



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19613.721366/2020-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.764 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2024
Recorrente SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2016 a 31/12/2016

RECURSOS. PRINCÍPIO DEVOLUTIVO

O recurso devolve ao juízo *ad quem* apenas a matéria impugnada, devendo, contudo, ser apreciadas todas as questões discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado. Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o julgador *a quo* acolher apenas um deles, o recurso devolverá ao juízo *ad quem* o conhecimento dos demais.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.2669/2698) interposto por SBF Comércio de Produtos Esportivos S/A em face do acórdão (fls. 2561/2567) que julgou improcedente sua manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por meio do TIF (fls. 2/4), a Recorrente foi intimada a comprovar as origens dos créditos utilizados em uma série de compensações realizadas em GFIP, ocorridas entre 03/2016 e 11/2016. Depois de apresentar os pedidos de dilação de prazo de fls. 49/51 e 101/103, a Recorrente, por meio da petição de fls. 437/439, informou que os créditos teriam origem: *(i)* em rubricas indenizatórias (aviso prévio indenizado, 15 dias que antecedem a concessão de auxílio doença, terço constitucional de férias e ajuda de custo) indevidamente recolhidas de 01/2011 a 12/2016; e *(ii)* em contribuições previdenciárias decaídas, indevidamente recolhidas perante a Justiça do Trabalho no âmbito de reclamatórias e acordos trabalhistas. As rubricas indenizatórias indicadas pela Recorrente estão elencadas nas planilhas de fls. 453/812; e as contribuições previdenciárias recolhidas na Justiça do Trabalho estão elencadas na planilha de fl. 813.

Por meio do TIF nº 4 (fls.814/818), a Recorrente foi intimada a esclarecer *(i)* se as rubricas compensadas teriam origem em ação judicial, *(ii)* a apresentar as folhas de pagamento do período de origem dos créditos no formato MANAD, *(iii)* a ajustar a planilha fls.453/812, incluindo algumas informações, dentre as quais a competência e o estabelecimento de origem dos créditos, bem como o estabelecimento e a competência em que o crédito foi compensado; *(iv)* apresentar informações detalhadas sobre a rubrica ajuda de custo; *(v)* explicar as diferenças entre as rubricas “183 – Hr Af Doen Empr” e “185 – Hr Af Doen; *(vi)* detalhar as competências e estabelecimentos de origem das contribuições recolhidas perante a Justiça do Trabalho; e *(vii)* apresentar quaisquer outros esclarecimentos e comprovação documental das origens dos créditos. Em resposta (fls. 861/863), a Recorrente *(i)* informou que os créditos/rubricas teriam sido apropriados com base em precedentes do STJ, citando especificamente o REsp. nº 1.230.957/RS; *(ii)* apresentou as folhas de pagamento do período de 03/2016 e 12/2016; *(iii)* informou que não conseguiria detalhar as informações sobre as competências e estabelecimentos de origem das rubricas nem as competências em que os supostos créditos foram compensados, “à medida que a apuração do indébito foi efetuada com base nos valores totalizados constantes do resumo da GFIP”; *(iv)* que as ajudas de custo não possuiriam natureza salarial ou remuneratória visto que pagas de forma discricionária e eventual; *(v)* que a rubrica 183 diria respeito a afastamento de colaborador mensalista, ao passo que a rubrica 184 diria respeito ao colaborador comissionado; e *(vi)* que não teria conseguido levantar as informações solicitadas sobre as contribuições recolhidas perante a Justiça do Trabalho, pugnando pela dilação do prazo para tanto.

Por meio do TIF nº 5 (fls.866/869), a Recorrente foi instada a *(i)* esclarecer o objeto e a situação, além de apresentar peças do Mandado de Segurança nº0021123-19.2010.403.6100, que, conforma consulta ao TRF3, abarcaria parte das rubricas compensadas; *(ii)* apresentar as folhas de pagamento do período de origem dos créditos no formato MANAD; explicações detalhadas da ajuda de custo, acompanhadas de documentação comprobatória; e *(iii)* esclarecer a que se refere a rubrica Hr Flt Just Diu – Código 201, bem como se esta foi compensada. Em resposta (fls. 914/916), a Recorrente informou *(i)* que as rubricas pleiteadas no

Mandado de Segurança n.º 0021123-19.2010.4.03.6100 são o terço constitucional de férias, o salário maternidade e os 15 dias que antecedem a concessão do auxílio-doença e do auxílio-acidente, bem como que teria constado equivocadamente na petição inicial o aviso prévio indenizado, erro que teria sido corrigido por meio de emenda; (ii) que não haveria outras ações judiciais em andamento; (iii) apresentou as folhas de pagamento de 2011 a 2015; explicou que as ajudas de custo tinham por finalidade cobrir despesas esporádicas incorridas pelos empregados em razão do necessidades do exercício do trabalho, em especial complemento ao vale transporte para empregados que optassem pela utilização de veículo próprio e despesas com deslocamento realizados em decorrência do serviço; e que a rubrica Hr Flt Just Diu – Código 201 não teria sido compensada, tendo constado por equívoco na planilha de fls.453/812, apresentada pela Recorrente.

Na sequência, foi proferido o Despacho Decisório de fls. 1430/1468, não homologando a compensação.

Para não homologar os créditos que teriam origem em reclamações trabalhistas, o despacho decisório apresentou dois fundamentos. O primeiro foi o de que a RFB não seria competente para determinar a restituição de contribuições previdenciárias recolhidas no âmbito da justiça do trabalho. O segundo, foi o de que a Recorrente não teria apresentado provas de seu alegado direito creditório, mas apenas uma planilha genérica (de fls. 813). Vale transcrever, neste sentido:

29. Resta claro, portanto, que a Receita Federal do Brasil não é competente para determinar a restituição de contribuições previdenciárias cujo recolhimento tenha sido feito em cumprimento de determinação da Justiça do Trabalho.

[...]

32. De acordo com o exposto, na apuração de créditos tributários em reclamações trabalhistas, há regras e dinâmicas próprias, pois, neste caso, o crédito tributário não se origina de um lançamento fiscal, visto que o mesmo será consequência de uma decisão judicial a ser proferida nos autos de uma reclamação trabalhista.

33. Ressalta-se que a reclamação trabalhista tem origem na iniciativa do empregado, que se considera credor de direito não cumprido pelo empregador, cujas provas são apresentadas durante o curso do processo trabalhista, podendo, inclusive, resultar em acordo.

34. Como a determinação das contribuições previdenciárias devidas em razão de sentenças judiciais trabalhistas obedece a regras e condições específicas, próprias de um procedimento que constitui exceção à regra geral do lançamento fiscal (artigo 142 do CTN), efetivamente não é possível confundir eventuais créditos do qual o contribuinte seja titular em razão de recolhimentos ordinários de contribuições previdenciárias com os alegados créditos que possam ter origem em recolhimentos realizados com base em decisões judiciais relativas a processos de reclamações trabalhistas.

35. A forma como são apuradas as contribuições previdenciárias nas reclamações trabalhistas (dependente de provas e sujeitas a acordos, com ampla possibilidade de renúncia de direitos) dotam os eventuais e supostos créditos, fundados em recolhimentos indevidos ou a maior, de especialíssima natureza e devem, por isso, ser tratados e eventualmente realizados, no próprio âmbito em que foram apurados e definidos, ou seja, junto à própria Justiça do Trabalho.

36. Resumindo-se, foi, somente, apresentada uma planilha genérica (fls. 813) e a alegação de que “a Requerente compensou créditos de contribuições previdenciárias

arrecadadas no âmbito da Justiça do Trabalho, posto que recolhidas após o transcurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos ente a data de ocorrência do fato gerador (prestação dos serviços) e a data da efetiva arrecadação, no valor de R\$ 355.992,08”(fls. 439). Portanto, diante do exposto, incorreto o procedimento de compensar valores em GFIP, com eventuais créditos oriundos de recolhimentos em processos trabalhistas, que apresentam trâmite diverso e regras próprias.

Em relação às rubricas, a não homologação teve como fundamentos (i) a não comprovação dos créditos, em especial, em razão do não atendimento à intimação da fiscalização para que a Recorrente detalhasse as competências e os estabelecimentos que teriam dado origem aos alegados créditos; (ii) a incidência do art. 170-A do CTN, a impedir a compensação das rubricas objetos do Mandado de Segurança n.º 0021123-19.2010.4.03.6100 antes de seu trânsito em julgado; (iii) a Nota PGFN/CRJ n.º 485/2016, dispensando os procuradores federais de recorrerem e contestarem a incidência previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, a partir de 05/2015; (iv) a não comprovação de que a ajuda de custo teria caráter indenizatório no caso concreto; e (v) erros na forma de atualização dos créditos compensados.

Intimada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 1672/1697, alegando, em síntese:

1. Que a RFB seria competente para processar a compensação das contribuições recolhidas no âmbito da Justiça do Trabalho;
2. Que o fato de apuração das rubricas compensadas não ter sido feita a partir da folha de salários analítica, de forma a atrelar rubricas a CNPJs, mas dos resumos constantes da folha sintética e do programa SEFIP, não invalida os créditos apropriados, mormente por se tratar de informações devidamente declaradas ao Fisco, decorrentes de obrigação legal, e perfeitamente passíveis de serem auditadas.
3. Que inexistiria óbice imposto pelo art. 170-A do CTN à compensação dos 15 dias que antecedem o afastamento por auxílio doença e do terço constitucional de férias, visto que, nas competências compensadas, a Recorrente estaria amparada por liminar que suspendia a exigibilidade das contribuições previdenciárias em relação às Rubricas. Ou seja, que, em um primeiro momento, não teria feito uso da liminar mas, posteriormente, decidiu passar a utilizá-la retroativamente, desde o momento em que a liminar fora deferida.
4. Que mesmo que não fosse o caso da existência da liminar, as compensações poderiam ser realizadas sem esbarrar no art. 170-A, eis que a jurisprudência do STJ (REsp n.º 1.230.957/RS) já teria se firmado no sentido de que as rubricas compensadas têm caráter indenizatório, não devendo se aplicar o entendimento do STF em relação ao terço de férias (RE 1072486 – Tema 985/STF) , já que pendente o julgamento de embargos de declaração.
5. Que inexistiria a limitação temporal afirmada pelo despacho decisório (05/2015) para a compensação do aviso prévio indenizado.

6. Que a ajuda de custo concedida não teria caráter remuneratório nem seria habitual;
7. Que não haveria erro no método utilizado para a atualização dos créditos compensados.

Ao final, além da reforma do despacho decisório, a Recorrente pleiteia o julgamento conjunto do presente processo com o PAF n.º 19613-720.576/2021-40, que tem como objeto a multa isolada aplicada pela fiscalização em razão da não homologação da compensação.

Encaminhados os autos à DRJ, foi proferido o acórdão de fls. 2561/2567, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a glosa. O acórdão em questão foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2016 a 31/12/2016

COMPENSAÇÕES. CRÉDITOS. AUSÊNCIA. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Passíveis de não homologação as compensações entabuladas com base em créditos, cujas origens são contribuições exigíveis, nos termos da legislação em vigor ou ainda em discussão na via judicial, por processo movido pelo sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 2669/2698, em que reiterou as alegações de sua impugnação e apresentou os documentos de fls. 2707/3929, consistentes em cópias das reclamatórias trabalhistas de onde teriam se originado parte dos créditos compensados, a fim de lastrear as compensações realizadas.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

¹ Conforme o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 2664, o Recorrente foi intimado do acórdão da DRJ em 16/11/2022, tendo interposto o recurso voluntário em 16/12/2022, conforme o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 2665.

2. Mérito

2.1. As contribuições recolhidas perante a Justiça do Trabalho

Conforme relatado, o despacho decisório deixou de homologar as compensações relativas às contribuições alegadamente recolhidas pela Recorrente perante a Justiça do Trabalho com base em dois fundamentos. O primeiro foi a incompetência da RFB para analisar tais pedidos de compensação e o segundo foi o caráter genérico do pedido, baseado unicamente em planilha apresentada pela Recorrente, sem lastro em nenhum elemento probatório.

Em sua impugnação, a Recorrente impugnou apenas o primeiro fundamento, atinente à competência da RFB para processar as compensações, deixando de impugnar o segundo fundamento e até mesmo de apresentar os elementos probatórios que poderiam sustentar o alegado direito creditório. Diante deste cenário, entendo que não foi formada lide a respeito do segundo fundamento. Até mesmo por isso, foram os seguintes os fundamentos adotados pelo acórdão recorrido para julgar improcedente o pedido da Recorrente:

DA COMPENSAÇÃO

Dos Recolhimentos em Processo Trabalhista

Acusa a manifestante recolhimentos de contribuições sociais decadentes, executadas pela Justiça do Trabalho.

Ocorre que somente traz ao feito planilha, sem qualquer documento que embase sua tese, fato que já foi, inclusive, devidamente, salientado no item 36 do Despacho Decisório ora recorrido, verbis:

Assim, sem provas, torna-se despicienda qualquer discussão sobre a matéria, não havendo o que acolher no ponto.

Entendo que o fundamento em questão é suficiente para manter a glosa.

Destaco que, durante a fiscalização, a Recorrente foi intimada a detalhar as competências e estabelecimentos de origem das contribuições recolhidas perante a Justiça do Trabalho (TIF nº 4) e não apresentou tais esclarecimentos. Também na manifestação de inconformidade nada foi trazido aos autos a este respeito. Apenas agora, em sede recursal, é que a Recorrente apresentou documentos tendentes a lastrear a planilha de fl. 813. Além de violar o disposto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, há de se destacar que a apresentação de tais documentos em sede recursal foi feito sem o necessário estabelecimento de vínculo entre eles e o direito alegado. Ora, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los com os fatos questionados pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé, quando afirma que, “[...] provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”².

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

Ante o exposto, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos quanto à questão.

2.2. As Rubricas

Como relatado, a não homologação da compensação das rubricas teve como fundamentos: (i) a não comprovação dos créditos, em especial, em razão do não atendimento à intimação da fiscalização para que a Recorrente detalhasse as competências e os estabelecimentos que teriam dado origem aos alegados créditos; (ii) a incidência do art. 170-A do CTN, a impedir a compensação das rubricas objetos do Mandado de Segurança n.º 0021123-19.2010.4.03.6100 antes de seu trânsito em julgado; (iii) a Nota PGFN/CRJ n.º 485/2016, dispensando os procuradores federais de recorrerem e contestarem a incidência previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, a partir de 05/2015; (iv) a não comprovação de que a ajuda de custo teria caráter indenizatório no caso concreto; e (v) erros na forma de atualização dos créditos compensados. Em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente impugnou todos os fundamentos.

Ao julgar a manifestação de inconformidade, o acórdão recorrido entendeu que ela seria improcedente pelos seguintes fundamentos:

1. O art. 170-A do CTN e o Tema de Repercussão Geral n.º 985 em relação ao terço constitucional de férias e o auxílio doença;
2. O marco temporal fixado pela IN RFB n.º 925/2009, que, em seu art. 7º, com a redação dada pela IN RFB n.º 1730/2017, estabeleceu que somente a partir de 06/2016, data em que a Procuradoria da Fazenda Nacional deliberou por não mais recorrer das decisões a respeito do aviso prévio indenizado;
3. O fato de a Recorrente não ter comprovado o caráter discricionário, eventual e não remuneratório, nem o preenchimento dos requisitos exigidos pelo art. 28, § 9º, “g” da Lei n.º 8.212/91 em relação à ajuda de custo; e
4. Os fato de a Recorrente não ter se desincumbido do ônus de comprovar as competências de origem dos créditos, o que seria necessário para a correta atualização do alegado indébito; e de a Recorrente não ter demonstrado o direito creditório pleiteado, o que tornaria inócua a discussão sobre a atualização dos valores.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente afirma que o acórdão recorrido não teria abordado a questão probatória, motivo pelo qual a questão estaria superada. *In verbis* (fl. 2679):

Consta do Despacho Decisório que “o contribuinte não esclareceu as origens dos créditos, assim como em quais competências e estabelecimentos tais valores teriam sido compensados em GFIP, considerando-se, também, que a empresa possui centenas de filiais”. Ainda afirma que:

[...] o ônus da prova referente ao direito creditório é unicamente do contribuinte, tendo o mesmo sido intimado por diversas vezes e, conseqüentemente, tendo

várias oportunidades de apresentar os documentos e esclarecimentos necessários para comprovar sua liquidez e certeza.

Em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente demonstrou que todos os esclarecimentos pertinentes à demonstração das origens dos créditos foram devidamente apresentados à fiscalização.

Considerando que o tema não foi abordado no Acórdão ora recorrido, entende-se que esta questão está superada, não havendo qualquer reparo em desfavor da Recorrente.

Assim, passa-se à demonstração da legalidade das rubricas compensadas.

Entendo, contudo, que o argumento da Recorrente não se sustenta.

Em primeiro lugar, a questão probatória é abordada no capítulo “Da atualização dos valores” do acórdão, quando este afirma:

[...]

Por conseguinte, na compensação em tela, para possibilitar a aplicação de SELIC, é mister que o contribuinte comprove a competência de origem do crédito, qual seja, aquela do pagamento indevido ou a maior, porque a atualização se faz a partir do mês subsequente à mesma, ônus do qual não se desincumbiu e poderia fazê-lo, já que é sua a guarda dos respectivos documentos de origem dos créditos, não havendo como imputar tal responsabilidade ao fisco.

Ademais, cabe frisar que não restou demonstrado o direito creditório pleiteado, como já discutido no presente voto e, em consequência, resulta inócua a discussão sobre a atualização de valores para fins de compensação.

[...]

E ainda que assim não fosse, o raciocínio adotado pela Recorrente de que ao não abordar a questão probatória o acórdão estaria considerando-a superada – ou seja, estaria dando guarida à alegação da Recorrente de que o alegado direito creditório estaria comprovado – não se sustenta.

Como cediço, tanto no âmbito judicial como no contencioso administrativo, que o julgador não é obrigado a enfrentar, uma a uma, todas as alegações feitas pelas partes no processo, bastando consignar na peça decisória os fundamentos suficientes a solucionar a causa.³ Este entendimento jurisprudencial ganhou fundamento normativo com a o CPC-2015, que prevê, em seu art. 489, § 1º, IV que:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

³ "[...] 7. O juiz não está obrigado a refutar, um a um, todos os elementos informativos carreados aos autos, bastando que destaque aqueles que entender essenciais ou pertinentes. [...]" (Inq 3994 ED-segundos, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07-08-2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 04-09-2018 PUBLIC 05-09-2018). "[...] 3. É cediço o entendimento de que a solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 e que o juiz não é obrigado a rebater todos os argumentos aduzidos pelas partes. Por outro lado, o juiz não pode deixar de conhecer de matéria importante para o deslinde da questão, mormente quando sua decisão não é suficiente para refutar a tese aduzida, que, portanto, não abrange toda a controvérsia. [...]" (AgInt no AREsp n. 2.148.572/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/5/2023, DJe de 5/6/2023.)

[...]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[...]

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

O dispositivo legal deixa claro que o julgador é obrigado a enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão por ele adotada. Logo, se o argumento não é capaz de, em tese, infirmar sua conclusão, o julgador não precisa enfrenta-la. O acórdão recorrido ilustra bem essa situação. Ao analisar unicamente as questões de direito inerentes ao crédito pleiteado pela Recorrente, o colegiado *a quo* entendeu que inexistiria direito creditório, tornando, por isso, desnecessário avaliar se a documentação carreada aos autos pela Recorrente lastrearia ou não o seu pedido.

Além disso, o art. 1.013 do CPC dispõe que:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

O dispositivo em questão trata do efeito devolutivo inerente aos recursos, dispondo que estes devem ser examinados em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que:

“[...] é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão

da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”⁴

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”⁵

Diante do exposto, seja pelo fato de que, no entendimento deste relator, a questão probatória foi sim enfrentada pelo acórdão recorrido, seja pelo fato de que a eventual não apreciação da questão não conduziria à conclusão de que o colegiado *a quo* teria acatado as provas e, assim, a questão estaria superada, ou ainda pelo fato de que, mesmo que não tivesse sido solucionada, a questão probatória atinente às rubricas foi devolvida ao colegiado *ad quem* pelo fato de ter se tornado objeto litigioso ao ter sido abordada na manifestação de inconformidade, entendo que inexistem óbices à apreciação dessa questão.

Com efeito, transcreve-se, abaixo, o que o despacho decisório consignou a respeito da comprovação do direito creditório pleiteado (fls. 1443/1444):

37. Por meio de intimações fiscais, solicitou-se :

“ Caso as compensações sejam oriundas de rubricas da Folha de Pagamento, anexar como “ARQUIVO NÃO-PAGINÁVEL, em formato de planilha eletrônica, contendo as seguintes colunas devidamente preenchidas:

⁴ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

⁵ DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

- Código da Rubrica na Folha de Pagamento;
- Descrição da Rubrica;
- Competência de origem do crédito;
- CNPJ de origem do crédito;
- Valor originário;
- Selic utilizada (em porcentual);
- Valor atualizado;
- CNPJ em que houve a compensação;
- Competência da compensação;
- Valor compensado em GFIP,
- Outras informações que considerem relevantes”.

38. Foi juntado um arquivo, primeiramente, em formato PDF e, posteriormente, como planilha eletrônica (fls. 865 - denominada “Planilha – Fopag por Resumo Geral”), com a ausência de diversas informações requeridas. Houve a alegação, às fls 862, de que :

“ Item III

3. Com relação à planilha destacada no Item III, esclarece que a fiscalizada não dispõe das informações relativas ao CNPJ de origem do crédito, bem como as competências e CNPJ específicos nos quais cada crédito foi compensado, à medida que a apuração do indébito foi efetuada com base nos valores totalizados constantes do resumo da GFIP”.

39. Foram apresentadas as Folhas de Pagamento, em formato Manad, para o período de 2011 a 2016. Ressalta-se que, conforme planilha anexada (fls. 443 a 812), as compensações tiveram origem no período de 01/2011 a 12/2016, sem especificar os estabelecimentos.

40. Adiciona-se que, ao consultar as GFIPs, conforme constante em Anexo das Intimações Fiscais, as origens das compensações estão declaradas como de 08/2015 e 12/2016.

41. Portanto, o contribuinte não esclareceu as origens dos créditos, assim como em quais competências e estabelecimentos tais valores teriam sido compensados em GFIP, considerando-se, também, que a empresa possui centenas de filiais.

Na manifestação de inconformidade, a Recorrente contestou essa conclusão, afirmando que o fato de não possuir as informações quanto ao CNPJ de origem do crédito e das competências e CNPJs específicos nos quais cada crédito foi compensado não elidiria seu direito creditório. Neste sentido, alegou que (fls. 1679/1680):

41. O fato de a apuração dos créditos não ter sido feita a partir da folha de salários analítica, de forma a atrelar rubricas a CNPJs, mas dos resumos constantes da folha sintética e do programa SEFIP, não invalida os créditos apropriados, mormente por se tratar de informações devidamente declaradas ao Fisco, decorrentes de obrigação legal, e perfeitamente passíveis de serem auditadas, nos termos da IN RFB nº 971/09:

[...]

43. Ora, dispondo a acusação fiscal das informações de todas as rubricas sobre os quais os créditos compensados foram apropriados, inclusive com indicação das competências correspondentes, das GFIPs transmitidas e dos arquivos MANAD de todo o período, facilmente poderia auditar os pagamentos indevidos mediante o cruzamento de dados, mas nada disso foi feito, optando pela glosa com base em uma suposta - e inexistente - falta de comprovação dos créditos.

44. Reitera-se. Embora a impugnante não tenha inicialmente apurado o crédito pela forma mais usual, qual seja, a partir da folha de salários analítica, fazendo-o por meio dos resumos, nenhuma ilegalidade foi praticada, pois todas as informações atinentes aos créditos tomados foram repassadas ao Fisco e devidamente amparada pelos registros trabalhistas e fiscais pertinentes.

45. Portanto, não há que se falar em falta de comprovação da origem ou liquidez dos créditos compensados.

Pois bem.

As compensações ora em discussão foram declaradas nas GFIPs relativas às competências 03/2016 a 11/2016 de diversos estabelecimentos da Recorrente, (fls. 1470/1510). Conforme apresentado no despacho decisório, (fl. 1444), as GFIPs em questão indicavam que os créditos compensados teriam origem entre 08/2015 e 12/2016.

Iniciada a fiscalização, a fim de comprovar o alegado direito creditório, a Recorrente carrou aos autos (i) a planilha (arquivo não paginável) anexa ao Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável de fl. 865 e (ii) as folhas de pagamento (arquivos não pagináveis) anexos aos Termos de Anexação de Arquivo Não-Paginável de fls. 941, 942, 943, 1421 e 1422 no formado MANAD. Na referida planilha, que, segundo a Recorrente, indicaria a origem do crédito (fl. 438), informaram-se créditos oriundos das competências 01/2011 a 12/2016 e as folhas pagamento apresentadas são compatíveis com esse período.

A despeito da divergência entre a informação das GFIPs e da planilha, não há nos autos informação de que as GFIPs tenham sido retificadas a fim de indicar competências coincidentes com as planilhas.

Além disso, ainda que fosse possível à fiscalização confrontar a planilha com as folhas de pagamento a fim de verificar se houve ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as rubricas indicadas na planilha, a sonegação das informações solicitadas pela fiscalização quanto às competências e os estabelecimentos em que os créditos foram utilizados inviabiliza por completo a possibilidade de se aferir sua certeza e a liquidez.

Como consignado no despacho decisório (fl.1464), na planilha em análise, a Recorrente indica o valor histórico das rubricas e calcula o valor “do INSS” e do SAT incidente sobre elas. Na sequência, corrige “o INSS” e o SAT, mediante a aplicação da Selic. A coluna que indica a taxa percentual utilizada a título de Selic começa, na competência 01/2011 com 62,57% e vai regredindo até chegar a 0,00% na competência 12/2016. Essa metodologia indica que a Recorrente corrigiu os alegados indébitos de todas as competências até a competência 12/2016, como se todo o crédito tivesse sido utilizado de uma vez só na referida competência. Contudo, como já exposto, as compensações glosadas foram realizadas entre 03/2016 e 11/2016.

Diante deste cenário, resta evidenciado que a Recorrente não foi capaz de comprovar a certeza e a liquidez das compensações por ela realizadas, devendo, em razão disso, ser mantida a glosa.

Com efeito, sendo ilíquidos e incertos os supostos créditos, despicienda a análise das alegações de direito apresentadas pela Recorrente.

3. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso voluntário e NEGO-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi