



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.722002/2017-18
ACÓRDÃO	2202-011.537 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR GFIP. CONTROLE DE LIQUIDEZ E CERTEZA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. DECADÊNCIA. COBRANÇA INDIRETA DE TRIBUTOS EXTINTOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão proferido por órgão julgador de primeira instância que julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório de não homologação de compensações previdenciárias realizadas por meio de GFIP, relativas às competências de fevereiro a dezembro de 2013, inclusive décimo terceiro salário.

A parte-recorrente, sociedade empresária do setor automotivo, efetuou compensações relativas à contribuição ao SAT com fundamento em decisão judicial transitada em julgado e, também, por recolhimentos a maior decorrentes de erros de alíquota aplicadas em competências anteriores, especialmente entre 2008 e 2009.

A autoridade fiscal glosou integral ou parcialmente os créditos compensados, sob fundamentos diversos, incluindo: ausência de comprovação documental da origem dos créditos; uso de créditos de estabelecimentos não abrangidos pela coisa julgada; erro na metodologia de atualização; e inconsistência entre valores declarados em GFIP e os constantes das folhas de pagamento.

A instância de origem converteu o julgamento em diligência, ao final da qual foi parcialmente retificado o despacho decisório, com reconhecimento

parcial de um dos créditos compensados (competência 07/2013, CNPJ 0001-73). O restante das glosas foi mantido, com base na suposta inexistência de sobras e na ausência de documentos comprobatórios de períodos anteriores a 2010.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

Há duas questões em discussão:

- (i) saber se a glosa das compensações realizadas nas GFIPs de 2013, com base em revisões de recolhimentos efetuados entre 2008 e 2009, está obstada pela decadência prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional; e
- (ii) saber se a autoridade julgadora incorreu em nulidade ao manter glosa com fundamento diverso daquele originalmente adotado pela autoridade lançadora, em violação ao art. 146 do CTN.

III. RAZÕES DE DECIDIR

As compensações previdenciárias declaradas nas GFIPs de 2013 referem-se a créditos oriundos de recolhimentos efetuados entre 2008 e 2013.

O controle da compensação está sujeito ao prazo de cinco anos, contado da declaração, conforme art. 74 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, a reanálise de fatos geradores anteriores à compensação, para glosar os créditos declarados, está limitada pelo prazo de decadência estabelecido no art. 150, §4º, do CTN.

A autoridade fiscal, ao revisar as bases de cálculo de recolhimentos ocorridos entre 2008 e 2009, ultrapassou o prazo decadencial legal para constituição ou revisão desses tributos, ainda que o intuito declarado fosse aferir a certeza e a liquidez dos créditos utilizados.

O acórdão recorrido incorreu em erro ao desconsiderar essa limitação legal, ao admitir glosa de créditos baseando-se na reconstituição de fatos geradores decaídos, o que configura desvio de finalidade e afronta à legalidade tributária.

Nos termos do art. 146 do CTN, é vedada a alteração do critério jurídico determinante do lançamento, quando este já tiver sido superado.

No caso concreto, a glosa originalmente se fundava na ausência de abrangência da decisão judicial à matriz (CNPJ 0001-73), mas, após a

diligência, foi mantida sob novo fundamento, consistente em divergências entre bases da GFIP e resumos de folhas de pagamento.

Essa substituição de fundamentos, sem novo lançamento ou oportunidade adequada de contraditório, configura vício de motivação e nulidade do ato administrativo, por violação ao art. 146 do CTN.

O reconhecimento parcial do crédito compensável na diligência (referente à competência 07/2013) não sana o vício de origem do novo fundamento, adotado extemporaneamente.

Ainda que se reconheça a prerrogativa da Administração em verificar a liquidez e certeza dos créditos compensáveis, essa atividade deve respeitar os limites temporais e formais do direito tributário material.

A fiscalização, ao utilizar alíquotas agregadas (INSS patronal, terceiros e salário-educação) para recálculo de tributos já confessados e que não foram objeto de lançamento específico, promoveu compensação de ofício vicária ou sucedânea de cobrança indireta de tributos extintos, em afronta ao art. 150, §4º, do CTN e ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972.

O reconhecimento da decadência dos créditos declarados, cuja origem remonta a competências anteriores a dezembro de 2009, impõe o restabelecimento das respectivas compensações.

Deve ser acolhida a preliminar de decadência quanto às compensações lastreadas em recolhimentos efetuados entre novembro de 2008 e dezembro de 2009.

Deve ser igualmente acolhido o argumento de nulidade por alteração indevida de critério jurídico quanto à competência 07/2013 (CNPJ 0001-73), restabelecendo-se a compensação originalmente declarada.

Quanto à alegação de erro material de cálculo na competência 13/2009, remete-se a sua apreciação à autoridade competente na fase de execução do julgado, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 08/2014.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, acolher a preliminar de decadência, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: (a) restabelecer as compensações relativas aos créditos originados de GFIPs pertinentes a períodos anteriores a dezembro de 2009, e cuja revisão encontra-se obstada pela decadência

prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional; (b) reconhecer a nulidade, por alteração indevida de critério jurídico (art. 146 do CTN), da fundamentação substitutiva introduzida após a diligência, qual seja, a glosa fundada no cotejo entre GFIP e resumos de folhas de pagamento, que veio a substituir o motivo originalmente indicado no Despacho Decisório nº 181/2017 para a competência 07/2013 do estabelecimento CNPJ 67.405.936/0001-73; e (c) restabelecer integralmente a compensação declarada na competência 07/2013 (CNPJ 67.405.936/0001-73), no montante originalmente compensado de R\$ 1.869.093,83.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, **12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP)**, de lavra do Auditor-Fiscal Alberto de Castro Fernandes Junior (Acórdão **14-91.361**):

Trata-se de procedimento de análise (“homologação”) de compensações em GFIP (competências de fevereiro a dezembro de 2013, inclusive décimo terceiro salário), instaurado pela Administração Tributária Federal (Receita Federal do Brasil – RFB), no qual, em síntese:

DILIGÊNCIAS INICIAIS – CRONOLOGIA DOS EVENTOS – INTIMAÇÕES DA RFB – RESPOSTAS E PROVIDÊNCIAS DO CONTRIBUINTE.

Em 15/05/2017 (fls. 2/4), foram requisitados ao Contribuinte os documentos comprobatórios da regularidade do procedimento.

Em carta datada de 02/06/2017 (fl. 5), o Contribuinte, em resposta, apresentou documentos de representação social e comprovante de requerimento de informações processuais (fls. 6/11).

Em 08/06/2017, foi expedida nova intimação, basicamente reiterando intimação anterior (fls. 12/15).

Em carta datada de 07/07/2017 (fl. 16/23), o Contribuinte informou a existência e o trâmite de ação judicial na qual discutiu a alíquota de contribuição do seguro de acidente do trabalho de parte de seus estabelecimentos, juntando cópias de documentos, planilhas e peças processuais (fls. 24/200).

Em 12/07/2017, foi expedida nova intimação, requisitando complementação de informações e esclarecimentos (fls. 201/204).

Em 24/07/2017, o Contribuinte inicialmente pediu dilação do prazo (fls. 205/216). Em seguida, em carta datada de 04/08/2017 (fl. 217), prestou informações e juntou planilha (fl. 218). Novamente, em 16/08/2017, prestou informações adicionais (fls. 219/220).

Em 16/08/2017, foi expedida nova intimação (fls. 221/224), com pedido de informações acerca da origem dos créditos compensados (intimação foi reiterada em 12/09/2017 – fls. 225/226).

Em 25/09/2017, o Contribuinte pediu prorrogação do prazo (fls. 227/238). E, com cartas datadas de 18/10/2017 (fls. 239/240) e 20/10/2017 (fl. 244), apresentou novos documentos e demonstrativos (fls. 241/243 e fls. 245/637 – documento denominado “Relação da Folha de Pagamento”).

DESPACHO DECISÓRIO - FUNDAMENTOS.

Assim, finalmente, em 07/11/2017, foi proferido o “Despacho Decisório Nº 181/2017 – SAORT/DRF/VRA” (fls. 712/730), acompanhado de documentos e demonstrativos (fls. 640/710), com as seguintes razões, fundamentos e conclusão, em síntese:

Resumiu, inicialmente, as origens informadas pelo Contribuinte, quanto aos créditos declarados: 6. Em resposta à Intimação nº 563/2017, o sujeito passivo esclarece, em síntese, que as compensações ora em análise foram realizadas com fulcro na ação judicial nº 0003741-06.2005.4.02.5101 (2005.51.01.003741-6), a qual objetivou o recolhimento das contribuições ao SAT referentes aos seus empregados situados nos estabelecimentos cuja atividade preponderante tenha risco de grau mínimo, mediante alíquota de 1% (um por cento), compensando-se das parcelas de SAT referentes aos empregados situados nesses estabelecimentos, já recolhidas por alíquota superior a 1%, apresentando também as respectivas memórias de cálculo. 7. Em resposta à Reintimação nº 651/2017, esclarece o sujeito que os valores compensados na competência fevereiro de 2013 foram originados devidos ao recolhimento efetuado a maior em janeiro de 2013, por uso de alíquota FAP incorreta, 1% ao invés de 0,7771%.

Registra, ainda, que os valores recolhidos a maior de janeiro de 2013 em nada se referem à redução da alíquota de SAT relativa ao êxito em ação judicial, apresentando as respectivas memórias de cálculo.

Ressalvou que as compensações devem atender às exigências legais que menciona: CTN (Artigo 156), Lei nº 8.212/1991 (artigos 32, 33 e 89); Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012 (artigos 56, 57, 58 e 107-A); Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 (artigos 84, 85 e 161); o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 (artigos 225 e 242); Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (artigos 47, 456 e 460); Decreto-lei nº 2.124/1984 (artigo 5º).

Passou, então, a avaliar o procedimento do Contribuinte, assim como a procedência e validade das informações e esclarecimentos prestados, inclusive considerando a ação judicial patrocinada, com base na qual fundamenta as compensações realizadas. Ressalvou que, de acordo com base nas informações prestadas pelo Contribuinte, teriam sido, inclusive, utilizados créditos originários de contribuições feitas pelo estabelecimento de CNPJ 0001, não contemplado pela decisão judicial, da qual o Contribuinte se vale, cuja decisão se refere apenas aos estabelecimentos de CNPJ 0005, 0007 e 0010.

Ressalvou (reiterando), a obrigação legal do Contribuinte de prestar as informações e demonstrar documentalmente as origens dos créditos declarados, para concluir pela não comprovação em relação à parte do período, cujas contribuições teriam ensejado créditos considerados: 31. Conforme anteriormente mencionado, a fiscalização pode exigir do contribuinte a apresentação dos documentos comprobatórios do direito creditório, a fim de que seja verificada a certeza e liquidez dos créditos informados na declaração GFIP, conforme preceituava (à época) o art. 107-A da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, e, posteriormente, pelo art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, não se homologando compensação alicerçada em crédito não comprovado, porquanto a certeza e liquidez do crédito é condição imposta pelo art. 170 do CTN aos créditos aproveitados pelo sujeito passivo na compensação tributária. 32. Neste sentido, conclui-se também pela ilegitimidade da compensação registrada nas GFIP do estabelecimento CNPJ nº 67.405.936/0001-73, na competência 08/2013; do estabelecimento CNPJ nº 67.405.936/0005-05, nas competências de 07/2013 a 11/2013 e 13/2013 (parcial); e do estabelecimento CNPJ nº 67.405.936/0010-64, na competência 08/2013, em razão da não apresentação pelo sujeito passivo dos resumos das folhas de pagamentos anteriores a 2010, solicitados através da Intimação nº 703/2017 e da Reintimação nº 752/2017. 33. Registra-se a informação do sujeito passivo, em atendimento à Reintimação nº 752/2017, acerca da não apresentação dos resumos das folhas de pagamento dos períodos anteriores a 2010. Tendo sido apresentadas cópias impressas dos resumos das folhas de pagamento, acompanhadas dos seus respectivos arquivos digitais (.PDF), validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, com Código de Identificação Geral dos Arquivos f71f224f-bd49eefc-

ce96827f-6191fd9d. 34. Frise-se que a ausência dos documentos anteriores a 2010 impede a realização pela fiscalização dos procedimentos preliminares necessários com vistas à verificação dos atributos de liquidez e certeza dos créditos declarados em GFIP, ressaltando que a certeza e liquidez do crédito é condição imposta pelo art. 170 do CTN aos créditos aproveitados pelo sujeito passivo na compensação tributária. 35. No que tange às compensações declaradas em GFIP dos estabelecimentos CNPJ nº 67.405.936/0001-73, competências 02/2013, 09/2013 e 10/2013; CNPJ nº 67.405.936/0005-05, competências 02/2013, 12 e 13/2013; CNPJ nº 67.405.936/0009-20, competência 02/2013; CNPJ nº 67.405.936/0010-64, competências 02/2013, 09 e 10/2013; e CNPJ nº 67.405.936/0012-26, competência 02/2013, conclui-se pela sua total ou parcial improcedência, haja vista a conclusão pela ausência de declaração em GFIP da totalidade das bases de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas com base nos resumos das folhas de pagamento apresentadas, não restando configurado a existência de créditos passíveis de compensação nos valores descritos pelo sujeito passivo em sua memória de cálculo, conforme amplamente demonstrado nos Anexos I a VI, que passam a integrar o presente Despacho Decisório.

Detalhou os conteúdos dos Anexos I a VI, com os quais foram analisados e consolidados os valores informados pelo Contribuinte: 36. Trata-se o Anexo I de planilha elaborada a partir de informações extraídas do CCORGFIP, apurando-se, com base, exclusivamente, nos dados contidos em GFIP e GPS, a existência de possíveis faltas ou sobras de recolhimento nos estabelecimentos e nas competências de origem das compensações previdenciárias, para os quais foram apresentados os resumos das folhas de pagamento. 37. Trata-se o Anexo II de planilha relativa à apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias utilizando-se como base as rubricas próprias cuja natureza e nomenclatura remetam à base de cálculo das contribuições previdenciárias. 38. Trata-se o Anexo III de planilha relativa à apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias declaradas em GFIP, com base nas remunerações de empregados declaradas. 39. Trata-se o Anexo IV de planilha contendo a comparação das bases de cálculo informadas pelo sujeito passivo em sua memória de cálculo, apuradas com base nos resumos das folhas de pagamento apresentadas e apuradas com base nas informações declaradas em GFIP. Chama a atenção o fato de que as bases de cálculo informadas pelo sujeito passivo em sua memória de cálculo nos anos de 2010 e 2011 encontram-se em valores superiores àquelas apuradas com base nos resumos das folhas de pagamento e com base na GFIP. 40. Trata-se o Anexo V de planilha contendo a comparação dos valores de base de cálculo apurados com base nos resumos das folhas de pagamento e com base nas informações declaradas em GFIP, espelhando, de forma cristalina, que as bases de cálculo dos resumos das folhas de pagamento se encontram em valor superior àquela registrada em GFIP. 41. Trata-se o Anexo VI de planilha contendo a apuração dos valores atualizados a compensar pelo sujeito passivo, espelhando os valores de base de cálculo não declarados em GFIP (Coluna "E"), o valor de

contribuição previdenciária não declarada em GFIP ou a recolher (Coluna “G”), mediante a aplicação da alíquota apurada com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo em GFIP (Coluna “F”) em face das bases de cálculo não declaradas em GFIP (Coluna “E”), o valor originário a compensar (Coluna “I”) representado pela subtração dos valores de INSS a recolher (Coluna “G”) pelos valores de sobras de recolhimento apurados no CCORGFIP (Coluna “H”), o fator de atualização apurado com base no art. 89, § 4º da Lei nº 8.212/1991 (Coluna “L”), e, por fim, a apuração do crédito atualizado do contribuinte objeto de compensação nos estabelecimento e competência informados na memória de cálculo (Coluna “M”). 42. A alíquota descrita na coluna “F” do Anexo VI foi obtida a partir das informações contidas em GFIP (RAT, FAP e Outras Entidades), considerando-se, no que se refere ao código e à apuração da alíquota das outras entidades, as informações contidas no Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Registrou a ocorrência de erros na apuração dos acréscimos legais incidentes sobre os créditos declarados: 44. A fim de ilustrar o acima exposto, nota-se, por exemplo, que a compensação realizada na competência 02/2013 apresenta um fator de atualização de 0,036 em sua memória de cálculo, ao passo que, se aplicada a regra prevista no art. 89, § 4º da Lei nº 8.212/1991, e considerando que esta se refere à competência 01/2013, cujo suposto recolhimento indevido tenha ocorrido em 02/2013, não há que se falar em atualização dos valores supostamente recolhidos a maior. 45. Da mesma forma, a competência 11/2011 apresenta um fator de atualização de 17,09% na memória de cálculo apresentada pelo sujeito passivo para o estabelecimento CNPJ nº 67.405.936/0005-05, ao passo que, se aplicada a regra prevista no art. 89, § 4º da Lei nº 8.212/1991, o índice de atualização correto seria de 16,30% para uma compensação realizada na competência 12/2013, competência esta informada na memória de cálculo.

Assim, como resultado da análise feita (considerando os créditos não comprovados documentalmente e os erros na determinação dos acréscimos legais), foi elaborado o quadro que consolida os valores glosados:

Conclui: 49. Nos termos do relatório e fundamentação acima, e no uso da competência definida pelo art. 302, inciso VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, a mim conferidas por delegação, decido pela NÃO HOMOLOGAÇÃO de parte das compensações declaradas nas GFIP, conforme contido no quadro demonstrativo acima descrito, e determino que os créditos tributários acima discriminados retornem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da RFB.

O Despacho Decisório encontra-se acompanhado dos seguintes documentos e demonstrativos:

Fls. 640/641 – planilha informando as GFIP, as correspondentes compensações realizadas e respectivos períodos a que se referem os créditos declarados.

Fls. 642/646 – extrato de trâmite processual da ação judicial nº 0003741-06.2005.4.02.5101-TRF 2ª. Região.

Fls. 647/662 – extratos de processamentos de GFIP (sistema “CCORGFIP”).

Fls. 682/684 – anexo I – planilha denominada “Consulta Valores a Recolher x Valores Recolhidos x LDCG/DCG”, indicando os devidos (apurados a partir do processamento das GFIP), comparados com os valores recolhidos em GPS.

Fls. 685/688 – anexo II – planilha denominada “Apuração de Bases de Cálculo da Contribuição Previdenciária – Resumos Folhas de Pagamento”, informando as bases-de-cálculo das contribuições previdenciárias, apuradas a partir dos resumos das folhas de pagamento.

Fls. 689/696 – anexo III – planilha denominada “Bases de Cálculo da Previdência Social Declaradas em GFIP”.

Fls. 697/701 – anexo IV – planilha denominada “bases de cálculo – Memória de Cálculo Compensação x Resumo Folha de Pagamento x GFIP”.

Fls. 702/704 – anexo V – “Bases de Cálculo Resumo Folha de Pagamento x GFIP”.

Fls. 705/707 – anexo VI – “Apuração dos Valores a Compensar”.

Carta de Expedida cobrança ao Contribuinte e anexos (fls. 708/710).

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

O Contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade (fls. 737/750), acompanhada de documentos de representação (fls. 751/761), com a qual, em síntese:

Protestou pela sua tempestividade.

Ressalva a origem da compensação efetivada na competência de fevereiro de 2013, que seria fundada na equivocada utilização a maior do FAP e que não teria sido considerada pelo Despacho Decisório.

Quanto à compensação relativa à competência de julho de 2013, esclarece que o fundamento não seria a decisão judicial, mas o fato de que a alíquota aplicável seria de 2% (e não 3%), em face das alterações determinadas no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, pelo Decreto nº 6.042/2007.

Quanto aos resumos das folhas de pagamento que não apresenta, argumenta que os respectivos documentos seriam relativos a competências que estariam “além do prazo prescricional”, em razão do que “essa glosa é equivocada porque busca questionar e assim rever a base de cálculo de contribuição confessada em GFIP e já homologada tacitamente”. E, pela mesma razão – a alegação da ocorrência da prescrição – contesta, em seguida, parte adicional dos valores desconsiderados no Despacho Decisório.

Segue, reiterando os argumentos já apresentados:

Competência 02/2013: a origem do crédito é a equivocada aplicação da alíquota de 1% do FAP, quando o correto seria 0,7771%. Neste caso faltaria, então,

segundo alega, falta de motivação da glosa realizada, do que resultaria a nulidade do Despacho Decisório.

Competência 07/2013: destaca que a origem do crédito – a mudança da alíquota aplicável (de 3% para 2%) – estaria evidenciada nos documentos que apresentou (“planilha de fls. 24”) e que não foram considerados na análise descrita pelo Despacho Decisório e que, assim, seriam regulares os créditos considerados, na compensação realiza na GFIP de julho de 2013, oriundos de recolhimentos feitos em relação ao estabelecimento CNPJ 0001, competências de novembro de 2008 a dezembro de 2009 (inclusive décimo terceiro salário de 2009).

“Demais competências” (“contribuições decaídas”): valendo-se das disposições do CTN (artigo 140, § 4º) defende que teriam sido tacitamente homologadas, na medida em que já teria decorrido o lapso legal que desobrigaria o Contribuinte de apresentar os correspondentes documentos legais (os resumos de folhas de pagamento, no caso).

Conclui:

A despeito de justificar o despacho decisório como mera glosa de compensações realizadas com créditos de SAT, o i. Auditor-fiscal, em sua planilha do Anexo VI (fls. 705-707), recalculou (em novembro de 2017) e impôs novas bases de cálculo para as contribuições previdenciárias das competências de janeiro de 2010 (!) a janeiro de 2013. Porém, em sua quase totalidade, trata-se de competências já alcançadas pela decadência! A base de cálculo confessada em GFIP, por sua vez, já se encontrava homologada tacitamente, até porque não houve qualquer autuação que a questionasse. E pior: o despacho não se limitou a recalculer apenas a contribuição ao SAT, mas aplicou sobre tais novas bases (conforme coluna “F”: “Alíquotas INSS Empresa / RAT / FAP / Outras Entidades”) alíquotas que variam de 24,30% a 27,34%!!! Ou seja, o despacho decisório efetivamente está cobrando, de forma oblíqua, todas as demais contribuições previdenciárias (de 20% a cargo do empregador, RAT e todas as destinadas a terceiros, como as contribuições para Sesi, Senai, Sebrae, salário-educação e INCRa), embora já decaídas, o que é um completo absurdo!

Ressalvando que a glosa estaria por “negar cumprimento à sentença judicial transitada em julgado” e que mereceria “urgente e necessária reforma”, requer o julgamento da improcedência do Despacho Decisório, reconhecendo-se integralmente o direito à compensação realizada.

RESOLUÇÃO Nº 14-4.595, DE 27/03/2018.

Submetido à análise desta Turma de Julgamento, sob a mesma relatoria, o julgamento foi convertido em diligência, tendo sido proferida a Resolução nº 14-4.595, de 27/03/2018 (fls. 764/774), que, em síntese:

Após relatar os eventos e etapas do respectivo processo, assim sintetiza a decisão constante do respectivo Despacho Decisório:

Efetivamente, o Despacho Decisório homologou parcialmente as compensações realizadas, sob os seguintes fundamentos, em síntese:

Utilização de créditos relativos a recolhimentos realizados para o estabelecimento do CNPJ 0001. Considera indevidos os créditos atribuídos ao estabelecimento de CNPJ 0001, que não foi incluído na ação judicial, cuja decisão teria dado sustentação aos créditos declarados, na medida em que tal estabelecimento e, portanto, os respectivos recolhimentos, não teriam sido objeto da discussão e respectiva decisão judicial.

Comprovação documental dos créditos declarados. Tendo sido intimado para comprovar documentalmente os créditos declarados (e compensados em GFIP), o Contribuinte apresentou resumos de folhas de pagamento apenas para parte das competências, em relação às quais foram realizados recolhimentos, dos quais resultaram os créditos incluídos em compensações. Os créditos relativos às competências e estabelecimentos para os quais o Contribuinte deixou de apresentar resumos de folhas de pagamento foram desconsiderados, sob o fundamento da não comprovação documental de suas efetivas existências, glosando-se as correspondentes compensações.

A Resolução, quanto à “origem dos créditos utilizados na compensação”, assim se posicionou, acerca das manifestações do Contribuinte:

Origem dos créditos utilizados em compensação. Ressalvou que além dos créditos fundados em decisão judicial, teria se utilizado de créditos decorrentes de duas outras circunstâncias:

Recolhimentos de contribuições para o seguro de acidente do trabalho, em razão da aplicação do FAP de 1%, em período em que seria de 0,771%. Neste caso, portanto, o direito à compensação decorreria simplesmente de recolhimento a maior (contribuições complementares), sem relação com o fundamento da discussão judicial, portanto. Aliás, a carta de 04/08/2017 (fl. 217) faz efetivamente referência ao fato, ainda que não o faça na planilha que detalha os créditos (fls. 24/37).

Recolhimentos de contribuições para o seguro de acidente do trabalho, para o estabelecimento de CNPJ 0001, em razão da aplicação do FAP de 3%, em período em que, em razão da alteração legal da alíquota, esta passou a ser de 2%. Neste caso, portanto, o direito à compensação também decorreria simplesmente de recolhimento a maior, sem igualmente relação com o fundamento da discussão judicial. O Contribuinte efetivamente fez referências às diferenças apuradas, para o estabelecimento de CNPJ 0001, em face das alíquotas de 3% e 2%, entre novembro de 2008 e dezembro de 2009 (fl. 24).

Quanto à “falta de comprovação documental para parte dos créditos declarados”, a Resolução ressalvou:

Falta de comprovação documental para parte dos créditos declarados. Considerando as regras legais relativas à extinção do crédito tributário em face do

lapso temporal (CTN, artigo 150, § 4º), o Contribuinte defende a ocorrência de “homologação tácita” das compensações relativas a parte das competências para as quais, não obstante formais intimações, não apresentou os pertinentes documentos comprobatórios dos créditos compensados. Ocorre que, no presente caso, o prazo deve ser contado com base nas competências em que ocorreram compensações efetivadas e não com base nas competências em que teriam sido realizados os correspondentes recolhimentos a maior. Assim, considerando as respectivas competências das compensações realizadas em 2013, ainda que com base em recolhimentos realizados em 2008, o prazo a ser considerado, para efeito de determinação da prescrição, é o da homologação das compensações, que se estende até 2018 (sempre considerando as respectivas competências em que se efetivaram as compensações). O Contribuinte, ao realizar compensação em 2013, assegurou à Administração Tributária o prazo até 2018 para analisá-las. Assim, mesmo o Contribuinte que tenha incluído em 2013 supostos e eventuais créditos relativos a 2008 (o que seria possível para compensação em 2013), estaria obrigado a demonstrá-los à Administração Tributária, durante todo o prazo que esta tenha para analisar a compensação, ou seja, até 2018, portanto. Afinal, ao declarar seu crédito, o Contribuinte assume o dever legal de demonstrá-lo, para conferir-lhe os indispensáveis atributos da certeza e liquidez. Na verdade, em 2013, se operaria tão somente a impossibilidade de lançamento dos eventuais tributos complementares, eventualmente devidos em razão daqueles realizados e vinculados às respectivas GFIP transmitidas em 2008. Entretanto, ao realizar compensações em 2013, sob a alegação de que teria créditos relativos a recolhimentos realizados desde 2008, a Administração Tributária tem o prazo de cinco anos, contados a partir da realização das compensações (2013, portanto), para analisá-las (homologando-as ou não). Ou seja: o prazo para homologação (ou não) das compensações realizadas em 2013 se estende até 2018 (sempre considerando as correspondentes competências). No presente caso, o Despacho Decisório, formalizado 10/11/2017 (data da intimação do Contribuinte – fl. 731), pode incluir compensações (homologando-as ou glosando-as) até aquelas realizadas na competência de outubro de 2012. Neste caso, portanto, por hipótese, mesmo em relação à competência de outubro de 2012, na qual o Contribuinte eventualmente tenha realizado compensação e tenha, por exemplo, incluído créditos de outubro de 2007, estaria (e está) legalmente obrigado a provar suas origem, procedência e a regularidade. É bem verdade que, para efeito de constituição de crédito tributário (lançamento fiscal, por exemplo), em 2017 (quando foi emitido o Despacho Decisório), não estaria obrigado a apresentar documentos fiscais relativos aos eventuais fatos geradores anteriores a 2012. Mas não é disso que aqui se trata. Aqui, precisamente, cuidamos da análise da procedência e da regularidade de compensações realizadas em 2013, compensações estas efetivadas por iniciativa (e, por isso, sob a responsabilidade) do próprio Contribuinte, a quem indesculpavelmente cabe a indeclinável obrigação legal de provar a legalidade do procedimento. Novamente: se, em 2013 realizou compensações, sob a alegação de que seria titular de créditos oriundos

de competências desde 2008, remanesce a obrigação de prová-los, enquanto não decorrido o prazo legal da homologação das respectivas compensações, que, reiterando, se ocorreram em 2013, podem ser analisadas pela Administração Tributária (para efeito homologação, ou não) até 2018 (e tal se deu em 2017, com o Despacho Decisório que a homologou apenas parcialmente). Aceitar as alegações do Contribuinte, quanto à extinção dos créditos anteriores a 2013 (para os quais estaria, assim, dispensado de apresentar os pertinentes documentos), equivaleria a legitimar o seguinte procedimento:

Consideremos o caso em que o Contribuinte, para efeito de compensação, declara na GFIP de junho de 2013 um crédito oriundo da competência de julho de 2008 (ou seja, um mês antes de transcorrer o prazo decadencial).

Neste caso, se fosse válido o entendimento de que, transcorridos os cinco anos (contados da origem do crédito), não poderiam mais ser exigidos os pertinentes documentos relativos à compensação (que, apesar de ter sido realizada em julho de 2013, referia a crédito de junho de 2008), resultaria na conclusão de que a Administração Tributária teria, na prática, o prazo de apenas um mês para analisar a compensação declarada, na medida em que, prevalecendo tal proposição, no mês seguinte (em agosto de 2013) já teriam decaído os créditos relativos a junho de 2013.

Estaria aberta a porta para toda sorte de manobras, oportunidades e abusos: qualquer Contribuinte poderia incluir em GFIP créditos que atribuiria ao último mês antes de completar o prazo de cinco anos e, depois, transcorrido o único mês que supostamente teria a Administração Tributária para analisar a compensação, poderia alegar que o prazo decadencial teria transcorrido e não estaria obrigado (como se alega aqui) a apresentar os documentos comprobatórios.

Rematado absurdo. Absolutamente inconsistente a alegação: o prazo a ser considerado é o da realização da compensação. Assim, a Administração Tributária tem o prazo de cinco anos, contados da compensação, para homologá-la (ou não). Se o Contribuinte, neste caso, incluiu supostos créditos de competência para a qual se completará em seguida o lapso de cinco anos, pode-se falar apenas em decadência para constituição dos tributos relativos àquela competência. Mas aqui ocorre, entretanto, que não se cuida disso (de constituição de crédito tributário), mas sim da análise de compensação realizada (para o que, repetindo, a Administração Tributária tem o prazo de cinco anos, contados de sua formalização, para realizá-la).

Novamente: tendo declarado a titularidade de um crédito tributário, caberá sempre ao Contribuinte, dentro do prazo da homologação da compensação, demonstrar sua certeza e a liquidez.

Por tais razões, é que, de resto, sendo a questão absolutamente óbvia, certamente não demandaria tão extensas considerações. Entretanto, são consignadas em respeito à clareza e transparência.

Concluindo (e resumindo): resta insofismável que, efetivadas compensações em 2013, sob a alegação da titularidade de créditos em 2008, estando a Administração Tributária dentro do prazo homologatório (contado da compensação – em 2013), o Contribuinte estava, em 2017, obrigado a apresentar os documentos comprobatórios da certeza e liquidez do suposto crédito (mesmo que eventualmente tenha origem, como declara, em 2008).

Assim, a Resolução conclui, quanto às providências necessárias:

Isto posto, considerando que as alegadas utilizações de alíquota indevida (a maior) para recolhimento do FAP (em determinado período) e de alíquota de contribuição (esta em relação a período que tenha sido eventualmente reduzida, para o estabelecimento de CNPJ 0001) suscitam realmente as hipóteses de que os eventuais equívocos, se confirmados, podem, em tese, implicar na ocorrência de recolhimentos a maior, casos em que, desde que evidentemente cumpridas as demais exigências e formalidades legais, as compensações independeriam de autorização judicial para se efetivarem; considerando que, ao que consta, o Despacho Decisório teria se fundamentado apenas nas questões relativas aos créditos decorrentes da respectiva ação judicial, remanesce a obrigação legal do Contribuinte de provar a real e regular existência dos créditos declarados em compensações realizadas em 2013, inclusive as relativas a supostos créditos eventualmente oriundos de recolhimentos realizados desde 2008 (considerados evidentemente os respectivos meses dos créditos e das correspondentes compensações).

O processo foi, então, encaminhado para cumprimento das diligências requisitadas.

MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Intimado da Resolução, o Contribuinte, em 09/10/2018, apresentou carta (fl. 784), informando:

PEUGEOT CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA, estabelecida na Av. Renato Monteiro, n°. 6.901 e 6.200 (parte), Pólo Urbo Agro Industrial, Porto Real/RJ, inscrita no CNPJ/MF sob o n°. 67.405.936/0001-73, tendo como atividade preponderante a industrialização e comercialização de veículos, vem respeitosamente, a presença de V.S.a, apresentar o Resumos de Folhas de pagamento do estabelecimento CNPJ n° 67.405.936/0001-73, relativos ao período de março de 2009 até o 13° salário de 2009. Informamos que para os períodos e competências: 11/2008 até 02/2009, por problemas operacionais internos da empresa, não foi possível localizar os resumos de folhas de pagamentos.

A correspondência veio acompanhada de cópias de folhas de pagamento (fls. 793/898), período de 03/2009 a 12/2009 (matriz).

Foram, então, empreendidas as diligências fiscais, para cumprimento da Resolução, do que resultou Relatório Fiscal, do qual passo a tratar.

RELATÓRIO FISCAL – DILIGÊNCIA.

Considerando a Resolução e a Manifestação do Contribuinte, a Fiscalização empreendeu diligências, da qual resultou o “Relatório Fiscal – Diligência” (967/974), que, em síntese:

Quanto à compensação na competência 02/2013, assim se posiciona:

Em que pese os argumentos declinados pelo contribuinte, eis que os mesmos não merecem prosperar, pelos motivos que se seguem.

Ao contrário do alegado pelo sujeito passivo em sua peça de defesa, observa-se, conforme descrito no item 22 do Despacho Decisório nº 181/2017 que a autoridade fiscal tinha conhecimento da informação prestada pelo sujeito passivo de que as compensações realizadas na competência 02/2013 foram originadas em razão da existência de supostos créditos provenientes de recolhimentos a maior relativos à competência 01/2013, por uso incorreto do valor do FAP, e que tal informação foi considerada pela autoridade fiscal quando da análise da regularidade das compensações nesta competência.

Neste ponto, cumpre ressaltar que esta informação somente foi prestada pelo sujeito passivo quando em atendimento à Reintimação nº 651/ 2017, denotando o zelo da autoridade fiscal na análise da regularidade das compensações, haja vista ter constatado a ausência desta informação quando das respostas do sujeito passivo às Intimações nº 403/2017 e 563/2017, embora regularmente intimado a prestar todos os esclarecimentos acerca das compensações realizadas em 2013, ressaltando, inclusive, a resposta do sujeito passivo à Intimação nº. 403/2017 (fls. 05), na qual informa, de maneira equivocada, que não houve compensações no período de janeiro a setembro de 2013.

O motivo que levou a autoridade fiscal a concluir pela total improcedência das compensações realizadas pelo sujeito passivo na competência 02/2013 foi a constatação, a partir da análise dos resumos das folhas de pagamento da competência 01/2013 apresentados pelo sujeito passivo em conjunto com outras informações, tais como GPS e GFIP, por exemplo, da ausência de declaração em GFIP da totalidade das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, apuradas com base nos resumos das folhas de pagamento apresentados, não restando configurada a existência de créditos passíveis de compensação nos valores descritos pelo sujeito passivo em sua memória de cálculo, conforme amplamente demonstrado nos Anexos I a VI do Despacho Decisório nº 181/2017.

Neste sentido, observa-se que os itens 35 ao 42 do Despacho Decisório retro esclarecem, de forma cabal, os motivos que levaram à autoridade fiscal a concluir pela improcedência total das compensações realizadas na competência 02/2013, demonstrando, juntamente com os seus Anexos, toda a metodologia utilizada pela autoridade fiscal para verificação da possível liquidez e certeza dos créditos alegados pelo sujeito passivo em sua memória de cálculo como originários das

compensações realizadas nesta competência, restando, frise-se, configurada a inexistência de tais créditos.

A título de ilustração, insta salientar que os valores negativos descritos na coluna “Valor Originário a Compensar ($I = H-G$)” do Anexo VI do já citado Despacho Decisório, relativos ao mês de origem 01/2013 (Coluna B) dos estabelecimentos 67.405.936/0001-73, 0005-05, 0009-20, 0010-64 e 0012-26, demonstram a inexistência de recolhimentos a maior passíveis de serem compensados, sendo, portanto improcedente as compensações realizadas em 02/2013.

Quanto à competência 07/2013 (matriz):

Diante dos fatos novos apresentados pelo sujeito passivo em sua Manifestação de Inconformidade, acerca da compensação realizada pelo estabelecimento matriz (CNPJ nº 67.405.936/0001-73) na competência 07/2013, em conjunto com o contido na Resolução nº 14-4.595 – 12ª Turma da DRJ/RPO, passamos ao reexame específico e exclusivo deste ponto.

O estabelecimento matriz do sujeito passivo encontra-se cadastrado junto ao CNPJ com o código CNAE 2910-7-01, referente à fabricação de automóveis, camionetas e utilitários.

No mesmo sentido, as GFIPs entregues pelo sujeito passivo relativas às competências de 11/2008 a 13/2009 registram o mesmo CNAE 2910-7-01.

Conforme contido no Anexo V do Decreto nº 3.048 /1999, na redação dada pelo Decreto nº 6.042/2007, vigente à época da origem dos supostos créditos (11/2008 a 12/2009, inclusive 13º salário de 2009), apura-se que a alíquota de RAT/SAT vinculada ao CNAE 2910-7-01 era de 2%.

Somente a partir do primeiro dia do mês de janeiro de 2010, com o início dos efeitos do Decreto nº 6.957/2009, nos termos do seu art. 4º, o qual trouxe nova redação ao Anexo V do Decreto nº 3.048/1999, é que a alíquota de RAT /SAT vinculada ao CNAE 2910-7-01 passou a ser de 3%.

Em resposta ao TIPF, o sujeito passivo apresentou os resumos das folhas de pagamento do estabelecimento CNPJ nº 67.405.936/0001-73, relativos ao período de março de 2009 até o 13º salário de 2009, não apresentado os resumos relativos ao período de novembro de 2008 a fevereiro de 2009, em função, segundo consta de sua resposta, de problemas operacionais internos da empresa, não sendo possível localizar os resumos das folhas de pagamento, deixando, desta forma, de apresentá-los.

Neste ponto, cumpre esclarecer que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte a apresentação dos documentos comprobatórios do direito creditório, a fim de que seja verificada a certeza e liquidez dos créditos informados na declaração GFIP, conforme preceituava (à época) o art. 107-A da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, e, posteriormente, pelo art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, não se homologando compensação

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

Neste sentido, registra-se a não apresentação pelo sujeito passivo da totalidade dos resumos das folhas de pagamento do estabelecimento matriz relativas ao período descrito no TIPF, tendo sido apresentados apenas parte dos resumos das folhas de pagamento solicitados, em arquivos digitais validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, com o seguinte Código de Identificação Geral dos Arquivos: a717f8bc-eebf0850-2d44e6cc-b1ef6be0.

Frise-se que a ausência de parte dos resumos das folhas de pagamento impede a realização, pela autoridade fiscal, dos procedimentos preliminares necessários com vistas à verificação dos atributos de liquidez e certeza dos créditos declarados em GFIP, ressaltando mais uma vez que a certeza e liquidez do crédito é condição imposta pelo art. 170 do CTN aos créditos aproveitados pelo sujeito passivo na compensação tributária, chamando a atenção ainda para a previsão contida no art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

O contribuinte, ao realizar a compensação, assegurou à Administração Tributária o direito de analisá-las, estando obrigado a demonstrar a regularidade dos supostos e eventuais créditos utilizados à Administração Tributária durante todo o prazo que esta tenha para analisar a compensação, inclusive durante a fase de discussão no âmbito administrativo, afinal, ao declarar seu crédito, o sujeito passivo assume o dever legal de demonstrá-lo, para conferir-lhe os indispensáveis atributos de certeza e liquidez.

Além da não apresentação dos resumos das folhas de pagamento das competências de 11/2008 a 02/2009, solicitados no TIPF, constatou-se a inexistência de sobras de recolhimento na competência 13/2009, apurada a partir do confronto do valor devido à Previdência Social em GFIP com o valor de INSS recolhido em GPS (fls. 908/941), não restando, portanto, créditos passíveis de compensação nestas competências, porquanto ausente a demonstração dos atributos de liquidez e certeza.

No que tange à compensação declarada na GFIP do estabelecimento CNPJ nº 67.405.936/0001-73 na competência 07/2013, conclui-se pela sua parcial improcedência, não restando configurada a existência da totalidade dos créditos passíveis de compensação nos valores descritos pelo sujeito passivo em sua memória de cálculo de fl. 24, tendo sido apurado o valor a compensar de R\$ 1.142.094,02, conforme amplamente demonstrado nos Anexos I a III, que passam a integrar o presente Relatório de Fiscal.

E, assim, a Fiscalização conclui pela retificação parcial do Despacho Decisório nos seguintes termos:

Por todo o exposto, conclui-se pela retificação específica e exclusivamente do valor da glosa da compensação do estabelecimento CNPJ 67.405.936/0001-73, na competência 07/2013, registrada no item 48 do Despacho Decisório nº 181/2017, de R\$ 1.869.093,83 para R\$ 726.999,81 (R\$ 1.869.093,83 – R\$ 1.142.094,02).

Intimado do resultado das diligências empreendidas pela Fiscalização, das quais resultaram o “Relatório Fiscal – Diligência” (967/974), o Contribuinte apresentou nova manifestação, ora recebida como Impugnação complementar (fls. 985/1.000), com a qual, em síntese:

MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Com a nova Manifestação, o Contribuinte apresenta as seguintes alegações, em síntese:

Informa, quanto às origens dos créditos que dariam sustentação às compensações realizadas: 2.2. Parte do crédito utilizado pelo contribuinte em suas compensações teve origem nos recolhimentos a maior de contribuições ao “SAT”, conforme decisão judicial transitada em julgado, proferida na ação n. 0003741-06.2005.4.02.5101 (fls. 53-197), referentes aos empregados alocados nos estabelecimentos cuja atividade preponderante foi considerada como sendo de risco leve (sujeita à alíquota de 1%). 2.3. Outra parte do crédito, porém, teve origem em recolhimentos efetuados a maior pelo contribuinte, a título da mesma contribuição, mas por outras razões inteiramente diversas (que não guardam qualquer relação com a ação judicial), como se percebe da simples comparação entre as GFIPs retificadas e retificadoras, a saber: (i) pagamentos a maior na competência 01/2013, pela utilização do fator multiplicador FAP neutro (=1,0000), quando o FAP correto era 0,7771 (compensação efetuada na competência de 02/2013); (ii) pagamentos a maior, nas competências de 11/2008 a 13/2009, pois a empresa recolheu a contribuição RAT pela alíquota errônea de 3% (três por cento), em período em que sua atividade preponderante (CNAE 29.10-7-01: fabricação de automóveis, camionetas e utilitários) estava enquadrada no grau de risco médio, sujeito à alíquota de 2% (dois por cento), conforme o Anexo V, do Decreto 3.048/99, na redação dada pelo Decreto n. 6.042/07 (compensação efetuada na competência de 07/2013, CNPJ n. 67.405.936/0001-73).

Quanto às glosas de compensações mantidas, faz as seguintes considerações quanto ao critério que teria sido adotado pela Fiscalização: 2.6. Os valores remanescentes, cuja glosa foi mantida, passaram a ser justificados, então, agora, sob um novo fundamento, relativo à apresentação dos resumos de folhas de pagamento, uma vez que, embora comprovado o pagamento por alíquota maior que a devida, o fiscal pretendeu apurar (em dezembro de 2018) a correção das bases de cálculo confessadas em GFIP nas competências de 11/2008 a 13/2009 (já homologadas, portanto). 2.7. Este é o argumento que, por fim, à luz do relatório fiscal de fls. 967-974, passou a ser o único a justificar toda a glosa efetuada, independentemente da origem do crédito. 2.8. Isso porque a fiscalização considerou ilegítima a compensação, quando, em relação às competências de

origem do crédito, (a) não foi possível localizar os resumos das folhas de pagamentos (anteriores a 2010), ou, sendo estas apresentadas, (b) identificou-se alguma (ainda que ligeira) divergência entre os valores nelas apontados e aqueles constantes das GFIPs. 2.9. Contudo, além de imputar a obrigação de manutenção de documentos fiscais para além do prazo legal prescricional, a glosa é equivocada porque questiona e efetua uma revisão (em novembro de 2017 e dezembro de 2018) da base de cálculo de contribuições confessadas em GFIP e já homologadas tacitamente, como se percebe do Anexo VI do despacho decisório (fls. 705-707 e 975-977). E acaba por exigir, de forma oblíqua, sobre a referida base ajustada, diferenças nunca lançadas, correspondentes a contribuições de outras espécies, a saber, todas as incidentes sobre a folha de salários!

Reporta-se, então, ao artigo 146 do CTN, para sustentar que teria havido introdução de “novo fundamento jurídico para a rejeição desta compensação”. E acrescenta, considerando a data da emissão do Relatório Fiscal, relativo à diligência (04/12/2018): 3.4 Não obstante, ainda que se pudesse admitir a alteração da motivação, a glosa sob a razão anterior restou inválida, e a nova glosa, sob novo motivo, se deu apenas em dezembro de 2018, quando já não mais poderia ser atacada a compensação realizada na competência de julho de 2013, que deve ser considerada homologada, em razão do decurso do prazo de 5 (cinco) anos, conforme impõe o art. 150, § 4º, do CTN e o art. 74, § 5º, da Lei n. 9.430/961.

Passa, assim, a discutir os critérios adotados pela Fiscalização para revisão das compensações realizadas, concluindo que: 4.6. Como se vê, a fiscalização pretendia, com o documento exigido, revisar a base de cálculo, confessada em GFIP, das contribuições das competências de 2004 a 2009 (de origem dos créditos), muito embora já homologadas e alcançadas pela decadência, para exigir, de forma oblíqua, sobre a nova base, diferenças nunca lançadas, principalmente de contribuições de outras espécies. 4.7. Em primeiro lugar, trata-se de exigência fiscal manifestamente incabível, que impõe ao contribuinte, indevidamente e sem fundamento legal, uma suposta obrigação de manutenção de documentos fiscais de 9 (nove) a 14 (catorze) anos passados!

Desta premissa, socorrendo-se das disposições dos artigos 150 e 195 do CTN, defende que: 4.10. Nota-se desde logo, portanto, a abusividade e ilegalidade do procedimento adotado pela autoridade fiscal no caso concreto. 4.11. Mas não é só. Como se vê, todo o procedimento fiscal se voltou unicamente a tentar impor novos débitos para um período já decaído, com vistas a proceder a uma ilegal compensação de ofício, em nítida resistência a reconhecer os créditos pertencentes ao contribuinte. 4.12. É o que se vê em relação às competências em que, tendo sido recuperado o resumo da folha de pagamento, notou-se alguma diferença, ainda que diminuta, em relação à base confessada em GFIP (e por isso já homologada após o decurso do prazo de cinco anos). Nesses casos, o fiscal abateu, dos pagamentos a maior de RAT (efetuados pela alíquota 2%, afastada pelo Judiciário, ou de 3%), os novos “débitos” calculados, embora jamais

lançados, compensando de ofício o crédito do contribuinte com supostos débitos nunca constituídos e já extintos pela decadência! 4.13. Pretendesse a autoridade fiscal, de fato, apurar o crédito do contribuinte, (seja em relação à ordem judicial ou aos recolhimentos efetuados por alíquotas superiores às devidas, conforme comprovam as GFIPs retificadas e retificadoras), bastaria examinar o recolhimento da contribuição SAT/RAT, verificando os pagamentos efetuados, de créditos já extintos e homologados, mediante utilização de alíquota errônea (superior à devida), e alterá-la pela alíquota correta (de 1%, de 2%, ou de FAP = 0,7771, conforme o caso) – o que resultaria na homologação integral das compensações. 4.14. Contudo, ao invés disso, a pretexto de verificar a liquidez e certeza dos créditos, alterou a base de cálculo de contribuições confessadas em período superior a 5 (cinco) anos – já homologadas, estando decaído o direito do Fisco de apurar e lançar qualquer eventual diferença – para cobrar agora, por via transversa (descontando do crédito), diferenças não lançadas, especialmente de outras contribuições! 4.15. Aliás, a inclusão no cálculo dessas outras contribuições, de outras espécies, é um absurdo que deixa nítido o excesso de exação e, ainda, a manifesta resistência em obedecer a coisa julgada!

E assim resume as teses que esgrime: 4.16. A glosa das compensações, portanto, é manifestamente equivocada e ilegal, porque, como se vê do critério de cálculo adotado, longe de apurar o direito creditório: (i) partiu da exigência ilegal de documentos cuja guarda a lei dispensou; (ii) ignorou a base de cálculo já homologada, confessada em GFIP, há mais de 5 (cinco) anos (art. 150, §4º, do CTN); e ainda (iii) exigiu supostas diferenças de contribuições já decaídas e nunca lançadas, inclusive e especialmente de outras espécies, descontando-as do crédito existente, mediante compensação de ofício.

Discorre sobre a GFIP, sua homologação e a impossibilidade de revisão ou de exigência de documentos, após a ocorrência da homologação tácita. Transcreve doutrina e jurisprudência e reitera o que teria sido, segundo suas proposições, falta de cumprimento de decisão judicial e de critério na análise dos créditos considerados.

Pede que seja julgada improcedente a ação fiscal, cancelado o Despacho Decisório e homologadas as compensações realizadas.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ATRAVÉS DE GFIP. HIPÓTESES LEGAIS.

No âmbito das contribuições previdenciárias, admite-se a compensação nos casos de pagamento ou recolhimento indevido ou a maior, sujeitando-se, entretanto, mesmo nessas hipóteses, às condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive a operacionalização por GFIP e de acordo com as respectivas regras pertinentes.

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA.

A compensação pressupõe necessariamente a certeza e a liquidez do crédito compensável, que deverá ser devidamente provado por quem o declara.

DECADÊNCIA. PRAZO LEGAL. COMPENSAÇÃO EM GFIP.

Não obstante ser de cinco anos o prazo legal para homologação das compensações realizadas em GFIP, o Contribuinte, ao inserir informações (créditos, por exemplo) dos cinco anos anteriores, estará, no prazo subsequente de cinco anos, obrigado a apresentar os documentos comprobatórios do crédito declarado.

COMPENSAÇÃO. ENCONTRO DE CONTAS ENTRE O CONTRIBUINTE E O FISCO.

É restituível ou compensável em GFIP a diferença entre o montante apurado de contribuições devidas em determinada competência e o eventual crédito do qual seja o Contribuinte detentor.

JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA. EFEITOS LEGAIS.

As posições e manifestações doutrinárias, mesmo as mais sólidas e consistentes, podem eventualmente servir de inspiração nas alterações legislativas, mas, até que efetivamente ocorram tais alterações, são meras manifestações de opiniões (ainda que virtualmente brilhantes), que não constituem, por absoluta falta de fundamento legal, razão para que sejam afastadas as normas legais formalmente vigentes.

Cientificado do resultado do julgamento em **07/05/2018**, uma **segunda-feira** (fls. 1.048), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **06/06/2019**, uma **quinta-feira** (fls. 1.050), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) A alteração do critério jurídico no relatório fiscal de fls. 967-974 **viola o art. 146 do CTN**, porquanto modifica o fundamento da glosa da compensação após já ter sido superada a motivação original, em afronta à regra da vinculação do ato administrativo à sua motivação e à segurança jurídica.

b) A manutenção da glosa da compensação com base em novo fundamento em dezembro de 2018 **fere o art. 150, § 4º do CTN e o art. 74, § 5º da Lei 9.430/96**, dado que já transcorrido o prazo decadencial de cinco anos desde a entrega da GFIP da competência de julho de 2013, ensejando a homologação tácita da compensação.

- c) A exigência de apresentação de folhas de pagamento relativas a competências anteriores a 2010 **viola o art. 195, parágrafo único, do CTN**, pois impõe ao contribuinte obrigação de manutenção de documentos além do prazo legal de cinco anos, contrariando a legislação tributária.
- d) A revisão da base de cálculo das contribuições já confessadas em GFIP e homologadas tacitamente **fere o art. 150, § 4º do CTN**, ao permitir que a autoridade fiscal, de forma oblíqua, promova compensação de ofício com base em supostas diferenças não lançadas e já decaídas.
- e) A dedução de créditos do contribuinte com base em cálculo de contribuições diversas (20% patronal, salário-educação, INCRA, SESI, SENAI, SEBRAE) **contraria os arts. 142 e 150 do CTN**, pois representa cobrança indireta de tributos não formalizados por auto de infração ou notificação de lançamento, em violação ao art. 9º do Decreto 70.235/72.
- f) A glosa integral de créditos compensáveis, mesmo quando reconhecida a existência de recolhimento a maior (como na competência 13/2009), **fere o princípio da legalidade e da proporcionalidade**, na medida em que desconsidera valores incontroversos e reconhecidos nos próprios documentos fiscais.
- g) A negativa de homologação das compensações com base em pretensa reapuração de bases já homologadas **configura cobrança indireta de tributos extintos pela decadência**, o que é vedado pela jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário, ofendendo, ainda, o art. 156, inciso V, do CTN.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“Isto posto, a Peugeot-Citroën do Brasil Automóveis Ltda. espera seja julgado procedente o presente recurso voluntário, para que a ação fiscal seja julgada improcedente, sendo, por conseguinte, cancelado ou reformado o Despacho Decisório n. 181/2017 (retificado pelo relatório fiscal de fls. 967-974), a fim de que seja reconhecido o seu direito creditório e sejam integralmente homologadas as compensações glosadas pela referida decisão, de modo a extinguir os créditos tributários exigidos, por ser medida de direito.”

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à **contribuição previdenciária**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

1. **Fato gerador:** compensações realizadas pela parte-recorrente em GFIP nas competências **02/2013 e de 07/2013 a 13/2013**, relativas a contribuições sociais previdenciárias;
2. **Infração:** compensação indevida de valores de contribuição ao SAT (Seguro de Acidente do Trabalho), sem respaldo legal, por ausência de comprovação da certeza e liquidez do crédito utilizado;
3. **Normas violadas:**
 - **Art. 170 do CTN**, que exige a certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação;
 - **Art. 89, §§ 9º e 10º da Lei nº 8.212/1991**, quanto à exigibilidade e penalidades relativas a compensações indevidas;
 - **Art. 26 da Lei nº 11.457/2007 e Instruções Normativas RFB nº 1.300/2012 e 1.717/2017**, que regulam a forma de apuração, declaração e homologação das compensações previdenciárias;
 - **Art. 32, §2º da Lei nº 8.212/1991**, que trata da constituição do crédito via GFIP como confissão de dívida;
 - **Art. 460 da IN RFB nº 971/2009**, que caracteriza a GFIP como documento hábil para a constituição do crédito tributário;
4. **Montante glosado:** os valores indevidamente compensados somaram, conforme demonstrativo do *quadro da página 18* do Despacho Decisório, cifras superiores a **R\$ 5.714.000,00**, a título de compensações não homologadas, integral ou parcialmente, relativas a diferentes estabelecimentos da parte-recorrente (ex: CNPJs 67.405.936/0001-73, 0005-05, 0009-20, 0010-64 e 0012-26).

A autoridade fiscal, ao examinar compensações de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP pela parte-recorrente, relativas às competências de **02/2013 e de 07/2013 a 13/2013**, deflagrou procedimento fiscal com a emissão da Intimação nº 403/2017, cuja ciência ocorreu em 15/05/2017, sendo sucedida por novas intimações e reintimações que resultaram na lavratura do Termo de Informação Fiscal nº 779/2017.

Em resposta às intimações, a parte-recorrente alegou dois fundamentos para as compensações realizadas:

1. **Redução da alíquota do RAT/SAT**, com base em decisão judicial transitada em julgado na Ação nº 0003741-06.2005.4.02.5101, a qual teria assegurado o recolhimento da contribuição ao SAT à alíquota de 1% para determinados estabelecimentos;
2. **Erro no recolhimento do FAP**, especificamente na competência de janeiro de 2013, onde teria sido aplicada alíquota de 1% em vez de 0,7771%, gerando crédito compensado na competência subsequente.

A autoridade fiscal analisou os fundamentos e documentos apresentados, concluindo:

- Quanto ao fundamento judicial, embora reconheça a existência de decisão transitada em julgado em 26/05/2011 favorável à parte-recorrente, restringe seus efeitos aos estabelecimentos de CNPJ **67.405.936/0005-05**, **0007-69** e **0010-64**. Assim, glosou compensações efetuadas por outros estabelecimentos, como o CNPJ **67.405.936/0001-73**, por falta de amparo na decisão judicial;
- Apontou a ausência de documentação necessária para comprovação da liquidez e certeza dos créditos utilizados nas compensações, especialmente pela não apresentação de resumos de folhas de pagamento anteriores a 2010, mesmo após reintimações;
- Identificou divergências entre os valores de base de cálculo declarados em GFIP e os efetivamente apurados nos resumos de folhas de pagamento apresentados, com inconsistências que comprometeriam a validade dos créditos compensados;
- Constatou erros na metodologia de atualização dos créditos utilizados, em desacordo com o art. 89, §4º da Lei nº 8.212/1991, resultando em fatores de atualização superiores aos devidos.

Diante desses elementos, concluiu pela **não homologação, integral ou parcial, das compensações declaradas**, nos termos do art. 85 da IN RFB nº 1.717/2017 (anteriormente art. 57 da IN RFB nº 1.300/2012), determinando o retorno dos respectivos créditos tributários à condição de exigíveis, com os devidos acréscimos legais.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que as compensações previdenciárias glosadas foram regularmente efetuadas, com base em créditos legítimos, devidamente comprovados, e que a autoridade lançadora deixou de motivar adequadamente as razões de sua não homologação, incorrendo, com isso, em vícios materiais e formais.

Sustentou, inicialmente, a **tempestividade** da impugnação, considerando a ciência do Despacho Decisório nº 181/2017 em 10/11/2017 e a protocolização da defesa em 12/12/2017, dentro do prazo legal de 30 dias.

Quanto ao **mérito**, dividiu sua argumentação em quatro pontos principais:

1. **Competência 02/2013 – Correção do FAP (não relacionada à ação judicial)**
Alegou que a compensação referente a essa competência decorreu de recolhimento a maior ocorrido em janeiro de 2013, por utilização equivocada de alíquota FAP de 1% em vez da correta, de 0,7771%. Argumentou que essa compensação não guarda relação com a ação judicial mencionada pela fiscalização. Ressaltou que o despacho decisório glosou essa compensação sem apresentar motivação adequada, violando o dever de fundamentação previsto nos artigos 10 do Decreto nº 70.235/1972 e 39 do Decreto nº 7.574/2011. Invocou ainda doutrina e precedentes do CARF para sustentar a nulidade da glosa por vício formal, dada a ausência de motivação e o cerceamento ao direito de defesa.
2. **Competência 07/2013 – Correção da alíquota RAT conforme Decreto**
Esclareceu que a compensação realizada na competência de julho de 2013, relativa ao CNPJ nº 67.405.936/0001-73, também não decorre de decisão judicial, mas de recolhimento indevido, entre 11/2008 e 13/2009, com aplicação equivocada de alíquota de 3%, quando o correto seria 2%, conforme o Anexo V do Decreto nº 3.048/99, na redação do Decreto nº 6.042/2007. Defendeu que a origem do crédito encontra respaldo na legislação vigente à época e que a autoridade lançadora equivocou-se ao vincular esse crédito à ação judicial.
3. **Demais competências – Impossibilidade de revisão de base homologada**
Argumentou que as glosas fundadas na suposta ausência de documentos relativos a períodos anteriores a 2010, ou na discordância quanto à base de cálculo da GFIP, incorreram em revisão indevida de lançamentos já homologados tacitamente, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Destacou que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, decorrido o prazo legal sem manifestação do Fisco, considera-se homologada a base declarada. Citou doutrina de Paulo de Barros Carvalho e Alfredo

Augusto Becker para reforçar o argumento de que a base de cálculo integra o lançamento e não pode ser revista após o prazo decadencial.

4. **Reformulação da base de cálculo para exigir contribuições decaídas**
- Apontou que o Fisco, ao revisar as bases das GFIPs anteriores a 2013, teria recalculado e exigido, de forma oblíqua, não apenas a contribuição ao SAT, mas também todas as contribuições previdenciárias patronais e de terceiros (INSS, SESI, SENAI, etc.), aplicando alíquotas totais entre 24,30% e 27,34%, com base em planilha constante do Anexo VI do despacho. Reputou tal conduta como ilegal, por implicar exigência de créditos já extintos pela decadência. Argumentou, por fim, que o procedimento adotado pela autoridade lançadora visou apenas a evitar o reconhecimento do direito creditório da parte-recorrente, frustrando o cumprimento de decisão judicial.

Ao final, **pediu** o reconhecimento integral de seus créditos e a consequente **homologação de todas as compensações glosadas**, com o consequente cancelamento do crédito tributário então constituído.

Durante o curso do processo administrativo, o julgamento da manifestação de inconformidade foi **convertido em diligência**, por meio da **Resolução nº 14-4.595**, da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, em sessão realizada em **27 de março de 2018**.

A conversão foi determinada com fundamento nas seguintes razões:

1. A parte-recorrente havia sustentado, em sua manifestação, que parte dos créditos utilizados nas compensações possuía origem diversa da ação judicial mencionada no Despacho Decisório, consistindo:
 - o na **diferença de alíquota do FAP**, aplicada equivocadamente em 01/2013 (1% ao invés de 0,7771%);
 - o e na **alteração legal da alíquota do SAT**, de 3% para 2%, no período de **11/2008 a 13/2009**, para o estabelecimento de CNPJ nº 67.405.936/0001-73.
2. No entanto, o Despacho Decisório nº 181/2017 teria se limitado a analisar os créditos com base exclusivamente na decisão judicial, desconsiderando os fundamentos autônomos das demais compensações declaradas.
3. Além disso, a autoridade julgadora de origem entendeu necessário oportunizar à parte a apresentação de **documentos comprobatórios da certeza e liquidez dos créditos** utilizados nas compensações, especialmente os recolhimentos a maior alegados para os períodos de 2008 a 2013.
- 4.

Em cumprimento à diligência, foi instaurado o **Procedimento Fiscal nº 07105.00.2018.00346-3**, formalizado por meio do **Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Diligência**, expedido pela DRF em Volta Redonda em **1º de outubro de 2018**.

Nesse contexto, a parte-recorrente apresentou, por meio de petição datada de **9 de outubro de 2018**, os **resumos de folhas de pagamento** relativos ao estabelecimento de CNPJ nº 67.405.936/0001-73, **abrangendo o período de março a dezembro de 2009 (incluindo o 13º salário)**. Informou, ainda, que **não foi possível localizar os documentos relativos às competências de 11/2008 a 02/2009**, em razão de problemas operacionais internos.

A autoridade fiscal responsável pela diligência, por sua vez, deveria realizar a análise desses novos elementos e, se necessário, propor **retificação do despacho decisório**, nos termos da determinação contida na Resolução de conversão em diligência.

Em cumprimento à diligência determinada no processo nº 10073.722002/2017-18, a autoridade fiscal instaurou o **Procedimento Fiscal de Diligência** por meio do **TIPF de 04/10/2018**, com o objetivo específico de examinar as compensações declaradas:

- na **competência 02/2013**; e
- na **competência 07/2013**, relativamente ao **CNPJ nº 67.405.936/0001-73**.
- **1. Competência 02/2013**

A parte-recorrente alegava que a compensação na competência 02/2013 decorria de **recolhimento a maior em 01/2013**, causado pela **aplicação incorreta da alíquota do FAP (1,0000 em vez de 0,7771)**.

Contudo, o relatório de diligência confirmou os fundamentos do Despacho Decisório nº 181/2017:

- Houve **ausência de declaração, na GFIP, da totalidade das bases de cálculo** das contribuições previdenciárias apuradas com base nos resumos das folhas de pagamento de 01/2013;
- As planilhas (Anexos I a VI do Despacho) demonstraram a **inexistência de créditos líquidos e certos**;
- Não se verificou **pagamento indevido ou a maior**, como exige o art. 89 da Lei nº 8.212/1991;

Assim, a autoridade fiscal concluiu pela **manutenção da glosa integral** da compensação declarada na competência 02/2013.

- **2. Competência 07/2013 – CNPJ 67.405.936/0001-73**

A parte-recorrente afirmou que essa compensação decorreu de **recolhimentos indevidos realizados entre 11/2008 e 13/2009**, quando teria utilizado **alíquota SAT de 3% em vez de 2%**, segundo o CNAE 2910-7-01 (fabricação de automóveis), enquadrado como risco médio pelo Anexo V do Decreto nº 3.048/1999, na redação do Decreto nº 6.042/2007.

A autoridade fiscal:

- Reconheceu que a alíquota correta no período de 11/2008 a 12/2009 era de **2%**;
- Confirmou que, a partir de **janeiro de 2010**, a alíquota passou a ser de **3%**, conforme Decreto nº 6.957/2009;
- Apontou, porém, que a parte-recorrente **não apresentou os resumos de folhas de pagamento de 11/2008 a 02/2009**, por alegados problemas operacionais;
- Além disso, a verificação cruzada entre GFIP e GPS indicou **inexistência de sobras de recolhimento na competência 13/2009**.
-

Todavia, considerando os documentos apresentados para parte do período (março a dezembro de 2009), a fiscalização reavaliou a compensação na competência 07/2013 e **admitiu parcialmente os créditos compensados**, nos seguintes termos:

- Valor originalmente compensado: **R\$ 1.869.093,83**
- Valor reconhecido como passível de compensação: **R\$ 1.142.094,02**
- Valor glosado remanescente: **R\$ 726.999,81**

A conclusão foi formalmente registrada como **retificação parcial do Despacho Decisório nº 181/2017**, restrita à competência 07/2013 e ao referido estabelecimento.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgar parcialmente procedente** o pedido deduzido pela parte-recorrente.

A decisão amparou-se, em síntese, nos seguintes fundamentos:

1. **Reconhecimento da diligência e retificação parcial da glosa**
O colegiado observou que, em cumprimento à **Resolução nº 14-4.595 da DRJ/RPO**, foi realizada diligência que culminou na **retificação do Despacho Decisório nº 181/2017**, com **reconhecimento parcial da compensação declarada na competência 07/2013**,

relativamente ao CNPJ nº 67.405.936/0001-73. Assim, foi reduzido o montante glosado de R\$ 1.869.093,83 para R\$ 726.999,81 .

2. Manutenção das demais glosas

O colegiado entendeu pela **manutenção das glosas referentes às demais compensações**, inclusive a relativa à competência 02/2013. Considerou, para tanto:

- o a **inexistência de comprovação da certeza e liquidez** dos créditos alegadamente utilizados;
- o a **ausência de recolhimento a maior comprovado** nos documentos apresentados;
- o o entendimento de que a **GFIP é um documento de confissão de dívida** e não instrumento hábil, por si só, à constituição de crédito a compensar.

3. Julgamento formal e técnico

O voto condutor, ao fundamentar a decisão, rechaçou os argumentos da parte-recorrente no tocante à suposta ausência de motivação do lançamento. Destacou que o Despacho Decisório e o Relatório Fiscal de Diligência expuseram de modo detalhado os critérios de análise, os documentos considerados, os fundamentos legais e os cálculos que embasaram a não homologação de parte das compensações.

Ao final, o colegiado **deu parcial provimento à manifestação de inconformidade, cancelando parcialmente o crédito tributário**, exclusivamente na parcela referente à retificação efetuada em decorrência da diligência, nos termos do Relatório Fiscal de 04/12/2018.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se que a **glosa das compensações declaradas nas competências de 02/2013 e de 07/2013 a 13/2013** deu-se com base em fundamentos jurídicos e materiais equivocados, que violariam os princípios da legalidade, da segurança jurídica, do contraditório e da motivação do ato administrativo.

O recorrente reiterou que parte dos créditos utilizados nas compensações originou-se de **decisão judicial transitada em julgado**, proferida na ação nº 0003741-06.2005.4.02.5101, a qual reconheceu o direito à aplicação da alíquota de 1% da contribuição ao SAT para estabelecimentos cuja atividade foi enquadrada como de risco leve.

Sustentou, todavia, que outras compensações não estavam amparadas por essa decisão judicial, mas sim em **pagamentos indevidos decorrentes de erros na aplicação de alíquotas**, a saber:

- Fator Acidentário de Prevenção (FAP) **neutro (=1,0000) indevidamente aplicado em 01/2013**, ao invés do correto 0,7771, gerando crédito compensado em 02/2013;

- Aplicação da alíquota de **3% de RAT entre 11/2008 e 13/2009**, quando a alíquota devida, segundo o CNAE da atividade principal, era de 2%.

As compensações fundadas nesses recolhimentos a maior, segundo o recorrente, **não foram enfrentadas no despacho decisório originário**, o qual foi retificado apenas parcialmente após diligência.

O recorrente impugnou o fato de a motivação da glosa inicialmente fundada na **não abrangência da coisa julgada ao CNPJ matriz** ter sido substituída, na retificação, por novo fundamento, calcado em supostas divergências entre bases de cálculo das GFIPs e os resumos das folhas de pagamento.

Sustentou que essa **modificação do critério jurídico** caracteriza **ilegalidade**, à luz do art. 146 do CTN, e que, de todo modo, a compensação referente à competência 07/2013 já estaria **tacitamente homologada**, nos termos do art. 150, §4º, do CTN e do art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996.

Aduziu que o procedimento fiscal resultou na **revisão indevida das bases de cálculo de GFIPs entregues entre 2004 e 2009**, utilizadas como origem dos créditos. A partir disso, a fiscalização teria glosado os créditos ao **recalcular integralmente as contribuições previdenciárias**, inclusive aquelas de outras espécies (como 20% patronal, terceiros e salário-educação), utilizando alíquotas totais entre 24,30% e 27,34%.

Sustentou que essa conduta configura **exigência indireta de tributos já extintos pela decadência**, vedada tanto por lei (art. 150, §4º do CTN) quanto pela jurisprudência administrativa e judicial, e que a GFIP, como instrumento de confissão de dívida, produz todos os efeitos da homologação tácita após 5 anos.

Apontou ainda que a **exigência de resumos de folhas de pagamento** com mais de cinco anos violaria o disposto no art. 195, parágrafo único, do CTN, que limita a obrigação de guarda de documentos ao prazo prescricional do crédito tributário.

O recorrente destacou, como exemplo ilustrativo, a glosa integral do crédito declarado na competência 13/2009, referente ao CNPJ 67.405.936/0001-73. Demonstrou, com base em documentos dos autos, que o valor recolhido superava o devido com base na alíquota correta (2%), ainda que houvesse pequena divergência na base de cálculo entre GFIP e folha. Apesar disso, o crédito foi glosado **integralmente**, o que classificou como desproporcional e dissociado dos próprios dados utilizados pela fiscalização.

Ao final, o recorrente **pediu** o provimento integral do recurso, com a consequente **reforma do Despacho Decisório nº 181/2017 (retificado pelo relatório de diligência)**, para que se **reconheça o direito creditório pleiteado e se homologuem integralmente todas as compensações glosadas**, com o consequente **cancelamento do crédito tributário** exigido.

Feito esse longo registro, é possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

Ord.	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (Autoridade lançadora)	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO (DRJ)	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
1	As compensações foram indeferidas por ausência de comprovação da certeza e liquidez dos créditos. A parte não apresentou documentação hábil (resumos de folha de pagamento anteriores a 2010), conforme exigido pelas IN RFB nº 1.300/2012 e 1.717/2017, art. 85.	A exigência documental é ilegal. Alegou que, quanto à competência 02/2013, o crédito decorre de erro de FAP em 01/2013 e apresentou GFIPs e comprovantes.	Manteve a exigência por entender que a autoridade fiscal detalhou os critérios de análise e a glosa foi justificada por ausência de prova material (documental) suficiente.	A exigência de documentos ultrapassa o prazo legal de guarda (art. 195, parágrafo único, do CTN). A fiscalização desconsiderou provas apresentadas e aplicou exigências sem respaldo legal.
2	A compensação na competência 02/2013 foi glosada por ausência de comprovação de pagamento indevido em 01/2013 (alegada aplicação incorreta de FAP).	A compensação decorre de recolhimento a maior em 01/2013, devido à aplicação incorreta do FAP. Sustentou que apresentou GFIP original e retificadora com as respectivas alíquotas.	Considerou que a diferença não restou comprovada por documentos idôneos, especialmente devido à inconsistência entre GFIP e folha de pagamento.	A alíquota de FAP de 1,0000 foi aplicada indevidamente em 01/2013. Sustentou que houve pagamento a maior, e que a glosa decorreu de erro de base revisada de forma indevida após decadência.
3	Parte dos créditos compensados com base em decisão judicial foram glosados por se referirem a estabelecimentos não abrangidos pela coisa julgada (ex.: matriz – CNPJ 0001-73).	Afirmou que parte dos créditos não tem origem judicial, mas sim legal (erro na alíquota do RAT por legislação vigente), e apresentou GFIPs retificadas para demonstrar o erro.	Afastou o fundamento original (coisa julgada), mas manteve a glosa sob novo fundamento: inconsistência entre valores da base de cálculo nas GFIPs e folhas.	Houve alteração indevida de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN. Além disso, o novo fundamento foi lançado após o prazo de 5 anos (art. 150, §4º, CTN).
4	Os resumos de folhas de pagamento não foram apresentados para competências de 11/2008 a 02/2009. Sem esses documentos, não se reconheceu o crédito.	Informou que os documentos não foram localizados por troca de sistema. Sustentou que a GFIP, como confissão de dívida, comprova o crédito declarado.	Considerou que, sem os resumos de folhas, não há comprovação da origem do crédito, mantendo a glosa.	O CTN dispensa a guarda de documentos após 5 anos. A autoridade não pode desconsiderar a GFIP homologada para glosar crédito de período já decaído.
5	Nos casos em que houve pequenas divergências entre GFIP e folhas de pagamento, a autoridade revisou as bases e recalculou as contribuições devidas, glosando o crédito.	Alegou que essa conduta caracteriza revisão indevida de lançamento já homologado, e que as divergências eram ínfimas.	Manteve a glosa com base na constatação da diferença entre valores das GFIPs e das folhas de pagamento.	O procedimento é ilegal: revisão de base de cálculo de períodos decaídos, com imposição de compensação de ofício de tributos nunca lançados (inclusive INSS, terceiros etc.), contrariando art. 150, §4º e art. 9º do Dec.

				70.235/72.
6	A fiscalização aplicou alíquotas globais (24,30% a 27,34%) sobre bases ajustadas, o que resultou na glosa integral dos créditos compensados.	Apontou que essa metodologia desconsiderou a limitação da compensação ao SAT e que as demais contribuições nunca foram objeto da GFIP retificadora.	Entendeu que a metodologia aplicada pela fiscalização estava fundamentada na necessidade de verificar a consistência do crédito declarado.	Argumentou que a glosa corresponde a cobrança indireta de tributos decaídos e não lançados, mediante compensação de ofício disfarçada, ferindo a legalidade e a moralidade administrativa.
7	Na competência 13/2009, o crédito foi glosado por suposta ausência de sobra de recolhimento.	Apontou que houve recolhimento superior ao devido, com base nas alíquotas corretas, e que a sobra foi comprovada (cálculo demonstrado).	A decisão manteve a glosa com base na planilha fiscal que indicava “inexistência de sobra”, sem confrontar os cálculos apresentados.	Demonstrou, com base nos próprios dados da fiscalização, que haveria crédito de R\$ 78.262,08, não reconhecido. Sustentou que a glosa foi feita sem apuração precisa, e de forma desproporcional.

Passo ao exame da preliminar.

3 PRELIMINAR

3.1 PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

3.1.1 CENÁRIO

Apesar de o tema da decadência ser muito próximo da alegação de mudança de critério decisório determinante, ele pode ser examinado de modo autônomo.

O acórdão-recorrido afastou a alegação de decadência formulada pelo contribuinte ao afirmar que, no caso das compensações previdenciárias, **não se aplica exclusivamente o art. 150, §4º do CTN**, mas sim o **regramento específico previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/1996**, regulamentado à época pelo **art. 85 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012**. Destacou que tais normas disciplinam o procedimento administrativo de compensação no âmbito da Receita Federal do Brasil, e conferem à autoridade fiscal **prazo de 5 anos para apreciar a compensação a contar da data de sua entrega**, sendo esse prazo autônomo em relação ao prazo de decadência da constituição originária do crédito tributário. Com base nisso, o colegiado entendeu que, **ainda que os fatos geradores das contribuições referidas nas GFIPs remontem a períodos anteriores a 2013**, a análise da validade dos créditos informados pelo contribuinte, em declarações de compensação entregues nesse mesmo ano, ocorreu **dentro do prazo legal de 5 anos contados da apresentação da declaração compensatória**, razão pela qual rejeitou a alegação de decadência.

Já o recorrente sustentou que a autoridade fiscal, ao glosar os créditos compensados, procedeu a uma **revisão indevida de fatos geradores já alcançados pela**

decadência, contrariando o disposto no **art. 150, §4º do CTN**. Alegou que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, e não havendo lançamento de ofício no prazo legal, considera-se **homologada tacitamente** a apuração efetuada pelo contribuinte, inclusive quanto à base de cálculo e ao valor efetivamente recolhido. Argumentou, ainda, que a **autoridade fiscal ultrapassou os limites do controle da compensação**, pois não apenas rejeitou a validade dos créditos, mas **recalculou integralmente as contribuições devidas em competências de 2008 a 2010**, inclusive de espécies tributárias que sequer foram objeto da compensação (como INSS patronal, contribuições a terceiros e salário-educação). Por fim, afirmou que a aplicação do art. 85 da IN RFB nº 1.300/2012 **não poderia afastar norma de hierarquia superior**, como o art. 150 do CTN, sob pena de violação aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

A primeira providência relacionada ao exame da decadência é a definição da regência, ou não, da Súmula 202/CARF sobre a questão.

3.1.2 REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DE ORIENTAÇÃO SUMULADA E NECESSÁRIO EXAME DE DISTINÇÃO (DISTINGUISHING)

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que

poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, *b* da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênua para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser. [...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (*distinguishing*), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (*distinguishing*), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017; REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

Definido que o exame sobre a presença dos requisitos para aplicação de orientação firmada em precedente ou súmula vinculantes é imprescindível, destaco ao Colegiado o debate sobre a aplicabilidade do texto da Súmula 202/CARF ao quadro.

3.1.3 EXAME DA APLICABILIDADE DA SÚMULA 202/CARF AO PODER-DEVER DA AUTORIDADE FISCAL PARA EXAMINAR OS ELEMENTOS DO DIREITO CREDITÓRIO DERIVADOS DE TRIBUTOS CONSTITUÍDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS

Dispõe a Súmula 202/CARF, textualmente:

Súmula CARF 202

O prazo para homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo conta-se da data da entrega da Declaração de Compensação (DCOMP) ou da data

do pedido de compensação convertido em DCOMP, mesmo quando anteriores a 31/10/2003.

Salta à leitura desse enunciado a cláusula explicativa, *mesmo quando anteriores a 31/10/2003*. Associada à circunstância de o enunciado deixar de definir precisamente, ainda que expletivamente, quais seriam os atos sujeitos à homologação da compensação declarada, gera fundada dúvida sobre o alcance da orientação, dado que tais atos compensatórios se espraiam ao longo de processos diversos.

O ponto ambíguo reside na circunstância de que a “compensação” pressupõe dois grupos de fatos jurídicos distintos, e cujos parâmetros de controle são inconfundíveis.

Inicialmente, toda compensação demanda o recolhimento indevido de tributo, ou seja, um indébito tributário. Por sua vez, esse indébito se desdobra em dois pontos correlatos: um, que é o efetivo recolhimento ou pagamento do valor, e o outro, a invalidez total ou parcial do crédito tributário extinto, ou seja, da norma individual e concreta. Essa invalidez pode decorrer de lapso trivial, como um erro de cálculo, ou em decorrência de questões mais sofisticadas, como um erro de interpretação, ou a própria inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma geral e abstrata que veicula a regra-matriz.

Em outra quadra temporal, temos o ato que corporifica a compensação. Com ele, o contribuinte registra os créditos compensáveis aos créditos correntes, segundo a forma prevista na legislação de regência. Aqui temos outros requisitos a observar, alheios à existência jurídica do próprio indébito, como a elegibilidade dos créditos correntes ao encontro de contas (e.g., as históricas limitações aos “tributos da mesma espécie”).

Feita essa distinção analítica a expor os vários estágios do fenômeno, a correta leitura da Súmula CARF 202 suscita um debate de notável relevância no direito tributário, pontuado nos limites temporais da atuação da autoridade fiscal. Uma análise aprofundada dos acórdãos que lhe deram origem revela que sua função é estritamente procedimental e temporal, dirimindo uma **controvérsia específica** sobre o termo inicial de um prazo, sem, contudo, adentrar a seara do prazo decadencial para a fiscalização da constituição de créditos tributários que, em momento ulterior, se revelem indevidos.

Interessantemente, é imperativo observar que o recorrente, em todos os recursos especiais que fundamentaram a matéria, foi a **Fazenda Nacional**, representada pela sua Procuradoria. O interesse que a movia era singular e de manifesta importância para o erário: impedir a aplicação retroativa do prazo de cinco anos para a homologação de compensações, instituído pela Medida Provisória 135/2003. A razão para tal oposição era pragmática, pois, caso a norma retroagisse, um vasto acervo de pedidos de compensação, protocolados antes da vigência da nova lei, seriam automaticamente aprovados por decurso de prazo, a chamada homologação tácita, subtraindo da Administração Tributária a prerrogativa de analisar a liquidez e a certeza dos créditos ali pleiteados.

Com efeito, o quadro fático-jurídico do debate se delineou a partir de uma alteração legislativa fundamental. Antes da referida Medida Provisória, o ordenamento jurídico não estipulava ostensivamente um prazo máximo para que o Fisco apreciasse os pedidos de compensação, conferindo-lhe, na prática, um lapso temporal indefinido para exercício desse poder-dever, a menos que, pelo uso de técnica de controle de constitucionalidade, a necessária segurança jurídica fosse aplicada a cada um dos casos pendentes. A nova lei, ao introduzir o § 5º ao artigo 74 da Lei nº 9.430/96, fixou o peremptório prazo de cinco anos, contados da entrega da declaração, para a análise fiscal. O fundamento da Fazenda Nacional para resistir à sua aplicação imediata aos casos pendentes residia no princípio da irretroatividade das leis, sustentando que o prazo, se aplicável, deveria ter seu cômputo iniciado, no máximo, a partir da data de vigência da norma, em 30 de outubro de 2003, para não surpreender a Administração com uma obrigação temporal inexistente à época do protocolo dos pedidos.

Diante desse panorama, o mérito das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e posteriormente consolidado na Súmula CARF 202, não versou sobre o direito de a Fazenda fiscalizar a origem do crédito, mas unicamente sobre a contenda da retroatividade. A função cardinal do enunciado sumular, portanto, foi pacificar o entendimento de que a tese fazendária não deveria prosperar.

Ficou, assim, definitivamente estabelecido que a nova regra temporal se aplica, sim, aos processos em curso, e que o marco inicial para a contagem do prazo quinquenal para a homologação da compensação é a data do protocolo original do pedido, mesmo para aqueles anteriores a 31 de outubro de 2003. A súmula, em sua essência, serviu para rechaçar a pretensão do Fisco de modular os efeitos da lei no tempo, confirmando a retroatividade da norma mais benéfica no que tange ao termo *a quo* do prazo para a análise do ato de compensar.

Em arremate, resulta claro que a orientação firmada na Súmula CARF 202 disciplina, exclusivamente, o tempo que a autoridade fiscal possui para se manifestar sobre o *pedido de compensação*, ou seja, sobre o encontro de contas entre um débito declarado e um crédito alegado. Ela nada diz, e não poderia dizer, sobre o prazo decadencial para que o Fisco investigue e, se for o caso, lance de ofício diferenças relativas à constituição do próprio crédito que, anos depois, foi utilizado na compensação. Confundir o prazo para homologar o *procedimento de compensação* com o prazo para fiscalizar a *origem e a validade do crédito* consiste em uma equivocada exegese, que amplia o escopo da súmula para além da controvérsia que ela foi designada a resolver.

Como no aviso feito pelo min. Victor Nunes Leal há pouco mencionado, o silêncio sumular não pode ser estendido para reger a discussão sobre a aplicabilidade do prazo decadencial sobre os elementos da formação do indébito tributário, **quer para beneficiar o contribuinte, quer para dar razão às autoridades fiscais**. A constatação é bem mais simples: tal matéria deve ser enfrentada, em suas questões de fundo.

Diante do exposto, encaminho a discussão no sentido de definir que há *distinguishing* entre os elementos decisórios determinantes da orientação sumulada, de um lado, e os elementos críticos presentes ao caso concreto.

3.1.4 PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AOS COMPONENTES DA COMPENSAÇÃO QUE DERIVAM DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Em relação à compensação, como forma de extinção do crédito tributário, o objeto da atividade fiscalizatória é a conduta do contribuinte consistente na apresentação, às autoridades fiscais, do respectivo pedido, cuja ocorrência se torna o marco temporal para cômputo do prazo homologatório.

Essa é a racionalidade inerente à orientação constante na Súmula 202/CARF, que aqui aplico por sua força **persuasiva**:

Súmula CARF 202

O prazo para homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo conta-se da data da entrega da Declaração de Compensação (DCOMP) ou da data do pedido de compensação convertido em DCOMP, mesmo quando anteriores a 31/10/2003.

Porém, de modo diverso, a atividade fiscalizatória ao próprio crédito tributário que se deseja extinguir com a compensação não tem por objeto essa pretensão extintiva. Diferentemente, ela se volta contra a ação ou a omissão do contribuinte em relação à constituição do próprio crédito tributário, cujo valor será posto no encontro de contas inerentes à compensação.

Da mesma forma, as questões relativas à formação do crédito compensável já recolhido (“valor positivo”), é um terceiro objeto, que não se confunde nem com o crédito tributário (“valor negativo”, dívida), nem com o procedimento de compensação em si.

A controvérsia posta nos autos decorre da não homologação de compensações previdenciárias declaradas pelo sujeito passivo por meio de GFIP nas competências de 2013. Essas compensações tinham por objeto a extinção de débitos correntes mediante a utilização de créditos tributários oriundos de recolhimentos supostamente indevidos ocorridos entre 2008 e 2010. Os autos revelam que o núcleo do conflito não reside na própria obrigação principal, que é reconhecida pelo contribuinte, os débitos de 2013, mas sim na existência, validade e exigibilidade do crédito alegado como compensável.

O acórdão recorrido, ao afastar a alegação de decadência, incorreu em erro metodológico e normativo ao aplicar exclusivamente o prazo de cinco anos previsto no art. 74 da

Lei nº 9.430/1996, regulamentado à época pela Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, art. 85. Entendeu-se que, como as declarações de compensação foram entregues dentro desse quinquênio, a autoridade fiscal estava legalmente habilitada a proceder à sua análise, seja para homologar, seja para glosar total ou parcialmente os valores compensados.

Todavia, esse raciocínio parte de uma premissa incompleta: desconsidera a autonomia jurídica do crédito tributário objeto da compensação. Em rigor técnico, o instituto da compensação tributária requer dois pressupostos materiais indispensáveis: (i) a existência de débito líquido e certo perante a Fazenda Pública, e (ii) a existência, também líquida e certa, de crédito do contribuinte perante o Fisco. O reconhecimento da extinção da obrigação pelo mecanismo da compensação só pode ser validamente operado quando ambos os polos dessa relação forem juridicamente válidos e reciprocamente exigíveis.

É precisamente nesse ponto que se materializa o equívoco do julgado. A autoridade fiscal, ao glosar os créditos alegados, procedeu à reavaliação das bases de cálculo dos tributos que teriam gerado tais créditos compensáveis, baseando-se em divergências entre os valores declarados nas GFIPs e os resumos de folhas de pagamento apresentados em diligência. Essa reavaliação implicou, na prática, a reconstituição de fatos geradores de contribuições ocorridas entre 2008 e 2010, com apuração detalhada de salários, rubricas remuneratórias, classificação de natureza jurídica das verbas e aplicação de alíquotas compósitas sobre bases reconstruídas ex officio. Ou seja, o Fisco, sob o pretexto de verificar a certeza e a liquidez do crédito, promoveu verdadeira atividade de lançamento de ofício das contribuições que teriam sido supostamente recolhidas a maior pelo contribuinte em anos anteriores.

Ocorre que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional estabelece que, se a lei não fixar prazo específico para a homologação, esta se presume tácita, após o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, salvo se o lançamento de ofício for efetuado antes desse termo final. No caso concreto, os recolhimentos supostamente indevidos foram realizados entre 2008 e 2010, de modo que, em 2013, data das declarações de compensação, já se encontravam decaídos os poderes da Fazenda Pública para revisar os valores originários desses recolhimentos.

A legislação de regência da compensação administrativa (Lei nº 9.430/1996 e IN RFB nº 1.300/2012) não altera essa sistemática. É certo que o art. 74 da referida lei prevê que a compensação produzirá efeitos “sob condição resolutória da ulterior homologação pela autoridade administrativa”, mas esse dispositivo não suspende, nem reabre, o prazo de decadência previsto no art. 150, §4º, do CTN para o lançamento de tributo já extinto por homologação tácita. Tampouco pode ser interpretado como autorização para que a Administração, ao rechaçar o crédito alegado, revise de forma integral fatos geradores e apurações pretéritas, sem qualquer observância ao prazo decadencial material.

Portanto, ao glosar os créditos com base na reconstituição de fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos, a autoridade lançadora incorreu em vício de origem no próprio lançamento de ofício por não homologação. O acórdão recorrido, por sua vez, ratificou esse procedimento sob argumento exclusivamente formal, a saber, que a compensação foi declarada dentro do prazo quinquenal para análise da declaração compensatória — confundindo assim o prazo para homologação do procedimento de compensação com o prazo para constituição ou revisão dos tributos que geram o crédito compensável.

Esse desvio de subsunção jurídica desestabiliza os princípios da segurança jurídica, da legalidade estrita e da estabilidade das relações tributárias, pois transforma o procedimento de compensação em instrumento indireto de reabertura de lançamentos fiscais já acobertados pela decadência, sem qualquer respaldo legal para tanto. O controle da certeza e da liquidez do crédito compensável é prerrogativa legítima da Administração, mas essa prerrogativa não autoriza a Administração a ultrapassar os limites temporais impostos pelo direito tributário material à sua própria atuação revisora.

Em conclusão, a motivação adotada no acórdão recorrido padece de falha lógica e jurídica, por deixar de reconhecer que a aferição da existência do crédito utilizado na compensação não pode implicar rediscussão da validade jurídica de fatos geradores ocorridos além do marco decadencial. O equívoco está, pois, não no cálculo do valor do débito a compensar, mas na invalidação do crédito alegado, com base em fundamentos materiais sobre tributos cujo lançamento já se encontrava extinto pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Para facilitar a compreensão, apresento as seguintes matrizes:

Objeto do crédito (origem)	Competência(s) de origem	Marco inicial do quinquênio (art. 150, §4º, CTN)	Marco final do quinquênio (art. 150, §4º, CTN)	Ato(s) do Fisco que afetaram o crédito	Posição do recorrente frente ao prazo
RAT recolhido a 3% quando devido 2% (CNAE 2910-7-01; indébito por diferença de alíquota)	11/2008–12/2008	11/2008–12/2008	11/2013–12/2013	Despacho Decisório 2017 ; diligência/retificação 2018 ; acórdão DRJ 07/05/2019	Fora do quinquênio: reabertura em 2017/2018 incide sobre fatos de 2008 já decadentes
RAT recolhido a 3% quando devido 2% (mesma matriz fática)	01/2009–12/2009	01/2009–12/2009	01/2014–12/2014	Despacho 2017 ; diligência/retificação 2018 ; acórdão 2019	Fora do quinquênio: reabertura em 2017/2018 incide sobre fatos de 2009 já decadentes
RAT (13º salário) – mesma matriz	13/2009	12/2009 (FG do 13º)	12/2014	Despacho 2017 ; diligência/retificação	Fora do quinquênio:

fática				2018; acórdão 2019	reabertura em 2017/2018 incide sobre fato de 2009 já decadente
FAP aplicado indevidamente (=1,0000 em vez de 0,7771); indébito de 01/2013 compensado em 02/2013	01/2013	01/2013	01/2018	Despacho 2017 (ainda dentro do quinquênio); diligência/retificação 2018 (já após 01/2018)	Para atos em 2017 : dentro do quinquênio (poder de controle da existência do crédito). Para atos após 01/2018 : fora do quinquênio (não pode reabrir base pretérita)

Elemento	Situação correta	Entendimento do acórdão	Erro?
Dívida (tributo a compensar)	Débitos de 2013 declarados em GFIP	Válidos e dentro do prazo	Correto
Crédito (pagamento a maior feito em 2008–2010)	Deve estar dentro do prazo prescricional de 5 anos	Ignorado	O acórdão não examina a prescrição do crédito, tampouco sua validade quanto à origem
Metodologia da glosa	Exige prova do pagamento indevido (documentos)	Fisco reavaliou bases antigas e glosou por divergências com GFIP	Reexame de bases de cálculo de tributos decaídos, o que é vedado

Confirmado o erro de interpretação a eivar tanto a rejeição da compensação como o acórdão-recorrido, faz-se necessário reconhecer a decadência.

A parte-recorrente impugna a glosa de compensações previdenciárias declaradas em 2013, cuja origem remonta a recolhimentos efetuados em anos anteriores, especialmente entre novembro de 2008 e dezembro de 2009. A autoridade fiscal, ao examinar os créditos compensados, promoveu a reanálise da base de cálculo de tributos pagos naquele período, glosando os valores compensados sob fundamento de ausência de certeza e liquidez. Para tanto, fundamentou-se em divergências entre as GFIPs originais e os resumos de folhas de pagamento apresentados durante a diligência fiscal, concluindo pela inexistência de sobras de recolhimento.

Entretanto, verifica-se que os recolhimentos que teriam originado os créditos compensáveis foram realizados entre **novembro de 2008 e dezembro de 2009**. Trata-se de contribuições sujeitas ao regime jurídico do lançamento por homologação. Nessa hipótese, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública dispõe de prazo decadencial de cinco anos para revisar os elementos do lançamento feito pelo contribuinte, contados do fato gerador. Decorrido esse prazo sem que tenha sido promovido o lançamento de ofício, considera-se homologado tacitamente o lançamento efetuado pelo sujeito passivo, ainda que de forma implícita.

Assim, quando da apresentação das declarações de compensação em **2013**, os créditos compensados já estavam vinculados a fatos geradores cujo exame, pelo Fisco, encontrava-se **materialmente vedado pela decadência**. Ainda que se admita a legalidade do procedimento de controle da compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a análise da existência, liquidez e certeza do crédito não pode implicar a **reabertura do lançamento de tributos já acobertados pela decadência**, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e à segurança jurídica.

Portanto, na parte em que a glosa das compensações foi fundada na revisão de recolhimentos efetuados entre novembro de 2008 e dezembro de 2009, verifica-se o impedimento legal para a desconstituição desses créditos. Por conseguinte, as compensações a eles relativas devem ser restabelecidas, ainda que mantidas as glosas referentes a créditos cuja origem remonte a períodos posteriores (como janeiro de 2013) ou que tenham sido utilizados de forma dissociada dos limites da coisa julgada judicial, nos casos em que essa foi invocada como fundamento.

Diante do exposto, deve-se dar parcial provimento ao recurso voluntário, para restabelecer as compensações relativas aos créditos originados de GFIPs pertinentes a períodos anteriores a dezembro de 2009, cujos recolhimentos foram realizados entre novembro de 2008 e dezembro de 2009, e cuja revisão encontra-se obstada pela decadência prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Para os demais créditos, este reconhecimento de decadência é inaplicável.

Diante do exposto, acolho o argumento.

4 MÉRITO

4.1 ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DECISÓRIO DETERMINANTE

No acórdão recorrido, registrou-se que a glosa das compensações apresentadas em GFIP foi mantida, mesmo após a conversão do julgamento em diligência e a retificação do despacho decisório, porque não se teria comprovado a certeza e a liquidez dos créditos utilizados. O colegiado deu guarida à metodologia fiscal de cotejo entre GFIP e resumos de folhas de pagamento, reputando idôneas as conclusões de inexistência de “sobras” ou de inconsistências impeditivas da homologação; e considerou legítimo conduzir o controle da compensação sob o regramento específico (art. 74 da Lei nº 9.430/1996 e normas infralegais), entendendo que a análise feita dentro do quinquênio contado da entrega da compensação afasta a alegação de decadência e não invalida a retificação dos fundamentos do despacho após a diligência.

Em sentido oposto, o recorrente sustenta que houve alteração indevida de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN: a motivação originária da glosa (limitação da coisa julgada a determinados estabelecimentos) foi substituída, após a diligência, por novo fundamento (divergências entre GFIP e folhas), sem que se pudesse renovar a motivação para o mesmo fato

após o decurso do prazo aplicável. Argumenta, ainda, que a Administração, a pretexto de verificar a liquidez do crédito, reabriu fatos já cobertos pela decadência (art. 150, §4º, do CTN), revisando bases de cálculo de 2008–2009 e, por via transversa, abatendo supostas diferenças de outras espécies contributivas (20% patronal e “terceiros”), jamais lançadas, o que qualifica como cobrança indireta e “compensação de ofício” disfarçada, além de confundir o controle do ato de compensação com a reconstituição de lançamentos pretéritos.

De fato, os órgãos de revisão, em qualquer estágio do fluxo de positivação do crédito tributário, estão proibidos de aditarem o lançamento, de modo a acrescer-lhe fundamentos ausentes do estágio originário, a cargo da autoridade competente.

O primevo ato praticado pela autoridade lançadora ou fiscal competente, que formaliza juridicamente a rejeição do pedido de compensação, fixa os parâmetros não apenas de constituição do crédito tributário, mas também define os parâmetros de controle e de estabilização de expectativas normativas legítimas.

A questão da modificação do critério decisório determinante pela autoridade julgadora administrativa, quando divergente daquele originalmente empregado pela autoridade fiscal para rejeitar a compensação tributária, constitui matéria de profunda relevância para a higidez do processo administrativo fiscal. A análise sistemática do artigo 146 do Código Tributário Nacional revela que a alteração dos fundamentos jurídicos que embasaram a glosa inicial, especialmente quando o colegiado acolhe metodologia diversa daquela que motivou originariamente a rejeição, configura violação manifesta ao ordenamento jurídico-tributário e aos princípios fundamentais que regem o contraditório administrativo.

O artigo 146 do Código Tributário Nacional estabelece-se como norma de contenção administrativa, impedindo que a modificação de critério jurídico possa agravar a situação do sujeito passivo sem que lhe seja assegurada a plenitude defensiva. Quando a autoridade fiscal rejeita compensação tributária fundamentando sua decisão na limitação da coisa julgada a determinados estabelecimentos, fixa-se ali o perímetro cognitivo da controvérsia. A posterior validação, pelo órgão julgador, de metodologia completamente distinta, baseada no cotejo entre GFIP e resumos de folhas de pagamento para identificar supostas inconsistências ou ausência de “sobras”, transmuda-se em verdadeira usurpação de competências.

A competência administrativa, longe de constituir mera formalidade procedimental, estabelece os limites dentro dos quais cada órgão pode exercer suas atribuições. Quando o julgador administrativo abandona o critério decisório original para abraçar fundamentação nova, não está meramente interpretando o direito aplicável, mas criando *ex nihilo* uma nova causa de pedir administrativa. Esta idiosincrasia processual, que permite ao órgão revisor substituir integralmente a *ratio decidendi* sem que o contribuinte tenha tido oportunidade de manifestar-se especificamente sobre este novo fundamento desde o início do procedimento, viola frontalmente a distribuição de competências estabelecida pelo ordenamento tributário.

A questão não reside na possibilidade de revisão do ato administrativo, faculdade esta que a legislação de regência expressamente reconhece à Administração no exercício de sua autotutela. O problema surge quando tal revisão opera-se não para corrigir ilegalidade manifesta, mas para substituir um critério jurídico por outro, igualmente plausível, porém substancialmente diverso, sem que se reabra ao administrado a possibilidade de contraditório pleno sobre esta nova fundamentação.

De fato, a garantia legal do contraditório e da ampla defesa, transposta para o processo administrativo fiscal através do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, não se satisfaz com a mera possibilidade formal de manifestação. Exige-se contraditório material, substancial, que permita ao contribuinte conhecer e rebater especificamente os fundamentos que serão utilizados contra suas pretensões. Quando o órgão julgador modifica o critério decisório, acolhendo metodologia de análise não ventilada no despacho decisório original, priva o contribuinte desta possibilidade efetiva de defesa.

Considere-se a vicissitude processual em que o contribuinte, confrontado com glosa baseada exclusivamente na limitação territorial da coisa julgada, constrói toda sua argumentação defensiva demonstrando a extensão dos efeitos da decisão judicial aos estabelecimentos em questão. Apresenta precedentes, desenvolve teses jurídicas sobre a abrangência da coisa julgada em matéria tributária, comprova a identidade de situações fáticas entre os estabelecimentos. Súbito, ver-se-ia surpreendido por decisão do colegiado que, ignorando completamente a questão da coisa julgada, mantém a glosa por suposta inconsistência entre GFIP e folhas de pagamento, matéria sobre a qual jamais fora instado a manifestar-se.

Esta alteração superveniente do critério decisório representa verdadeira decisão-surpresa, vedada pelo ordenamento processual moderno que consagra o princípio da não-surpresa como corolário necessário do contraditório. O artigo 10 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo por força do artigo 15 do mesmo diploma, estabelece que o julgador não pode decidir com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de manifestar-se. A mesma racionalidade deve prevalecer no âmbito administrativo, onde as garantias processuais do contribuinte não podem ser menores que aquelas asseguradas no processo judicial.

A distinção entre revisão de ofício pela própria autoridade fiscal e alteração de critério pelo órgão julgador revela-se fundamental. No primeiro caso, como bem reconhece a jurisprudência administrativa dominante, permite-se a revisão desde que reaberto integralmente o contraditório, com possibilidade de nova manifestação de inconformidade e recurso em duplo grau. No segundo, contudo, quando o órgão julgador simplesmente substitui o fundamento da glosa sem determinar o retorno dos autos à origem, consuma-se violação irreparável ao direito de defesa, pois o contribuinte ver-se-á privado de uma instância recursal sobre a nova fundamentação.

Faz-se necessário um caminhar cuidadoso, porém contínuo, rumo à estabilidade. Quando a autoridade fiscal define o fundamento da glosa, estabelece não apenas o objeto da controvérsia, mas também os limites dentro dos quais o debate processual desenvolver-se-á. A posterior modificação deste fundamento pelo órgão julgador representa ruptura desta estabilidade, gerando insegurança incompatível com as garantias constitucionais do contribuinte.

A teoria da autovinculação administrativa, embora não aplicável quando ainda não consolidado ato jurídico favorável ao contribuinte, projeta seus efeitos sobre a necessária coerência procedimental. Se a Administração não pode contradizer seus próprios atos quando deles decorrem direitos aos administrados, com maior razão não pode o órgão julgador substituir o fundamento decisório estabelecido pela autoridade fiscal, criando causa inédita de rejeição não submetida ao crivo do contraditório desde sua origem.

É imperioso distinguir-se entre a superação de questão prejudicial, hipótese em que o órgão julgador afasta óbice processual permitindo o exame do mérito, e a alteração do critério jurídico material. No primeiro caso, beneficia-se o contribuinte com a possibilidade de ver apreciado o mérito de sua pretensão creditória. No segundo, prejudica-se-lhe ao modificar-se o fundamento da rejeição sem oportunidade de defesa específica. A aplicação da Súmula CARF nº 84, por exemplo, quando supera questão prejudicial relativa ao momento de caracterização do indébito, determina o retorno dos autos à origem para análise meritória, preservando-se integralmente o contraditório. Diversamente ocorre quando o colegiado simplesmente substitui o fundamento da glosa, mantendo a rejeição por motivos não originalmente invocados.

A modificação do critério decisório determinante pelo órgão julgador administrativo, especialmente quando abandona a questão da limitação territorial da coisa julgada para acolher metodologia de cotejo entre documentos contábeis, configura violação manifesta ao artigo 146 do Código Tributário Nacional. Tal prática compromete a distribuição de competências administrativas, viola o contraditório material e a amplitude defensiva, além de afrontar a segurança jurídica necessária à estabilização das relações processuais.

O processo administrativo fiscal, instrumento de concretização dos direitos e garantias do contribuinte, não pode converter-se em arena de surpresas procedimentais onde fundamentos decisórios alternam-se ao sabor das conveniências fazendárias. A manutenção da glosa por fundamentos diversos daqueles originalmente invocados, sem reabertura do contraditório pleno, representa não apenas violação legal, mas verdadeiro retrocesso civilizatório no campo do contencioso administrativo tributário. Impõe-se, portanto, o reconhecimento da nulidade de decisões que, desconsiderando os limites impostos pelo artigo 146 do CTN, substituem o critério decisório original por fundamentação nova, privando o contribuinte de seu direito fundamental à ampla defesa sobre os reais motivos de rejeição de sua pretensão creditória.

Para restabelecimento da autoridade do art. 146, deve-se dar parcial provimento ao recurso voluntário para (a) reconhecer a nulidade, por alteração indevida de critério jurídico (art.

146 do CTN), da fundamentação substitutiva introduzida após a diligência — qual seja, a glosa fundada no cotejo entre GFIP e resumos de folhas de pagamento — que veio a substituir o motivo originalmente indicado no Despacho Decisório nº 181/2017 para a competência 07/2013 do estabelecimento CNPJ 67.405.936/0001-73; (b) restabelecer integralmente a compensação declarada na competência 07/2013 (CNPJ 67.405.936/0001-73), no montante originalmente compensado de R\$ 1.869.093,83, afastando-se a glosa remanescente de R\$ 726.999,81 que fora mantida no Relatório Fiscal de Diligência/retificação (04/12/2018), o qual apenas reconheceu R\$ 1.142.094,02 como passível de compensação; (c) manter, no mais, o acórdão recorrido quanto às demais competências e fundamentos não abrangidos pelo vício de alteração de critério ora reconhecido, sem prejuízo da aplicação de outros fundamentos e pedidos autônomos, ao longo deste exame.

Diante do exposto, acolho o argumento.

4.2 ERRO MATERIAL DE CÁLCULO RELATIVO À COMPETÊNCIA 13/2009, SUPOSTAMENTE CAUSADO PELA DESCONSIDERAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS OPORTUNAMENTE

No que toca à competência 13/2009, em que a glosa se ancorou na alegada inexistência de “sobra” e a parte-recorrente demonstrou, com base nos próprios dados fiscais, potencial crédito de R\$ 78.262,08, assinala-se que eventuais erros de cálculo estritamente materiais (aritméticos ou de transposição de valores) não consubstanciam, por si sós, a controvérsia jurídica devolvida ao julgamento do recurso voluntário. Tais desacertos aritméticos poderão e deverão ser corrigidos, em tempo e modo, na fase própria de liquidação e cumprimento do acórdão, pelo órgão administrativo competente, sem interferir no deslinde jurídico ora apreciado (que versa, aqui, sobre a validade da glosa e seus fundamentos).

Considerando que tal ponto não firmou posição acerca do objeto recursal, competirá a autoridade fiscal examinar o alegado erro de cálculo, nos termos dos arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN; 50 da Lei 9.784/1999, associados à Súmula 473/STF), sintetizados no Parecer Normativo Cosit 08/2014.

Referido parecer foi assim ementado:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas

nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO.

Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária.

REVISÃO DE OFÍCIO – ATO INSTRUMENTO DA REVISÃO.

O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada.

RECORRIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco se aplica a ela a possibilidade de qualquer outro recurso. Todavia, este posicionamento não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha

implicado prejuízo ao contribuinte. Nesses casos, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DA REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única. RECORRIBILIDADE EM SEDE DE EXECUÇÃO DE JULGADO ADMINISTRATIVO. Na execução de decisão de órgão julgador administrativo, observam-se rigorosamente os limites materiais estabelecidos por este, inclusive quanto aos valores reivindicados pelo contribuinte, se sobre eles o órgão já houver se manifestado e declarado objetivamente no julgado; todavia, se no ato de execução do acórdão pela autoridade local houver discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, e sobre os quais o órgão julgador não tenha se manifestado, devolvem-se os autos do processo às mesmas instâncias julgadoras, a fim de ser julgada a controvérsia quanto aos valores, sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996;

Não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público.

Dispositivos Legais. arts. 141, 145 e 149, incisos I, VIII e IX, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); art. 37 da Constituição Federal; arts. 53, 63, §2º, 64-B, 65 e 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966; arts. 4º e 39 a 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; art. 19, § 7º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; arts. 42 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; art. 11, § 5º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943; art. 302, inciso I, da Portaria MF nº 203, de 17 de maio de 2012; Portaria RFB nº 379, de 27 de março de 2013; IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999.

e-processo 10166.729961/2013-93

Diante do exposto, reconheço que o exame da questão relativa ao erro material de cálculo deverá ser apreciado a tempo e modo próprios, pela autoridade competente.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, e ACOLHO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA, para restabelecer as compensações relativas aos créditos originados de GFIPs pertinentes a períodos anteriores a dezembro de 2009, cujos recolhimentos foram realizados entre novembro de 2008 e dezembro de 2009, e cuja revisão encontra-se obstada pela decadência prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para (a) reconhecer a nulidade, por alteração indevida de critério jurídico (art. 146 do CTN), da fundamentação substitutiva introduzida após a diligência — qual seja, a glosa fundada no cotejo entre GFIP e resumos de folhas de pagamento — que veio a substituir o motivo originalmente indicado no Despacho Decisório nº 181/2017 para a competência 07/2013 do estabelecimento CNPJ 67.405.936/0001-73; e (b) restabelecer integralmente a compensação declarada na competência 07/2013 (CNPJ 67.405.936/0001-73), no montante originalmente compensado de R\$ 1.869.093,83, afastando-se a glosa remanescente de R\$ 726.999,81 que fora mantida no Relatório Fiscal de Diligência/retificação (04/12/2018), o qual apenas reconheceu R\$ 1.142.094,02 como passível de compensação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino