./2019, compensou apenas e exclusivamente os créditos de pagamento a maior decorrentes da inclusão de verbas indenizatórias na base de cálculo da contribuição patronal das competências supra referidas . (...).

24. Jurisprudência Aplicável. Como se depreende dos parágrafos precedentes, não há dúvidas de que a glosa dos créditos indicados no campo “Compensação” das Segundas Retificadoras transmitidas pela RRA está correta, mas não gerou reflexos tributários: esses “créditos” sequer eram de conhecimento da Requerente e, por esse motivo, não foram utilizados para a redução de tributos em NENHUMA competência subsequente. O que houve, no caso, foi um erro perpetrado por consultoria externa, cujo objetivo era exigir remuneração baseada no valor de créditos que, segundo o Departamento Jurídico da Requerente, não deveriam sequer ter sido declarados.

3) Ou seja:

a) Não há controvérsias quanto à ilegalidade das compensações relativas às “segundas retificações”.

b) Se a remuneração da “consultoria” seria determinada “no valor dos créditos”, com ainda mais cautela e diligência deveria o contribuinte agir, justamente pela remuneração devida pelos “créditos” gerados.

c) Se os créditos gerados pelas “segundas retificações” não foram usados, (i) primeiro há que se considerar que formalmente eles passaram a “existir” com o procedimento; (ii) segundo, os créditos poderiam ser realizados a qualquer tempo, dentro dos limites temporais da prescrição tributária, inclusive depois de realizada a auditoria-fiscal, que, em tese, poderia detectar as compensações ou analisar pedidos de restituições, que, inclusive, poderiam ser processados automaticamente, justamente em face da “existência formal” dos correspondentes “créditos”.

d) Os argumentos do contribuinte, neste caso, são obviamente disparatados, pois carecem de qualquer validade, procedência e até mesmo da mínima lógica, na medida em que se assentariam na singela assertiva de que os créditos não foram realizados, tampouco haveria a intenção de fazê-lo, ainda que todas as circunstâncias (processamento automático e informatizado) das compensações e dos pedidos de restituições concorressem para a óbvia possibilidade do ilícito locupletamento.

4) Então, ainda que o contribuinte alegue que desconhecia e que não teria autorizado a realização das “segundas retificadoras”, com as quais declara expressamente não concordar, o fato inquestionável é que o procedimento foi realizado, ou seja, as GFIP retificadoras foram transmitidas (com inserção de valores e informações redutoras), produzindo os correspondentes efeitos jurídicos, que lhes confere exatamente os mesmos efeitos da compensação.

5) Assim, como, em relação às respectivas compensações, o contribuinte não estabelece controvérsias quanto aos créditos declarados, as respectivas glosas (relativas, portanto, às “segundas retificações”) devem ser necessariamente consideradas procedentes, pela óbvia razão de que os créditos declarados reconhecida e confessadamente nem mesmo existem.

6) Reiterando: é irrelevante a alegação do contribuinte de que os respectivos procedimentos – as “segundas retificadoras” – teriam sido feitos sem sua autorização ou conhecimento, pois é certo que, não obstante terem sido eventualmente realizadas por terceiros, as compensações só se efetivaram porque o contribuinte e os terceiros cumpriram as estritas condições legais que habilitaram a RRA a realizar as compensações em nome do contribuinte, tendo, inclusive, a RRA se habilitado no sistema de transmissão de GFIP (o “SEFIP”) e implementado as medidas cabíveis, produzindo os respectivos efeitos jurídicos relevantes, que passaram a figurar a prática de recolhimentos de contribuições previdenciárias maiores que os realmente devidos.

7) Assim, ainda que eventualmente as “segundas retificadoras” tenham se realizado nas circunstâncias e condições declaradas pelo contribuinte, subsiste integralmente a sua responsabilidade pelas iniciativas, as quais rejeitadas pelo próprio contribuinte, devem ser glosadas apenas por tal razão (não bastassem todas as demais, a serem consideradas).

8) Em resumo: tratando-se de compensações tributárias de contribuições previdenciárias para as quais nem mesmo o contribuinte reconhece procedência e validade, as glosas relativas às “segundas retificadoras” devem ser, desde já, consideradas procedentes, em relação aos valores acrescentados (montante de R\$ 13.277.773,44).

(...)

6) A eventual concretização do crédito (a inserção em compensação ou pedido de restituição), ainda que não especificamente constatada, não exclui a indispensável necessidade de análise da regularidade do procedimento (a “geração formal” do crédito e, portanto, sua “existência formal”), com a devida glosa do respectivo valor, pois, se assim não fosse, o contribuinte poderia, em tese, ter se beneficiado do procedimento (e, quiçá na prática, já o tenha feito, o que demandaria nova auditoria-fiscal para constituição dos créditos ilegalmente reduzidos).

7) É, POIS, ESSENCIAL QUE FIQUE AQUI ASSENTADO QUE, se julgado procedente o Despacho Decisório, com a glosa, ora analisada:

a) Está estabelecido formalmente, que o respectivo crédito inserido em GFIP como compensável, não é reconhecido, muito menos validado.

b) O valor do recolhimento originalmente realizado é integralmente devido.

c) Todos os posteriores e eventuais procedimentos do contribuinte de realização dos créditos aqui declarados são improcedentes, por ilícitos, devendo ser anulados, com a tomada das medidas legais devidas, inclusive quanto à cobrança dos correspondentes valores.

d) Caso existam créditos compensáveis, o contribuinte, para realizá-los, deverá cumprir estritamente todas as exigências legais pertinentes

(...)

OBRIGAÇÃO LEGAL DE RETIFICAR AS GFIP ORIGINAIS (FONTES DOS CRÉDITOS DECLARADOS COMO COMPENSÁVEIS).

(...)

4) O contribuinte argumenta que estaria legalmente impossibilitado de retificar as GFIP, razão pela qual não pode realizar o procedimento (fl. 3.6279)16:

16. A Requerente não pôde retificar essas GFIPs na ocasião em que tomou conhecimento de circunstâncias tão graves, porque, como se sabe, durante o curso do procedimento fiscalizatório isso é vedado, por força do artigo 463, §5º, da Instrução Normativa n.º 971, de 13.11.20096. Mesmo assim, foi efetuado requerimento expresso nesse sentido, como se depreende da fl. 36.157 dos autos.

5) Tal assertiva não tem fundamento, pois o dispositivo, a que se refere, dispunha17:

Art. 463. A alteração nas informações prestadas em GFIP será formalizada mediante a apresentação de GFIP retificadora, elaborada com a observância das normas constantes do Manual da GFIP. (...).

§ 5º A retificação não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento:

I - quando não houve entrega de GFIP, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis; II - em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

6) As disposições das quais o próprio contribuinte se vale para “justificar” a não retificação das GFIP, não obstante formais requisições da auditoria-fiscal em absoluto impedem o procedimento (a retificação), apenas ressalvam que:

a) “A retificação não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento” (§ 5º).

b) Ou seja, não se trata de impedimento de entrega de GFIP, mas sim dos efeitos do procedimento (retificação) empreendido depois do início da ação fiscal.

c) Tendo havido recolhimento “em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis”, exatamente como supostamente teria aqui ocorrido (na medida em que os recolhimentos seriam superiores aos devidos, se as compensações tivessem fundamento), o contribuinte não apenas deveria ter

entregue as “terceiras retificadoras”, como ainda teve a oportunidade de fazê-lo, em razão das expressas requisições formuladas pela auditoria-fiscal.

7) Ao deixar de entregar as GFIP, que, nestas circunstâncias, seriam as “terceiras retificadoras”:

a) O Contribuinte descumpre a lei e, além do mais, opôs argumento inválido (o de que estaria impedimento legal de fazê-lo). Não se trata, pois, de IMPEDIMENTO LEGAL de apresentar GFIP. Trata-se, sim, dos EFEITOS DAS GFIP APRESENTADAS. É neste sentido que as Resoluções insistem na necessidade de apresentação das GFIP (o que, de todo modo, consiste em medida de iniciativa e responsabilidade do contribuinte).

b) Então, para dar consistência e coerência às suas alegações: (i) não havendo óbice legal, operacional ou instrumental para apresentação de GFIP, o contribuinte poderia sempre apresentá-las, ao constatar, por exemplo, que foram entregues “retificadoras com equívocos ou “retificadoras”, supostamente “desautorizadas”; (ii) ao deixar de apresentar as “retificadoras” que sejam compatíveis e coerentes com suas alegações, o contribuinte autoriza a presunção da possibilidade potencial de aproveitamento ilícito de créditos, colocando-se, assim, na evidente condição de inadimplente, quanto à obrigação legal tributária acessória de transmitir GFIP com todas as informações, dados e valores exatos (seja originalmente, ou, depois, em razão da retificação).

c) E, pois, AINDA MAIS GRAVE : ao deixar de retificar as GFIP, o contribuinte colocou-se na condição de figurante de titular de direitos creditícios, e, não fossem as glosas, objeto deste processo, seriam (tais supostos créditos) passíveis de realização em compensações ou pedidos de restituições posteriores, como destacou o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em suas manifestações.

d) A circunstância da possibilidade, ainda que em tese, de aproveitamento dos créditos, seja em compensações posteriores, seja em pedidos de restituições reforçam ainda mais a incidência da multa isolada (§ 10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/1991), de que trata o processo administrativo fiscal nº 19613.720702/2020-85, desta mesma relatoria, também objeto de decisão na mesma sessão na qual dá-se o julgamento do presente.

Aliás, em uma de suas manifestações (fl. 36.610), o contribuinte apresenta a seguinte argumento, que não é válido, por ignorar os efeitos da GFIP (considerando, inclusive, sua eventual retificação):

26. No caso de contribuições previdenciárias, é possível aferir crédito tributário se houver pagamento a maior em relação ao valor lançado em GFIP. Logo, se não há constatação de saldo credor com base no confronto entre GFIP e GPS paga, não há como reconhecer o direito creditório do contribuinte lançado apenas em PER DCOMP.

Ora, é certo que, se “é possível aferir crédito tributário se houver pagamento a maior em relação ao valor lançado em GFIP” e se, com as inclusões de “créditos”

nas GFIP (inclusive nas “retificadoras”), tem-se, como montante de contribuições “formalmente” devidas, o saldo apurado pelo processamento automático da declaração (descontando-se, portanto, tal “crédito”), saldo este que corresponde precisamente à diferença entre as contribuições declaradas e o total de recolhimentos realizados.

Assim, evidentemente, se houver diferença a maior entre o montante recolhido de contribuições e o montante das contribuições apuradas a partir das informações, dados e valores transmitidos por GFIP (inclusive as “retificadoras”), tal diferença figura como crédito que, se não for glosado, poderá ser aproveitado em GFIP posteriores ou mesmo constituir objeto de pedido de restituição.

Nesta mesma linha de raciocínio e argumentação, o próprio contribuinte reconhece os efeitos e a essencialidade da retificação (que, ao que consta, se dispõe a realizar, sem que se saiba quando):

27. Por esse motivo, justamente porque “não há como impedir, no âmbito de Diligência Fiscal, a transmissão de novos documentos pleiteando créditos, tais como GFIPs, DCTF ou Per/Dcomps”, como alegado no Relatório de Diligência, é que o mecanismo mais eficaz para evitar que a ABV aproveite os créditos indevidamente lançados nas GFIP retificadoras (segundo a lógica da auditoria fiscal) seria corrigir estas declarações para extirpar tais créditos. Assim, em caso de eventual PER DCOMP para aproveitamento desses valores, o sistema automaticamente já constatará a inexistência de saldo credor no período ora analisado.

É justamente disso que se trata, de “extirpar tais créditos”, cujo instrumento legal próprio, não fossem as glosas, seria justamente a retificação das GFIP, o que, aliás, reiterando, o contribuinte declara que pretende realizar (não se sabe, contudo, quando ou a que condições estaria o procedimento condicionado).

Aliás, considerando, ainda, esta mesma ordem de argumentação, quanto à essencialidade de retificar as GFIP originais, em face da alegada existência dos créditos declarados como compensáveis, o contribuinte declara e ressalva:

38. Não bastasse isso, o Relatório de Diligência Fiscal parece atribuir especial importância a uma série de PER-DCOMP cancelados em fev./2020, i.e., que não têm quaisquer efeitos jurídicos no presente caso, na tentativa de sustentar a higidez do despacho decisório. De fato, a Requerente cancelou alguns PER-DCOMP que estavam errados, no passado, meses antes do despacho decisório, sendo que o cancelamento está previsto no artigo 112 da Instrução Normativa n.º 1.717/2017 e pode se operar desde que esteja pendente de decisão administrativa, como ocorreu no caso. Tais PER-DCOMP cancelados, ademais, não eram objeto de análise no presente caso.

39. Mas, veja-se, uma vez mais, que ao final a auditoria fiscal deixou de se debruçar sobre a questão fulcral: de estabelecer o suposto saldo em aberto de contribuições previdenciárias que deveria ser pago pela ABV, em razão de glosa

de compensações em 2016 e jul./2018. E isso levanta sérios questionamentos quanto à higidez do r.

despacho decisório, porquanto a própria unidade de origem se diz incapaz de apurar os saldos de crédito e débito eventualmente existentes.

Tais proposições suscitam as seguintes considerações:

1) As transmissões de PER/DCOMP “errados” (fundados, portanto, em créditos inexistentes ou irregulares) podem ocorrer (como aqui o próprio contribuinte “confessa” ter realizado), seja por ato deliberado ou por equívoco, o que, de todo modo, corrobora a absoluta necessidade de que os créditos “formalizados” em GFIP cumpram estritamente todas as exigências e formalidades legais, sob pena de darem ensejo justamente a pedidos de PER/DCOMP “errados” (dispensando-se aqui, inclusive, cogitações acerca dos elementos relacionados à culpa ou dolo dos atos empreendidos).

2) Ao declarar um valor redutor (inserção no campo “compensação” da GFIP), sem que se comprove a sua origem, certeza e exatidão, o contribuinte, na prática, nada mais faz do que gerar um crédito irregular, que será eventualmente objeto de restituição, que, mesmo “erroneamente” requerida, poderá ser deferida, caso não tenha se efetivado a trava legal da glosa da correspondente compensação (ainda que seja apenas na singela forma de inclusão do crédito compensável).

Ainda, em sua terceira manifestação de inconformidade, o contribuinte declara (fl.

37.624):

g. para evitar novas discussões, a ABV pretende retificar pela terceira vez todas as GFIPs a partir da competência jan./2016, para indicar de forma correta os créditos relativos a verbas indenizatórias, decorrentes unicamente das seguintes verbas indenizatórias: sobre (i.) 13º salário indenizado, (ii.) aviso prévio indenizado; e (iii.) auxílio-doença [15 primeiros dias de afastamento].

Releva registrar que:

1) Não se trata de retificação de GFIP para singelamente “evitar discussões”. Trata-se, mais precisamente da imperativa necessidade de retificar GFIP, para expurgar dos controles da Administração Tributária Federal a indevida “formalização” de créditos compensáveis, com todos os efeitos legais desta irregularidade.

2) Ora, se próprio contribuinte admite que pretende “...indicar de forma correta os créditos relativos a verbas indenizatórias, decorrentes unicamente das seguintes verbas indenizatórias ...”, ao que consta, estaria finalmente admitindo que não estariam “indicados de forma correta”.

Então, que realize finalmente as devidas retificações, observando, obviamente, os preceitos legais devidos, inclusive as ressalvas do Despacho Decisório e desta decisão.

(...)

O contribuinte propõe que a retificação das GFIP estaria a depender de “autorização” da auditoria-fiscal e, inclusive, a teria requerido, o que teria sido reafirmado por Resolução (fls.

37.633/37.634). Contudo, ao que consta, trata-se de mero pretexto, para manter seus créditos “formalmente” existentes, para “aproveitamento subsequente”, pois:

1) A iniciativa de transmitir GFIP ou de retificá-las (inclusive para fazer figurar créditos compensáveis inexistentes) é sempre do contribuinte, que pode exercitá-la quando julgar mais oportuno ou conveniente, sem que haja no correspondente sistema (o “GFIPWEB” com sua interface, o “SEFIP”), qualquer trava ou outro mecanismo que impeça a iniciativa (ainda que as eventuais retificações possam ter seus efeitos sujeitos à análise, em face de procedimentos administrativos em curso).

2) Assim, carece de sentido as reiteradas alegações do contribuinte de que estaria aguardando “autorização” para realizar as retificações.

3) Neste contexto é que as Resoluções ressaltaram a necessidade de que o contribuinte tivesse a oportunidade de realizar as retificações, do que, aliás, teve ciência, mas nem assim as realizou.

4) As disposições legais invocadas pelo contribuinte, quanto aos efeitos das retificações de GFIP, em face da eventual instalação de auditoria-fiscal, tratam apenas dos efeitos legais de tais procedimentos (transmissões de GFIP), inclusive quanto às penalidades aplicáveis pelo inadimplemento das pertinentes obrigações legais tributárias acessórias, mas não obstam absolutamente a realização do procedimento.

5) Assim, a opção por “aguardar a autorização” da Administração Tributária Federal para transmissão das GFIP não tem qualquer sentido ou procedência, sendo razoável inferir que, na realidade, a opção teria sido pela tentativa de “manter em pé” os créditos “formalizados” pelos procedimentos, com os potenciais benefícios auferíveis (de forma absolutamente irregular, como se viu, neste caso), considerando, inclusive, até mesmo os vultosos créditos gerados pelas “segundas retificadoras”, não reconhecidos pelo contribuinte, por serem atribuídos a terceiros e que ainda estariam formalmente válidos, sendo, portanto, “aproveitáveis”, não fossem as glosas realizadas.

Tudo isso considerado, as glosas devem ser declaradas procedentes, ou seja, os procedimentos de compensações (ou, pelo menos, de inserções em GFIP de créditos declarados como compensáveis) devem ser considerados irregulares, também sob ao aspecto da exigibilidade da prévia retificação das GFIP originárias, considerando, inclusive, as reiteradas oportunidades oferecidas ao contribuinte, assim como as requisições formalmente feitas (inclusive com as ressalvas da oportunidade e conveniência de fazê-lo, formuladas nas Resoluções).

COMPENSAÇÕES FUNDADAS EM CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE PAGAMENTOS A COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

(...)

O contribuinte persiste na sua equivocada argumentação de que a retificação não seria essencial à formalização do crédito compensável (“... a retificação de GFIPs passadas é mero requisito formal que não afasta o direito ao crédito ...”), mas que, ainda (em futuro incerto, provavelmente a depender de suas conveniências, sejam lá quais forem), fará as retificações, em cujo contexto invoca o princípio da verdade real ou material e jurisprudência que asseguraria a compensação (ou, eventualmente, a restituição dos valores).

Ora, já está bastante claro que o regular exercício do direito à compensação ou à restituição, quando se trata de contribuições previdenciárias, formalizadas em GFIP:

1) Não pode se fundar na eventual possibilidade da existência do direito, evidenciada apenas pela apresentação de documentos que indiquem a sua existência, sob fundamento genérico da aplicação do princípio da verdade material ou real; 2) Dadas as finalidades e efeitos da GFIP (lançamento por homologação; confissão de dívida e constituição do acervo de informações da Previdência Social), tanto a compensação, quanto à restituição devem necessariamente pressupor, também, o cumprimento das exigências legais que assegurem a existência formal do crédito, o que, aliás, equivale à singela obrigação legal de cumprir as pertinentes obrigações tributárias acessórias, motivo esse ensejador da não homologação do procedimento (conforme ressalva o Auditor-Fiscal – fls. 37.599/37.600).

Assim, em que pesem as evidências da existência dos valores informados (relacionados a pagamentos a cooperativas de crédito), não se encontram devidamente atendidos os requisitos e formalidades legais essenciais, que estabeleceriam a existência formal dos correspondentes créditos compensáveis.

Como se vê, no caso concreto, não procede a tentativa do recorrente de afastar os efeitos das informações por ele próprio prestadas em GFIP. O preenchimento do campo “Compensação” não é ato neutro. Trata-se de declaração formal, ato volitivo, prestada por iniciativa do contribuinte, em instrumento próprio do lançamento por homologação. Como tal, produz efeitos jurídicos imediatos e relevantes nos sistemas da Administração Tributária.

Não é juridicamente admissível que o contribuinte, após inserir valores nesse campo, pretenda que tais informações sejam simplesmente ignoradas, sem a devida regularização formal. A GFIP transmitida gera efeitos até que seja validamente retificada. Não há previsão legal para desconsideração de seus dados com base apenas em alegações posteriores (desacompanhadas, sequer, da tentativa de retificação – *e.g.*).

A tese de que teria havido mera “formação de crédito”, sem efeitos práticos, também não se sustenta. Se esse fosse esse o real propósito, nos termos da legislação, caberia ao contribuinte retificar as bases de cálculo nas competências de origem, demonstrando a apuração do suposto indébito, para então, observados os requisitos legais, promover a compensação em períodos correntes (“encontro de contas”). Não foi esse o procedimento adotado. Ao contrário, foram inseridos valores diretamente no campo “Compensação” de competências já encerradas (de origem dos créditos) e integralmente recolhidas, com a consequente formalização de créditos nos sistemas da Receita Federal.

Os autos demonstram, ademais, que tais valores não permaneceram inertes. Foram, em sequência, transmitidos PER/DCOMP vinculados às competências objeto das retificações (e-fls. 36/574/36578). Ainda que posteriormente cancelados, em sua maioria, esses documentos evidenciam a aptidão dos créditos para aproveitamento e a intenção de sua utilização.

Registre-se, ainda, que o próprio recorrente afirma não concordar com os valores inseridos nas chamadas “segundas retificadoras”. Nessa medida, a glosa desses valores mostra-se não apenas legítima, mas necessária. Se o próprio contribuinte reconhece a impropriedade das informações declaradas, não há como afastar a atuação fiscal que desconstituiu tais lançamentos.

Também não prospera a alegação de impossibilidade de regularização. O contribuinte teve oportunidade de promover nova retificação das GFIPs, de modo a expurgar os valores indevidamente declarados, e não o fez. A mera alegação de que pretendia apresentar “terceira retificadora” não supre a obrigação de manter atualizadas e corretas as informações prestadas à Administração.

No tocante específico aos valores relacionados às cooperativas, igualmente não se verifica o cumprimento das exigências formais indispensáveis à sua utilização. O próprio recorrente reconhece que não procedeu à retificação das GFIPs das competências de origem (fev./2013 a mai./2015), nas quais teriam sido gerados os alegados créditos. Tal providência, contudo, é essencial para a adequada constituição do crédito, pois é por meio dela que se ajustam as bases de cálculo e se evidencia a ocorrência de eventual recolhimento indevido ou a maior. A ausência dessa regularização impede o reconhecimento formal dos créditos e reforça a improcedência da pretensão recursal.

Em síntese, houve inserção voluntária de valores no campo “Compensação”, em declarações válidas e eficazes. Houve, inclusive, atos subsequentes voltados ao aproveitamento desses valores. Não houve a correspondente regularização das informações. Nesse contexto, a glosa promovida revela-se adequada e necessária, devendo ser mantida.

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntário e de Ofício e negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo