



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.903177/2022-11
ACÓRDÃO	2101-003.541 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOL LINHAS AEREAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 19/01/2021

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETIFICAÇÃO DA DCTFWEB E ESOCIAL.

A retificação da DCTFWEB e das informações declaradas no e-Social das competências em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. HOMOLOGAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA. EXIGIBILIDADE.

O contribuinte tem o direito de extinguir débito tributário mediante a compensação com créditos, líquidos e certos, de que seja possuidor perante a respectiva Fazenda Pública. Contudo, ausente a comprovação da liquidez e certeza do suposto direito creditório, há de se indeferir a compensação, já que processada indevidamente.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO DECLARADO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao contribuinte ônus em comprovar a existência do direito creditório alegado através de demonstrativos contábeis e fiscais. A mera alegação da existência do crédito e/ou pagamento, desacompanhada de elementos de prova acerca da impropriedade do recolhimento feito ao Erário, não é suficiente para reformar decisão contrária à compensação almejada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Compensação apresentado pelo Contribuinte.

Para suportar as compensações, aponta o suposto crédito decorrente de recolhimento indevido, ou a maior que o devido, realizado por meio do DARF DARF Unificado no valor total de R\$ 15.616.600,92, referente à competência (período de apuração) 12/2020, recolhido em 19/01/2021. Segundo informações do PER/DCOMP Web, considerando-se o desmembramento dos valores recolhidos por meio do DARF Unificado, o direito creditório de

valor R\$ 347.694,53 teria origem em recolhimentos realizados a maior de contribuições previdenciárias destinadas ao código de receita 1138-01. (Contribuição Previdenciária Patronal devida por empresas em relação aos empregados e trabalhadores avulsos.)

Devidamente cientificado do Despacho Decisório, o recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, com os seguintes argumentos resumidos pela decisão de piso:

2.2. Em obediência aos termos da Portaria RFB nº 1.668/16, pleiteia a reunião e o julgamento em conjunto dos processos administrativos 12448-903.177/2022-11, 12448-903.181/2022-71, 12448-903.183/2022-61 e 12448-903.179/2022-01, vez que os fatos e o direito discutido nesses processos são os mesmos (glosa de compensações com créditos previdenciários no período de 12/2020, 01/2021, 08/2021 e 09/2021), bem como são idênticas as decisões proferidas.

2.3. Sustenta a nulidade do Despacho Decisório por vício de motivação, vez que não contém todos os elementos necessários para que o contribuinte tivesse meios de apresentar a defesa cabível, não contemplando uma descrição clara e precisa do motivo pelo qual as compensações não foram homologadas.

2.4. Alega ser insuficiente para justificar a não homologação das compensações sob análise a ausência das retificações de obrigações acessórias do período de origem do crédito. Acrescenta que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem adotado posicionamento contrário àquele adotado pelas Autoridades Fiscais, determinando que a ausência de retificação de obrigações acessórias não enseja a invalidação da compensação, podendo resultar tão somente em multa por descumprimento de obrigação acessória.

2.5. A título argumentativo, sustenta a necessidade de retorno do procedimento à origem para a correta e completa análise do mérito em razão de não ter sido verificada a origem do crédito em discussão: (i) parte do crédito previdenciário não homologado refere-se a valores indevidamente recolhidos a título da contribuição previdenciária destinada a Outras Entidades ou Fundos, levando em consideração a base de cálculo superior ao limite de 20 vezes o valor do salário-mínimo, em discordância com o previsto no art. 4º, § único da Lei nº 6.950/81; (ii) parte do crédito previdenciário não homologado refere-se a valores indevidamente recolhidos incidentes sobre o pagamento do salário maternidade, valor que não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme expressamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 576.967; (iii) parte do crédito previdenciário não homologado refere-se a valores indevidamente recolhidos em razão de incorreto enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para fins de recolhimento da contribuição ao SAT ajustada (Contribuição ao SAT ajustada = Fator Acidentário de Prevenção - FAP X Contribuição ao RAT).

2.6. Para comprovar a existência do crédito pleiteado, a Requerente junta os seguintes documentos à Manifestação de Inconformidade: planilha de discriminação da origem do crédito utilizado para as compensações

previdenciárias; memória de cálculo utilizada na apuração da atividade econômica preponderante desenvolvida em cada um de seus estabelecimentos inscritos em CNPJ próprio; Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) dos Aeronautas e Aeroviários; Resumo de folha de pagamento referente à competência não homologada; Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social e Outras Entidades e Fundos por FPAS.

2.7. Por fim, requer: (i) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário; (ii) a reunião e o julgamento em conjunto de todos os processos administrativos (12448-903.177/2022-11; 12448-903.181/2022-71; 12448-903.183/2022-61 e 12448-903.179/2022-01); (iii) seja declarada a nulidade do Despacho Decisório recorrido; (iv) seja o procedimento fiscal retornado à origem para a correta e completa análise da DCOMP apresentada, considerando os fundamentos apresentados quanto à origem do direito creditório; (v) seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos e realização de perícia ou diligência.

Sobreveio o julgamento da Manifestação de Informidade e foi proferido Acórdão nº. 108-042.006, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 20/09/2018

DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE SALDO DISPONÍVEL. MOTIVAÇÃO.

Motivada é a decisão que, por conta da vinculação total de pagamento a débito declarado pelo próprio interessado, expressa a inexistência de direito creditório disponível para fins de compensação.

DCOMP. DÉBITO CONFESSADO EM DCTFWEB. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO.

Considerando que o pagamento indicado na declaração de compensação (PER/DCOMP Web) como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitar débito confessado em DCTFWeb (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos) ativa na data da emissão do Despacho Decisório, correta a não homologação diante da ausência de pagamento indevido.

DCTFWEB. CONFISSÃO DE DÍVIDA. EXISTÊNCIA DE ERROS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO.

Considera-se confissão de dívida os débitos declarados em DCTFWeb (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos), motivo pelo qual qualquer alegação de erro no seu preenchimento deve vir acompanhada de declaração retificadora.

A não apresentação de DCTFWeb retificadora para formalizar a existência do pagamento indevido, precedida, quando necessário, da apresentação de retificação da escrituração e Social e EFD-Reif, comprometem a apuração da

exatidão dos valores envolvidos e constituem óbice à homologação da compensação.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções constantes no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

SOLICITAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

A solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, competindo à Autoridade Julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado do acórdão recorrido por meio do DTE, em 25/03/2024 (e-fls. 275), o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário em 24/04/2024 (e-fls. 278), reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral homologação da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese: a necessidade de reunião e julgamento dos processos administrativos relacionados; nulidade do Acórdão por vício de motivação, tendo em vista a desnecessidade de retificação das obrigações acessórias para reconhecimento do direito creditório; a limitação de 20 salários-mínimos na formação da base de cálculo das contribuições destinadas a Terceiras Entidades ou Fundos; as contribuições sociais incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, de modo que não devem incidir sobre verbas não remuneratórias, pagas sem habitualidade e incorporáveis aos proventos de aposentadoria como os pagamentos feitos a título de salário maternidade e reenquadramento de SAT.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

Os autos foram encaminhados para julgamento do Recurso Voluntário no CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, pois apresentado dentro do prazo de 30 dias contados da ciência da decisão de piso, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deve ser conhecido.

2. Pedido de reunião dos processos administrativos

O recorrente reitera o pedido para que os 23 processos administrativos que versam sobre o tema glosa de compensações com créditos previdenciários no período de 11.2019 a 09.2021, incluindo-se o 13º salário sejam julgados conjuntamente. O pedido de reunião de todos os processos relacionados às compensações realizadas no período foi indeferido pela decisão de primeira instância, tendo em vista que, apesar dos direitos creditórios terem origem nos mesmos pressupostos de direito, os pressupostos de fato diferem, pois relacionados a folhas de pagamento, bases de cálculo e competências distintas.

Entendo que a decisão de piso corretamente manteve os processos em separado e ressalto que foram formados lotes de processos a serem julgados conjuntamente no CARF (repetitivos). Outros processos de compensação da empresa também estão sendo julgados nesta mesma oportunidade.

Dessa forma e pelas mesmas razões, indefiro o pedido reiterado para reunião dos 23 processos administrativos.

3. Nulidade do acórdão por ausência de motivação - necessidade de retificação da DCTFWeb

O Recurso Voluntário alega que a decisão de primeira instância seria nula por ausência de motivação, uma vez que teria partido do pressuposto de que seria necessário retificar as declarações pertinentes (escrituração fiscal e Social e DCTFWeb retificadora) para permitir a confirmação da existência do direito creditório indicado em PER/DCOMP Web, razão pela qual deixou-se de analisar as alegações específicas suscitadas na Manifestação de Inconformidade.

De acordo com as alegações apresentadas, inexistiria obrigação legal de retificação das declarações para a realização da compensação de valores pagos indevidamente, razão pela qual, deveria a decisão ser declarada nula.

Não assiste razão ao recorrente.

A decisão de primeira instância entendeu que a retificação das pertinentes informações no e-Social e na DCTFWeb seria imprescindível para a homologação das compensações apresentadas pelo contribuinte para demonstrar a liquidez e certeza dos créditos. A decisão foi fundamentada no art. 170 do CTN, e ainda ressaltou a nova sistemática estabelecida pela Lei nº. 13.670/2018, que possibilitou a aplicação da chamada “compensação cruzada” aos indébitos relacionados às contribuições previdenciárias, baseando-se ainda, nos procedimentos estabelecidos pela Instrução Normativa RFB nº. 1.787/2018 e no Parecer Normativo Cosit nº. 2/2015.

Portanto, a premissa fática é a de que o contribuinte apresentou PER/DCOMP Web indicando como créditos valores declarados originalmente como débitos de CP Patronal Empregados/Avulsos (código de receita 1138-01) e apontou o documento de arrecadação (DARF Unificado) que desmembrado teria o valor R\$ 347.694,53, como origem do crédito. Contudo,

como o contribuinte não retificou as informações em seu e-Social ou a DCTFWeb para identificar os supostos créditos tributários recolhidos a maior, **houve um descolamento total das informações prestadas, a não identificação dos supostos créditos e consequentemente a não homologação dos pedidos de compensação.**

A começar, não vislumbro qualquer nulidade da decisão recorrida, por entender que a decisão foi fundamentada, tendo consignado expressamente acerca da ausência de comprovação das alegações trazidas em sede de Manifestação de Inconformidade, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, ainda que assim não o fosse, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Em outras palavras, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

O tema relativo à necessidade de retificação das obrigações acessórias, principalmente as declarações que têm caráter de confissão de dívida como a GFIP e agora o e-Social e a DCTFWeb não é novo no CARF.

É importante esclarecer que não há informação nos autos que o contribuinte tenha promovido a retificação de suas declarações para identificação dos créditos decorrentes de recolhimento a maior do que os devidos, mesmo posteriormente à apresentação do PERDCOMP Web ou do Despacho Decisório.

Em diversos casos julgados pelo CARF, o contribuinte promove a retificação das declarações após a apresentação dos PERDCOMPS ou mesmo após o Despacho Decisório. É a situação verificada no Acórdão nº. 9101-007.342¹ (1ª Turma da CSRF), em que o contribuinte apresentou a retificadora após o despacho decisório. Naquele caso, o contribuinte apresentou, em manifestação de inconformidade, memória de cálculo do tributo devido, afirmando que ele teria

¹ Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

UTILIZAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR VINCULADO A DÉBITO DECLARADO EM DCTF. COMPROVAÇÃO.

Ainda que não retificada a DCTF correspondente, o sujeito passivo pode comprovar o indébito por outros meios ao longo do contencioso administrativo fiscal. A apresentação, em defesa, de DIPJ entregue antes da transmissão DCOMP, a evidenciar o indébito nela utilizado, é início de prova que impõe a conversão do julgamento em diligência para confirmação escritural do direito creditório, devendo ser dado provimento parcial ao recurso especial para, como sucedâneo da diligência não promovida desde a apresentação daquela prova em manifestação de inconformidade, restituir os autos à Unidade de Origem para aquelas verificações. (Acórdão nº. 9101-007.342, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, sessão de 22/06/2025).

sido corretamente informado em DIPJ anterior à PERDCOMP e retificou a DCTF, após o despacho decisório. Portanto, não se aplicou o teor da Súmula CARF nº. 164, no sentido de que *a retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação*. Naquela oportunidade, a 1ª Turma da CSRF determinou o retorno dos autos à primeira instância para apreciação dos documentos apresentados, porque foi apresentada a retificação (mesmo que após o despacho) e foi apresentada prova de existência do indébito, a demandar confirmação pela unidade de origem.

No presente caso, contudo, não foram retificados o e-Social e a DCTFWeb, e em Manifestação de Inconformidade foram apresentadas apenas planilhas de cálculo do que seria o indébito tributário, cópias das folhas analíticas de salários e cópia da Convenção Coletiva de Trabalho.

Pois bem.

A necessidade de retificação das informações fiscais (antes ou depois da compensação ou do despacho decisório) para que elas reflitam as informações indicadas no PERDCOMP, sempre foi indicada como parte do procedimento de compensação, pois a retificação das informações declaradas garante coerência das informações com as apurações e com a escrita fiscal do contribuinte.

Especialmente quando se tratava de informações de compensações das contribuições previdenciárias, que era feita diretamente em GFIP, a declaração correta das informações é que permitia a comprovação do direito líquido e certo aos créditos.

Como concluiu o Parecer Normativo Cosit nº. 2/2015:

1- Após a transmissão do PER/DCOMP, pode a DCTF ser retificada com o intuito de formalizar o indébito objeto de compensação?

Sim. Essa é a diretriz adotada pela RFB na análise eletrônica dos PER/DCOMP. Tal diretriz está ainda mais evidente com a implantação da autorregularização.

2- Em caso positivo, a retificação da DCTF, sozinha, é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior? Se a retificação da DCTF for suficiente, há um limite temporal para que ela produza os efeitos de uma declaração original (antes da ciência do despacho decisório, a qualquer tempo ou antes de 5 anos do fato gerador)?

a. Não, a DCTF por si só não é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior. É necessário que os valores informados na DCTF estejam coerentes com outras declarações enviadas à RFB, a exemplo da DIPJ, Dacon, DIRF, em cada caso, ou confirmados por documentos fiscais ou contábeis acostados aos autos. Isso porque a existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF em relação a outras declarações não

elidida por provas, afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento da compensação.

b. A retificação da DCTF pode ser encaminhada a qualquer momento, desde que não tenha expirado o prazo para sua efetivação. O prazo extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte ao qual se refere a declaração, conforme prescreve a Instrução Normativa RFB 1.110/2010, art. 9º, § 5º.

3- É possível o reconhecimento do crédito com base em provas ou indícios sem a retificação da DCTF?

Não. A DCTF é confissão de dívida, portanto sua retificação é imprescindível para o reconhecimento do crédito. A existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento do pedido.

Assim, considerando que a DCTFWeb e as informações prestadas no e-Social são informações fundamentais para registro das contribuições dos segurados e também da responsabilidade das empresas, e as informações lá prestadas são confissão de dívida, a exigência de retificação das declarações para identificação dos créditos que estão sendo objeto de compensação é decorrência lógica do disposto no art. 170 do CTN², visto que apenas é possível compensar **créditos líquidos e certos**.

Como bem destacou a decisão de piso, com o advento da Lei nº 9.032/95, com as alterações que produziu na Lei nº 8.212/91, a compensação de débitos relacionados às contribuições previdenciárias passou a ser prevista em sua legislação específica:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, **as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

² Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar **a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.** (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. (grifos acrescidos)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifos acrescidos)

Mesmo após a Lei nº. 11.457/2007, que transferiu a competência para “planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias passou à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a compensação continuou sendo regulamentada pelas regras expressas no art. 66 da Lei nº 8.383/91, combinadas com as previstas no art. 89 da Lei nº 8.212/91.

As regras aplicadas à compensação previdenciária foram impactadas com a publicação da Lei nº 13.670/18 que possibilitou a aplicação da chamada “compensação cruzada” aos indêbitos relacionados às contribuições previdenciárias ao revogar o parágrafo único do art. 26 e incluir o art. 26-A na Lei nº 11.457/07:

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no prazo máximo de 30 (trinta) dias úteis, contado da data em que ela for promovida de ofício ou em que for apresentada a declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

(...)

Art. 26-A. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - aplica-se à compensação das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei efetuada pelo sujeito passivo que utilizar o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e Social), para apuração das referidas contribuições, observado o disposto no § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

[...]

§ 1º Não poderão ser objeto da compensação de que trata o inciso I do caput deste artigo: (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - o débito das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei: (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

a) relativo a período de apuração anterior à utilização do e Social para a apuração das referidas contribuições; e (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

b) relativo a período de apuração posterior à utilização do e Social com crédito dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil concernente a período de apuração anterior à utilização do e Social para apuração das referidas contribuições; e (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - o débito dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

a) relativo a período de apuração anterior à utilização do e Social para apuração de tributos com crédito concernente às contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

b) com crédito das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei relativo a período de apuração anterior à utilização do e Social para apuração das referidas contribuições. (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)(grifos acrescidos)

Portanto, de acordo com a referida legislação, (a) só é permitida a compensação de crédito fazendário com débito previdenciário e vice-versa, se ambos forem referentes a períodos em que o contribuinte estava obrigado à entrega da DCTFWeb; b) quanto aos créditos previdenciários, é permitida a sua compensação com débitos previdenciários declarados em DCTFWeb, mesmo quando referentes a períodos anteriores à DCTFWeb (períodos de GFIP).

Com a unificação do regime de compensação dos tributos administrados pela RFB, as regras gerais de compensação previstas no art. 74 da Lei nº 9.430/96 passaram a ser aplicáveis também às compensações de indêbitos relacionados às contribuições previdenciárias e as destinadas a Outras Entidades e Fundos, respeitadas as limitações temporais relacionadas à obrigatoriedade da apresentação da DCTFWeb para a adoção do novo regime:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Assim, desde 27/08/2018, com a utilização do sistema PER/DCOMP Web, os contribuintes poderiam (i) compensar débitos previdenciários oriundos da DCTF Web, sendo que os saldos a pagar dos débitos apurados serão importados automaticamente da DCTF Web para o PER/DCOMP Web, limitando a compensação a esses valores; (ii) fazer pedido de restituição ou declaração de compensação informando crédito de pagamento indevido ou a maior de e Social, ou seja, pagamento do DARF gerado pela DCTF Web em duplicidade ou que se tornou indevido em razão de retificação da DCTF Web; (iii) fazer compensação cruzada, ou seja, compensar

débitos fazendários com créditos previdenciários e vice versa, desde que tanto o crédito quanto o débito sejam apurados a partir de agosto de 2018.

Portanto, é imprescindível que as informações declaradas no e-Social e na DCTF Web sejam as mesmas declaradas do PERDCOMP Web, sob pena de não ser possível a compensação pretendida.

Com a publicação da Instrução Normativa nº 2.272/2025, o entendimento foi oficializado, conferindo maior clareza e segurança jurídica quanto aos procedimentos que devem ser adotados. O normativo também reforça a necessidade de cuidados na escrituração e envio das declarações acessórias, pois erros ou omissões podem inviabilizar a compensação de valores, salvo nos casos excepcionais, como créditos decorrentes de decisões judiciais, agora regulamentados:

Art. 64. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de utilização desse, do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV.

§ 2º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a apresentação da declaração de compensação, ainda que:

I - o débito e o crédito objetos da compensação se refiram a um mesmo tributo; ou II - o crédito para com a Fazenda Nacional tenha sido apurado por pessoa jurídica de direito público.

§ 3º Consideram-se débitos próprios, para fins do disposto no caput, os débitos por obrigação própria e os decorrentes de responsabilidade tributária apurados por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

§ 4º A compensação de contribuições previdenciárias declaradas incorretamente fica condicionada à retificação da declaração, exceto se o direito creditório for decorrente de decisão judicial transitada em julgado.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2272, de 17 de julho de 2025).

Dessa forma, os procedimentos estabelecidos para a compensação devem ser seguidos pelos contribuintes, para garantir a liquidez e certeza dos créditos.

As decisões proferidas por esta Turma e por outras Turmas de julgamento do CARF também reconhecem a necessidade de retificação das informações para garantir a liquidez e a certeza dos créditos, principalmente em se tratando de contribuições previdenciárias. Os casos abaixo versam sobre necessidade de retificação da GFIP, mas entendo que é o mesmo caso das informações agora prestadas no e Social e na DCTFWeb:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias.³

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Incumbe ao interessado a demonstração, acompanhada das provas hábeis e idôneas da composição e da existência do crédito que alega possuir. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, não deve ser deferida a pretensão do recorrente.⁴

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

GLOSA DE COMPENSAÇÃO EM GFIP. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA DAS GFIP ORIGINÁRIAS DOS CRÉDITOS PLEITEADOS.

Apenas se admitem como hábeis a serem utilizados para compensação em GFIP os créditos comprovados, cabendo ao contribuinte fazer prova dos créditos utilizados, sob pena de serem glosados. A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias, nos termos da legislação.⁵

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS RECONHECIDOS EM AÇÃO JUDICIAL COM TRÂNSITO EM JULGADO. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP. LEGALIDADE. REQUISITO.

³ CARF. Acórdão nº 2101-002.919, Rel. Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, sessão de 2 de out. de 2024.

⁴ CARF. Acórdão nº 2201-011.759, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, sessão de 9 de maio de 2024.

⁵ CARF. Acórdão nº 2202-011.078, Rel. Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, sessão de 7 de nov. de 2024.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido, cujo crédito foi reconhecido em ação judicial com trânsito em julgado, é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias.⁶

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/03/2012, 01/05/2012 a 31/12/2013

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. RETIFICAÇÃO PRÉVIA DAS GFIP ORIGINÁRIAS DOS CRÉDITOS PLEITEADOS. NECESSIDADE.

Cabe ao requerente o ônus da prova em demonstrar a certeza e a liquidez dos créditos a serem compensados ou restituídos.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias, nos termos da legislação.⁷

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

4. Da liquidez e certeza dos créditos

Quanto ao tópico anterior não se desconhece posições contrárias no CARF, no sentido de que a retificação das obrigações acessórias não são imprescindíveis para a comprovação da liquidez e certeza dos créditos. O Conselheiro Leonam Rocha apresentou ponderações na Declaração de voto do Acórdão nº. 2004-000.176, mencionado anteriormente, sustentando tal posição.

Mas a jurisprudência do CARF é uníssona sobre o ônus comprobatório do contribuinte em casos de processo de compensação, e vale o destaque do trecho da declaração de voto do conselheiro naquele caso em análise:

É dever primário do contribuinte, quando o *onus probandi* lhe compete, comprovar com elementos eficientes e com a finalidade própria a sua pretensão, sendo parte colaborativa para a resolução do caso.

Ressalte-se, ademais, não caber ao julgador, em instância do contencioso administrativo, realizar trabalho de auditoria, sem falar que eventual documentação contábil e fiscal não pode ser meramente colacionada ao processo sem cotejo, prescindindo de detalhamento, de articulação, de

⁶ CARF. Acórdão nº 2201-011.861, Rel. Luana Esteves Freitas, sessão de 6 de agosto de 2024.

⁷ CARF. Acórdão nº. 2004-000.176, Rel. Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, sessão de 10 de fevereiro de 2025.

aclaramento e de devida fundamentação com análise circunstanciada das conclusões que se extrairiam da escrita contábil ou da escrita fiscal, a fim de demonstrar o fato jurídico constitutivo da situação de direito a crédito que se pretende invocar sob a ótica da restituição. O contribuinte exclusivamente, em recurso voluntário, apresenta telas de GFIP, de Per/DCOMP e de GPS. Restou ausente as retenções destacadas e outros elementos que pudessem robustecer o direito a crédito.

Não socorre o contribuinte a utilização de argumento no sentido de que o crédito existe e o único óbice seria a não retificação. Deveria demonstrar o crédito de forma nítida, transparente. Uma vez não reconhecido o crédito, o ônus do contribuinte se eleva para demonstrar certeza e liquidez do direito creditório.

O procedimento de restituição ou de compensação confere ao contribuinte o ônus de comprovar de forma inequívoca o crédito. Obriga-se, inclusive, a demonstrar a origem do alegado direito creditório, permitindo a rastreabilidade, valendo-se de todos os meios de prova permitidos em direito para tanto. Incumbe a quem alega, na forma definida pela legislação, o ônus de provar, de modo que, não comprovadas as alegações, mantém-se incólume a decisão hostilizada.

Então, se a prova não é capaz de gerar firme convencimento motivado de que os créditos apontados existem, deve-se negar provimento ao recurso. (grifos acrescidos)

Portanto, mesmo considerando-se que a retificação das informações na DCTF Web e no e-Social não sejam condição para a compensação dos créditos, é ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza dos mesmos.

Ao contrário do que afirmado na defesa, a decisão de primeira instância não se fundamentou apenas na necessidade de retificação das obrigações, tendo ressaltado ainda que a recorrente não comprovou que os créditos indicados para compensação seriam líquidos e certos. Vale destacar o trecho abaixo:

7.8. Ainda, as alegações e documentos apresentados pelo contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade referentes à suposta origem do direito creditório declarado em PER/DCOMP Web não encontram respaldo em sua escrituração e-Social entregue e ativa. Lembrando-se que o e-Social, quando entregue sem ressalvas, cumpre com a obrigação acessória de entrega das folhas de pagamentos, as alegações apresentadas na peça de defesa carecem de comprovação documental: as contribuições sociais previdenciárias foram calculadas a partir da própria folha de pagamento da empresa (e-Social) e incluídas na respectiva DCTFWeb. Em outras palavras, é a escrituração digital entregue à RFB, contendo o tratamento tributário adotado pelo próprio contribuinte às rubricas de sua folha de pagamento, que conferem legitimidade aos débitos incluídos na DCTFWeb.

7.8.1. Caso tivesse verificado a existência de erros na escrituração eSocial entregue, tornar-se-ia imprescindível a entrega de escrituração retificadora, dando conhecimento ao Fisco das informações da folha de pagamento que entende correta e, caso intimado a justificar tais retificações, apresentar toda a documentação necessária para comprovar os procedimentos realizados.

7.8.2. Neste contexto, deixa-se de analisar as alegações específicas suscitadas na Manifestação de Inconformidade quanto à suposta origem do direito creditório pleiteado vez que se mostram **incompatíveis com sua escrituração suporte (e-Social) ativa e válida, informada pelo próprio contribuinte à RFB.**

7.9. Por fim, **lembra-se que o próprio contribuinte, ao preencher o PER/DCOMP Web em análise, apontou como origem do seu direito creditório supostos recolhimentos indevidos relacionados ao código de pagamento 1138-01 (Contribuição previdenciária patronal, incidente sobre a remuneração paga a segurado empregado/avulso).**

7.9.1. Nessa linha de raciocínio, as alegações apresentadas em sua Manifestação de Inconformidade de que o direito creditório teria origem em (i) valores indevidamente recolhidos a título da contribuição previdenciária destinada a Outras Entidades e Fundos e (v) valores indevidamente recolhidos em razão de incorreto enquadramento no CNAE para fins de recolhimento da contribuição ao SAT ajustada, que são contribuições recolhidas em códigos distintos, mostram-se totalmente descoladas da origem do crédito indicado no próprio PER/DCOMP Web.

7.9. Por fim, lembra-se que o próprio contribuinte, ao preencher o PER/DCOMP Web em análise, apontou como origem do seu direito creditório supostos recolhimentos indevidos relacionados ao código de pagamento 2991-01 (Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – Art. 8º da Lei 12.546/2011).

7.9.1. Nessa linha de raciocínio, as alegações apresentadas em sua Manifestação de Inconformidade de que o direito creditório teria origem em valores indevidamente recolhidos incidentes sobre a alimentação/refeição; sobre o vale-transporte; sobre as despesas médicas (planos de saúde); e sobre a compensação orgânica e seus reflexos, mostram-se totalmente descoladas da origem do crédito indicado no próprio PER/DCOMP Web.

Quando o e-Social é entregue sem ressalvas, corresponde ao cumprimento da obrigação acessória de entrega das folhas de pagamentos, com base no que são aferidas as contribuições sociais previdenciárias devidas. Sendo assim, a partir da escrituração digital entregue à RFB, contendo a interpretação adotada pelo próprio contribuinte quanto à subsunção das rubricas de sua folha de pagamento às respectivas hipóteses de incidência previdenciárias, foram apuradas as contribuições previdenciárias devidas e, com efeito, conferiu-se legitimidade aos débitos incluídos na DCTFWeb, quitados por meio do DARF.

Sendo assim, verificada a existência de equívocos na escrituração e Social entregue, tornar-se-ia imprescindível a retificação desta, dando conhecimento ao Fisco das informações da folha de pagamento que entendesse por correta e, sendo o caso, justificar a origem de tais retificações, **com a apresentação dos elementos necessários e suficientes para a comprovação da acurácia das alterações por ventura realizadas.**

Cabe ao contribuinte ônus em comprovar a existência do direito creditório alegado através de demonstrativos contábeis e fiscais. A mera alegação da existência do crédito e/ou pagamento, desacompanhada de elementos de prova acerca da impropriedade do recolhimento feito ao Erário, não é suficiente para reformar decisão contrária à compensação almejada.

Da mesma forma que a decisão de primeira instância, entendo dispensável adentrar na análise de todos os argumentos trazidos pelo recorrente quanto aos valores que teriam sido pagos indevidamente, pois entendo que o recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar a liquidez e certeza dos créditos, condição necessária para a compensação.

5. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa