



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16692.720284/2019-61</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2102-004.473 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 6 de julho de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | SOCIEDADE DE ENSINO E BENEFICÊNCIA                   |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. ART. 89 DA LEI Nº 8.212/1991. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. DEMONSTRATIVOS GENÉRICOS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA NATUREZA DAS VERBAS.

A compensação de contribuições previdenciárias somente é admitida mediante a comprovação do pagamento ou recolhimento indevido ou a maior que o devido, nos termos do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 e da regulamentação infralegal aplicável. A ausência de documentos hábeis e idôneos que demonstrem, ainda que por amostragem, a origem dos valores, a individualização por trabalhador, a composição mensal das verbas e o efetivo recolhimento das contribuições inviabiliza o reconhecimento da liquidez e certeza do crédito. Demonstrativos genéricos não suprem o ônus probatório do contribuinte. Inviável o exame da natureza jurídica das verbas alegadamente indenizatórias quando inexistem elementos que permitam identificar quais rubricas compuseram os valores objeto da compensação.

COMPENSAÇÃO EM GFIP. MULTA DO ART. 89, § 10, DA LEI Nº 8.212/1991. INAPLICABILIDADE.

A ausência de comprovação da liquidez e certeza do crédito utilizado na compensação autoriza sua não homologação, mas não equivale, por si só, à declaração falsa prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991. Inexistindo demonstração de que o contribuinte declarou crédito objetivamente inexistente ou prestou informação materialmente inverídica, impõe-se o cancelamento da penalidade.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada. Vencidos os conselheiros José Márcio Bittes e Cleberson Alex Friess, que negaram provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Cleberson Alex Friess (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por **SOCIEDADE DE ENSINO E BENEFICÊNCIA** em face de decisões proferidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgaram improcedente, respectivamente, a Manifestação de Inconformidade apresentada no Processo Administrativo nº 19679.721338/2019-72 e a Impugnação apresentada no Processo Administrativo nº 16692.720284/2019-61, mantendo tanto a não homologação das compensações declaradas em GFIP quanto o Auto de Infração correlato.

Os presentes processos decorrem da mesma ação fiscal instaurada pela Receita Federal com a finalidade de verificar a regularidade das compensações de contribuições previdenciárias informadas pela recorrente nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, relativamente às competências compreendidas entre setembro de 2016 e dezembro de 2017, inclusive a competência 13, culminando, ainda, na lavratura do Auto de Infração referente à multa prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991.

Conforme consignado pela autoridade fiscal, a recorrente foi regularmente intimada a comprovar a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas, mediante apresentação de memória de cálculo individualizada, folhas de pagamento, arquivos MANAD, demonstrativos das rubricas que deram origem aos créditos, documentos comprobatórios dos

recolhimentos e demais elementos aptos a demonstrar a liquidez e certeza dos valores compensados.

Segundo o Relatório Fiscal, apesar das sucessivas oportunidades concedidas, inclusive com prorrogação de prazo, a contribuinte não apresentou a documentação exigida na forma determinada pela fiscalização, circunstância que levou à não homologação das compensações declaradas. Em decorrência desse entendimento, a autoridade fiscal concluiu que as declarações de compensação apresentadas em GFIP deveriam ser consideradas falsas, promovendo a lavratura do Auto de Infração com fundamento no art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em relação ao procedimento de não homologação das compensações e, paralelamente, Impugnação ao Auto de Infração.

No processo referente à glosa das compensações, sustentou, em síntese, que procurou atender às exigências formuladas pela fiscalização, afirmando que dificuldades operacionais do sistema e-CAC impediram a juntada tempestiva da integralidade da documentação, posteriormente protocolizada. Alegou, ainda, que os créditos utilizados decorreriam de recolhimentos previdenciários indevidos incidentes sobre verbas de natureza indenizatória, defendendo estarem presentes os requisitos legais para sua compensação.

Quanto ao Auto de Infração, argumentou inexistirem declarações falsas, afirmando que os créditos efetivamente existiam e que sua utilização decorreu de interpretação jurídica acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas trabalhistas. Sustentou, ainda, a ocorrência de denúncia espontânea, a violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa e a aplicação subsidiária das disposições do Código de Processo Civil ao processo administrativo fiscal.

As decisões recorridas rejeitaram as preliminares suscitadas e concluíram que a recorrente não logrou comprovar documentalmente a origem, liquidez e certeza dos créditos utilizados nas compensações declaradas, reputando insuficiente a documentação apresentada para individualizar os valores compensados e permitir a verificação da efetiva existência dos créditos alegados. Em consequência, mantiveram tanto a glosa das compensações quanto o Auto de Infração.

Irresignada, a recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário.

Em suas razões recursais, reitera as alegações de cerceamento de defesa e de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao processo administrativo fiscal.

No mérito, insiste que os créditos compensados decorreriam de recolhimentos indevidos incidentes sobre verbas de natureza indenizatória, sustentando que a documentação apresentada seria suficiente para demonstrar a existência, liquidez e certeza dos créditos utilizados. Defende, ainda, a inaplicabilidade da multa prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de

1991, por inexistir declaração falsa, reiterando a ocorrência de denúncia espontânea e requerendo a reforma integral das decisões recorridas, com a homologação das compensações e o cancelamento do Auto de Infração.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

### Da Tempestividade e Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

#### - Preliminarmente

A recorrente sustenta, em síntese, que houve afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ao argumento de que a fiscalização teria deixado de apreciar os documentos por ela apresentados, bem como que a alegada indisponibilidade do sistema e-CAC teria inviabilizado a tempestiva juntada da documentação complementar. Requer, ainda, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil para que os prazos processuais sejam computados em dias úteis.

Preliminarmente, cumpre registrar que, do exame dos autos, não se verifica a ocorrência de qualquer vício capaz de comprometer a validade do procedimento fiscal ou da decisão recorrida.

O lançamento e os atos subsequentes observaram os requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, tendo sido regularmente identificados a autoridade competente, o sujeito passivo, os fundamentos de fato e de direito da exigência, bem como oportunizado o pleno exercício do direito de defesa em todas as fases do procedimento administrativo.

De igual modo, não se verifica qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do referido diploma legal, inexistindo vício de competência, defeito de forma, cerceamento do direito de defesa ou ausência de fundamentação que justifique a invalidação dos atos praticados.

Ao contrário, observa-se que a recorrente foi regularmente intimada para comprovar a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP, tendo a autoridade fiscal especificado, de forma detalhada, toda a documentação necessária à comprovação da liquidez e certeza dos créditos alegados. Além disso, após requerimento da própria contribuinte, foi concedida prorrogação do prazo inicialmente fixado e, posteriormente, nova oportunidade para complementação da documentação faltante, circunstâncias que

evidenciam a estrita observância dos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

Também não procede a alegação de que a fiscalização teria desconsiderado os documentos anteriormente apresentados.

Conforme corretamente consignado pela Delegacia de Julgamento, os elementos efetivamente juntados aos autos foram objeto de análise expressa, tendo sido reconhecida a apresentação de planilhas de folhas de pagamento, arquivos em formato MANAD, tabelas de incidência e justificativas acerca da origem dos créditos. A conclusão desfavorável decorreu, não da ausência de apreciação da prova, mas da constatação de que a documentação apresentada não era suficiente para demonstrar a efetiva liquidez, certeza e individualização dos créditos compensados, inexistindo o necessário cotejo entre as verbas alegadamente indevidas, os recolhimentos efetuados e os valores posteriormente compensados.

Igualmente correta a conclusão da decisão recorrida ao afastar a pretensão de aplicação subsidiária do art. 219 do Código de Processo Civil.

A disciplina relativa à contagem dos prazos no processo administrativo fiscal encontra-se integralmente regulamentada pelo Decreto nº 70.235/1972, cujo art. 5º estabelece que os prazos são contínuos. Não havendo lacuna normativa, revela-se inviável a incidência subsidiária do Código de Processo Civil para modificar regra expressamente prevista na legislação específica.

Quanto à alegada indisponibilidade do sistema e-CAC, igualmente não há elementos que autorizem o acolhimento da tese defensiva.

As capturas de tela apresentadas pela recorrente não demonstram, de forma inequívoca, que eventual instabilidade tenha persistido durante todo o prazo concedido para atendimento da intimação ou que tenha efetivamente impedido a prática do ato processual. Tampouco se verifica qualquer demonstração de que a contribuinte tenha adotado as medidas alternativas disponibilizadas pela própria Administração Tributária para superação de eventual indisponibilidade do sistema eletrônico.

Em realidade, a recorrente permaneceu inerte durante praticamente todo o período concedido para atendimento da intimação, buscando realizar a complementação documental apenas ao final do prazo, circunstância que não autoriza a imputação à Administração Tributária da ausência de comprovação do direito creditório.

Dessa forma, constata-se que o procedimento administrativo transcorreu em estrita observância às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, bem como aos requisitos formais estabelecidos pelo Decreto nº 70.235/1972, inexistindo qualquer nulidade a ser reconhecida.

Sem razão.

**Da arguição de impossibilidade de lavratura do Auto de Infração antes do julgamento definitivo da não homologação das compensações**

A recorrente sustenta que o Auto de Infração não poderia ter sido lavrado antes do trânsito em julgado administrativo do processo relativo à não homologação das compensações declaradas em GFIP, porquanto ainda pendente de julgamento a Manifestação de Inconformidade apresentada em face do despacho decisório que glosou os créditos compensados. Invoca, para tanto, o disposto no art. 135, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, afirmando que a exigibilidade da penalidade somente poderia surgir após a conclusão definitiva daquele procedimento administrativo.

Inicialmente, cumpre destacar que a não homologação das compensações e a aplicação da penalidade prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, embora decorram dos mesmos fatos, constituem providências administrativas distintas, sujeitas a processos igualmente distintos.

Enquanto o procedimento de não homologação destina-se à verificação da existência, liquidez e certeza dos créditos utilizados pelo contribuinte nas compensações declaradas, o lançamento da penalidade constitui ato vinculado da Administração Tributária sempre que, em tese, estiverem presentes os pressupostos legais para sua exigência.

Não há, portanto, relação de prejudicialidade que impeça a constituição do crédito tributário correspondente à penalidade.

Ao contrário, exigir que a Administração Tributária aguardasse o encerramento definitivo do processo administrativo relativo à glosa das compensações poderia, em determinadas situações, comprometer o exercício do dever de lançar, diante da fluência do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Também não assiste razão à recorrente quanto à interpretação conferida ao art. 135, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

O referido dispositivo estabelece que, apresentada manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício.

A própria redação da norma evidencia que a suspensão pressupõe crédito tributário previamente constituído, pois somente é juridicamente possível suspender a exigibilidade de obrigação regularmente lançada.

Se o legislador administrativo tivesse pretendido impedir a constituição do crédito tributário até o julgamento definitivo da manifestação de inconformidade, teria utilizado técnica normativa distinta, vedando expressamente o lançamento da penalidade ou condicionando sua constituição ao encerramento do processo administrativo.

A disciplina constante da Instrução Normativa limita-se a conferir efeito suspensivo à exigibilidade da penalidade enquanto pendente de apreciação a controvérsia relativa à não

homologação da compensação, preservando, simultaneamente, a possibilidade de constituição tempestiva do crédito tributário e resguardando a Fazenda Nacional contra eventual consumação da decadência.

Nessa perspectiva, irretocável a conclusão alcançada pela Delegacia de Julgamento ao reconhecer que a apresentação da Manifestação de Inconformidade não impede a lavratura do Auto de Infração, produzindo apenas o efeito de suspender a exigibilidade da penalidade até a solução definitiva da controvérsia administrativa.

Todavia, o reconhecimento da regularidade formal do lançamento não prejudica o exame dos pressupostos materiais da penalidade, os quais serão apreciados oportunamente no mérito, especialmente quanto à configuração, ou não, da hipótese legal prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

Deve-se, pois, manter hígida a decisão de piso quanto à análise preliminar.

Passa-se, pois, ao mérito.

#### **- Do Mérito**

No caso concreto, a Recorrente sustenta que as compensações efetuadas em GFIP decorreriam de recolhimentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas que reputa de natureza indenizatória, tais como terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado, salário-maternidade, horas extras, adicional noturno, adicionais de insalubridade e periculosidade, dentre outras parcelas indicadas em sua peça recursal. Defende, ainda, que tais compensações encontrariam respaldo em precedentes do STF e do STJ, bem como em manifestações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Todavia, antes mesmo de qualquer análise acerca da natureza jurídica das rubricas invocadas, impõe-se o exame de requisito essencial à própria validade da compensação tributária: a efetiva comprovação da existência, liquidez e certeza do crédito alegado.

Nos termos do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, a compensação de contribuições previdenciárias somente é admitida nas hipóteses de pagamento indevido ou a maior que o devido, desde que devidamente comprovado o crédito e observadas as condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No presente caso, conforme expressamente consignado no Relatório Fiscal, e no acórdão recorrido, a contribuinte foi regularmente intimada, no âmbito do processo administrativo a apresentar documentos aptos a comprovar a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP. Entretanto, deixou de atender à intimação fiscal, circunstância que ensejou a glosa integral das compensações realizadas.

Nesse contexto, incumbia à Recorrente demonstrar, de forma objetiva e documental:

- (i) quais verbas teriam sido consideradas indevidamente tributadas;

- (ii) em quais competências ocorreram os alegados recolhimentos indevidos;
- (iii) os valores efetivamente recolhidos sobre cada rubrica;
- (iv) a individualização dos trabalhadores eventualmente envolvidos;
- (v) a composição mensal das bases de cálculo utilizadas; e
- (vi) a correlação entre os valores recolhidos indevidamente e aqueles posteriormente compensados via GFIP.

Todavia, inexistente nos autos documentação hábil e idônea apta a demonstrar tais elementos.

Conforme registrado pela DRJ, a contribuinte limitou-se a apresentar alegações genéricas acerca da natureza indenizatória das verbas, sem, contudo, trazer demonstrativos analíticos, folhas individualizadas, GPS, DARF previdenciários, memória de cálculo ou qualquer outro documento capaz de comprovar, competência por competência, a efetiva ocorrência dos recolhimentos indevidos e a constituição do crédito utilizado nas compensações.

A própria decisão recorrida consignou ser indispensável a apresentação de demonstrativos específicos e documentos comprobatórios dos recolhimentos alegadamente indevidos.

Vale, nesse contexto, trazer ponderações sobre o entendimento da DRJ quanto a natureza jurídica das verbas suscitadas, a saber:

Inicialmente, cumpre registrar que determinadas parcelas efetivamente não se sujeitam, em tese, à incidência das contribuições previdenciárias.

É o caso do aviso prévio indenizado e dos valores pagos pelo empregador durante os quinze primeiros dias de afastamento do empregado por motivo acidente, cuja natureza indenizatória foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos, entendimento posteriormente incorporado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e reiteradamente observado no âmbito deste Conselho.

Situação semelhante ocorre em relação ao terço constitucional de férias. Embora o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema nº 985 da repercussão geral, tenha firmado entendimento pela incidência da contribuição previdenciária sobre essa parcela, a modulação dos efeitos posteriormente estabelecida atribuiu eficácia prospectiva à decisão, preservando as situações constituídas sob a orientação jurisprudencial anteriormente vigente. Considerando que as competências discutidas nos presentes autos são anteriores ao marco temporal definido pelo Supremo Tribunal Federal, inexistente, em tese, impedimento jurídico ao reconhecimento de eventual direito creditório relativamente a essa rubrica.

Na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 576.967/PR (Tema nº 72 da repercussão geral), firmou entendimento no sentido da inconstitucionalidade da

incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, assentando que a referida verba possui natureza previdenciária e não constitui contraprestação pelo trabalho prestado.

Todavia, o reconhecimento abstrato da não incidência das contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas não conduz automaticamente ao deferimento da compensação postulada.

Também nessas hipóteses permanece indispensável a demonstração da existência, liquidez e certeza do crédito, mediante comprovação individualizada dos efetivos recolhimentos realizados, das competências abrangidas, dos trabalhadores envolvidos e da correspondência entre os valores recolhidos e aqueles posteriormente utilizados na compensação. Em outras palavras, a procedência da tese jurídica não dispensa o contribuinte do ônus de demonstrar, de forma objetiva, a existência do crédito cuja compensação pretende realizar.

Por outro lado, parcela significativa das rubricas indicadas pela recorrente sequer possui natureza indenizatória reconhecida pela jurisprudência consolidada.

As horas extraordinárias e o respectivo adicional constituem verbas remuneratórias, por representarem contraprestação pelo labor prestado além da jornada ordinária de trabalho. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 1.358.281/SP, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema nº 687), firmou orientação no sentido de que tais parcelas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Da mesma forma, os adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade possuem inequívoca natureza remuneratória, por constituírem acréscimos salariais decorrentes das condições especiais em que o trabalho é executado. O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 565.160, sob o regime da repercussão geral (Tema nº 20), assentou que a contribuição social patronal incide sobre os ganhos habituais do empregado, compreensão que alcança os referidos adicionais.

Também o descanso semanal remunerado integra o salário de contribuição. Trata-se de verba paga durante hipótese de interrupção do contrato de trabalho, na qual permanecem íntegros o vínculo empregatício e a remuneração do trabalhador. A ausência de prestação de serviços no período de repouso não descaracteriza sua natureza salarial, entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, reproduzido pela Solução de Consulta COSIT nº 292/2019 e reiteradamente observado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Igualmente, as férias gozadas conservam natureza remuneratória, por corresponderem à remuneração devida durante a continuidade da relação de emprego, inexistindo previsão legal que autorize sua exclusão do salário de contribuição.

Verifica-se, portanto, que a recorrente atribui natureza indenizatória indistintamente a verbas submetidas a regimes jurídicos distintos. Enquanto algumas parcelas podem, em tese, afastar a incidência das contribuições previdenciárias, outras permanecem

inequivocamente sujeitas à tributação. Em qualquer hipótese, contudo, subsiste pressuposto comum e inafastável ao reconhecimento do direito creditório: a comprovação da existência, liquidez e certeza do crédito, requisito que, conforme anteriormente demonstrado, não foi satisfeito no presente caso.

Desse modo, não há nos autos elementos mínimos que permitam concluir que as contribuições previdenciárias efetivamente incidiram sobre verbas de natureza indenizatória, tampouco que os valores compensados correspondam a recolhimentos indevidos passíveis de restituição ou compensação.

Em outras palavras, a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório que lhe competia, nos termos dos arts. 16 do Decreto nº 70.235/1972 e 373, inciso I, do CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Ressalte-se, ainda, que enfrentamento acurado da natureza jurídica das rubricas indicadas pela Recorrente demandaria, previamente, a efetiva demonstração de que tais verbas integraram os valores objeto das compensações glosadas, o que não ocorreu no presente caso.

Assim, ausente prova da origem dos créditos, da individualização dos recolhimentos e da efetiva composição dos valores compensados, qualquer análise acerca da incidência — ou não — de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas ocorreria em plano meramente abstrato e hipotético.

Por conseguinte, inexistindo documentação apta a comprovar a liquidez e certeza dos créditos utilizados, mostra-se correta a glosa das compensações realizadas pela fiscalização, devendo ser integralmente mantida a exigência fiscal.

Portanto, sem razão a recorrente.

#### **- Da Multa Isolada**

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora concluiu que as compensações declaradas pela recorrente em GFIP deveriam ser consideradas indevidas em razão da ausência de comprovação da origem dos créditos utilizados. Segundo consignado no lançamento, embora regularmente intimada em mais de uma oportunidade para demonstrar a liquidez e certeza dos créditos compensados, mediante apresentação da documentação especificada pela fiscalização, a contribuinte limitou-se a apresentar planilhas genéricas, arquivos eletrônicos e documentos considerados insuficientes para permitir a identificação da composição dos créditos utilizados. Em razão dessa conclusão, entendeu a fiscalização que as compensações declaradas seriam falsas, circunstância que ensejou, além de sua não homologação, a lavratura do Auto de Infração com fundamento no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

Até esse ponto, a conclusão fiscal mostra-se parcialmente plausível.

Com efeito, conforme já demonstrado nos tópicos anteriores, a recorrente efetivamente não se desincumbiu do ônus de comprovar a existência, liquidez e certeza dos créditos utilizados nas compensações declaradas. A documentação produzida não permite

estabelecer, de forma objetiva, a correspondência entre as verbas apontadas como indevidamente tributadas, os recolhimentos efetivamente realizados e os valores posteriormente compensados em GFIP. A consequência jurídica dessa deficiência probatória é inequívoca: as compensações não podem ser homologadas.

Todavia, a conclusão de que as compensações são indevidas não conduz, necessariamente, ao reconhecimento de que as declarações prestadas pela contribuinte sejam falsas.

Essa distinção revela-se essencial para a adequada compreensão da controvérsia.

A não homologação da compensação decorre da ausência de comprovação do direito creditório. Já a incidência da penalidade prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, pressupõe situação diversa, consistente na apresentação de declaração materialmente inverídica, apta a induzir a Administração Tributária em erro quanto à efetiva existência do crédito utilizado.

Não se pode equiparar, portanto, insuficiência probatória à falsidade declaratória.

No caso concreto, a fiscalização demonstrou que a recorrente não comprovou adequadamente os créditos informados nas GFIPs. Não demonstrou, entretanto, que tais créditos fossem objetivamente inexistentes, tampouco que a contribuinte tivesse deliberadamente criado créditos fictícios, adulterado documentos, manipulado informações ou inserido dados sabidamente inverídicos nas declarações apresentadas.

Ao contrário, os próprios autos revelam que a recorrente apresentou documentação destinada à demonstração da origem dos créditos, ainda que insuficiente para esse fim, bem como fundamentou as compensações em teses jurídicas relacionadas à incidência das contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas trabalhistas.

Esse aspecto tem grande relevância porque parcela das rubricas invocadas pela recorrente encontra, efetivamente, respaldo na jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores. É o caso, por exemplo, do salário-maternidade, do aviso prévio indenizado, dos valores pagos pelo empregador durante os quinze primeiros dias de afastamento por motivo de acidente e, relativamente ao período alcançado pela modulação dos efeitos do Tema nº 985 do Supremo Tribunal Federal, do terço constitucional de férias.

Naturalmente, o reconhecimento abstrato da não incidência sobre essas verbas não conduz, por si só, ao reconhecimento do crédito compensável, permanecendo indispensável sua comprovação individualizada. Todavia, evidencia que a recorrente não estruturou sua conduta sobre créditos manifestamente inexistentes, mas sobre interpretação jurídica que, ao menos em parte, encontra respaldo na jurisprudência atualmente consolidada.

Nesse contexto, a deficiência da prova produzida impede o reconhecimento do direito creditório, mas não autoriza concluir, automaticamente, pela falsidade das declarações apresentadas.

A interpretação ampliativa do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, para alcançar hipóteses de mera insuficiência probatória acabaria por transformar toda compensação posteriormente não homologada em declaração falsa, esvaziando a distinção estabelecida pelo próprio legislador entre a inexistência do crédito e a falsidade da declaração que o informa.

Em matéria sancionatória, contudo, tal equiparação não se mostra admissível.

A imposição de penalidades exige interpretação estrita dos pressupostos legais de incidência e demonstração inequívoca da conduta tipificada, não sendo possível presumir a falsidade da declaração exclusivamente porque o contribuinte não conseguiu demonstrar, em momento posterior, a liquidez e certeza do crédito utilizado.

Ausente, portanto, demonstração segura de que as compensações declaradas se fundavam em créditos sabidamente inexistentes ou em informações materialmente falsas, impõe-se o cancelamento DO AUTO DE INFRAÇÃO, CONSEQUENTEMENTE, da penalidade prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, mantendo-se, entretanto, a glosa das compensações declaradas, por ausência de comprovação dos respectivos créditos.

#### **Da denúncia espontânea**

A recorrente sustenta que a penalidade aplicada deve ser afastada em razão da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional. Argumenta, em síntese, que promoveu a regularização de sua situação fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário, circunstância que afastaria a imposição de qualquer penalidade.

A pretensão, entretanto, não merece acolhida.

#### **NÃO HÁ QUE SE APRECIAR A DENUNCIA ESPONTANEA**

Ao contrário, a recorrente sempre sustentou a legitimidade das compensações efetuadas, defendendo que os créditos utilizados decorreriam de recolhimentos indevidos sobre determinadas verbas trabalhistas e insurgindo-se, tanto administrativa quanto recursalmente, contra a conclusão fiscal que reputou insuficiente a documentação apresentada.

Essa postura processual revela, por si só, a incompatibilidade da situação dos autos com o instituto da denúncia espontânea.

Com efeito, não se mostra juridicamente possível invocar o art. 138 do Código Tributário Nacional quando o contribuinte, longe de reconhecer a infração e promover sua regularização, afirma reiteradamente a litude de sua conduta e busca o reconhecimento da validade das compensações anteriormente declaradas.

A denúncia espontânea pressupõe comportamento voluntário voltado à regularização da obrigação tributária. Não se presta a afastar penalidades decorrentes de procedimento fiscal instaurado para apurar a legitimidade de compensações já declaradas e cuja validade permanece objeto de controvérsia administrativa.

Assim, ausentes os pressupostos legais previstos no art. 138 do Código Tributário Nacional, rejeita-se a alegação de denúncia espontânea.

Não obstante, a rejeição dessa tese não interfere na conclusão anteriormente alcançada quanto à penalidade prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

Isso porque o cancelamento da referida multa não decorre da incidência do instituto da denúncia espontânea, mas da ausência de demonstração do pressuposto material exigido pela própria norma sancionadora. Conforme exposto no tópico precedente, a fiscalização logrou demonstrar a insuficiência da prova quanto à existência, liquidez e certeza dos créditos utilizados nas compensações, circunstância apta a justificar sua não homologação. Todavia, não comprovou que as declarações prestadas pela recorrente se fundavam em créditos sabidamente inexistentes ou em informações materialmente falsas, pressuposto indispensável à incidência da penalidade prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991.

Dessa forma, a tese de denúncia espontânea é rechaçada, sem prejuízo do cancelamento da multa por fundamento jurídico autônomo, consistente na não configuração da hipótese legal de incidência da sanção.

**- Conclusão**

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar a penalidade prevista no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, por não restar demonstrado que as compensações declaradas se fundavam em créditos sabidamente inexistentes e em declarações materialmente falsas, circunstância indispensável à incidência da referida sanção.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula**