



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19555.733935/2023-22</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-012.108 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MUNICIPIO DE BAIXA GRANDE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/03/2019 a 30/08/2022

DELIMITAÇÃO DA LIDE. MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Todos os fatos e motivos devem ser apresentados na Impugnação, nos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235, de 1972. A apresentação de novos fatos ou motivos alegados somente no Recurso Voluntário, a menos que se refiram à matéria de ordem pública, será considerada preclusa, motivo pelo qual este Conselho não tem competência para apreciá-la.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento só será declarada quando não forem atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário contidas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório.

COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO DO CRÉDITO PLEITEADO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A falta de comprovação da certeza e da liquidez do crédito pleiteado, ônus de quem alega, importa a não homologação das compensações declaradas.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias preclusas e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, André Barros de Moura (suplente integral), Carlos Eduardo Ávila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-046.181, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ. A decisão de piso julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o DESPACHO DECISÓRIO que apreciou e não homologou a Compensação da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA, – relativa ao período de 03/2019 a 07/2022, no valor de R\$ 13.070.649,38.

A compensação não foi homologada por falta de comprovação da existência de crédito passível de utilização para liquidação de débitos oriundos da contribuição social previdenciária.

Como relatado, o sujeito passivo foi regularmente intimado a detalhar a origem dos créditos compensados em GFIP, com vistas à verificação de sua liquidez e certeza. Não obstante, **quedou-se inerte quanto à comprovação da ocorrência fática de recolhimento maior que o devido que pudesse justificar as compensações realizadas.** Diante disso, impõe-se a **não homologação das compensações realizadas,** já que alicerçadas em créditos de origem não comprovada, ensejando, assim, o lançamento de ofício dos valores compensados indevidamente.

(grifos não originais)

O contribuinte foi intimado da não homologação da Compensação e, tempestivamente, apresentou Manifestação de Inconformidade com os seguintes argumentos:

Em preliminar,

- que créditos são decorrentes de pagamento indevido de verbas indenizatórias que estariam incluídas na base de cálculo da contribuição, cita a decisão do STF no tema 163 e informa que entrou com pedido de “encontro de contas”, que não foi analisado, o que implica na nulidade da autuação, também questiona a falta do direito de defesa prévia.
- abusividade na solicitação de cópia dos contratos de prestação de serviços de consultoria jurídica e contábil.

#### No mérito

- que não foi verificada a planilha e folhas de pagamentos trazidas aos autos
- que não há necessidade de retificação da GFIP,
- que o recolhimento indevido ocorreu sobre verbas de caráter indenizatório tais como terço de férias, serviços extraordinários, funções gratificadas ou comissionadas, gratificação especial de trabalho, gratificação por difícil acesso, aperfeiçoamento profissional, abono, que não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.
- que apuração do grau de risco por meio do CNAE preponderante deveria resultar em grau de risco leve, no percentual de 1%.
- que é indevida a aplicação da multa isolada de 150% por não ter caracterizada a fraude ou dolo.

O colegiado da primeira instância, por unanimidade de votos, considerou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, conforme ementa transcrita abaixo:

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTEXTO. FORMALIDADES E REQUISITOS.

O contribuinte, quando cumpridos os requisitos e formalidades legais, pode realizar compensação tributária, independentemente de prévio comunicado ou autorização da Administração Tributária Federal, sujeitando-se, contudo, às respectivas condições, formalidades e requisitos legais, a serem analisados pela Administração Tributária Federal em procedimento de homologação, realizado em auditoria-fiscal.

COMPENSAÇÃO. EXISTÊNCIA DE CRÉDITOS LÍQUIDOSE CERTOS.

A compensação tributária pressupõe a existência de créditos certos e líquidos, condições a serem documentalmente comprovadas pelo contribuinte em procedimento de homologação, realizado em auditoria fiscal.

GFIP. DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA. FINALIDADES E EFEITOS LEGAIS ESPECÍFICOS.

Constituindo a GFIP obrigação legal, acessória, de natureza tributária, na forma de declaração informatizada de informações, dados e valores juridicamente relevantes (tem efeito legal de confissão de dívida e constitui instrumento de

gestão e concessão de benefícios previdenciários), impõe-se que seu conteúdo seja, sempre e necessariamente, completo, correto e atualizado, sob pena de sujeição às sanções legais pertinentes.

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. GFIP. IMPRESCINDIBILIDADE DA PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP ORIGINÁRIA DOS CRÉDITOS COMPENSÁVEIS.**

A compensação tributária constitui hipótese legal de extinção do crédito tributário, por isso o correspondente crédito declarado como compensável deve necessariamente ter existência formal, o que, em se tratando de GFIP, pressupõe a prévia retificação da declaração original, como condição legal indispensável. Além do mais, a GFIP constitui obrigação legal, tributária e acessória, na forma de declaração tributária, transmitida no contexto do “lançamento fiscal por homologação”, o que impõe que suas informações, dados e valores devem ser, sempre e necessariamente, completos, atualizados e corretos.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DESTINADA AO FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO (GILRAT). DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA E INCIDÊNCIA DO FAP. DOCUMENTO VALIDADO**

Estão estabelecidos na legislação própria os critérios e parâmetros determinantes da alíquota da contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, critérios esses determinados com base na “atividade preponderante”, apurada para cada um dos estabelecimentos do contribuinte.

**VINCULAÇÃO FUNCIONAL DO AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL À LEGISLAÇÃO FORMALMENTE VIGENTE.**

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e os órgãos institucionais da Receita Federal do Brasil (inclusive as DRJ) estão impedidos, por expressa disposição legal, de proferir decisões acerca da constitucionalidade de lei ou de afastar a aplicação de norma legal, formalmente vigente (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, artigo 26-A).

**PROVAS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES GENÉRICAS (DESACOMPANHADAS DE ELEMENTOS CORROBORADORES).**

A produção de provas, no âmbito do processo administrativo fiscal, se dá segundo as formalidades, regras e condições estabelecidas pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, sendo, portanto, inválidas alegações que não estejam acompanhadas dos respectivos elementos e documentos, com os quais o contribuinte seja capaz de provar suficientemente suas alegações. O mero recurso a alegações genéricas, não corroboradas pelos elementos eficazes de prova, devem ser valorados e considerados no contexto do respectivo processo administrativo fiscal.

### Manifestação de Inconformidade Improcedente

O manifestante tomou ciência do Acórdão de julgamento de primeira instância em 07/05/2025. O Recurso Voluntário foi apresentado em 21/05/2025 e alegou, em preliminar, nulidade por imprecisão na capitulação legal e cerceamento do direito de defesa e, no mérito, abuso do poder discricionário, da natureza indenizatória das verbas incluídas na base de cálculo da contribuição, que houve parcelamento de parte dos valores declarados e não retificados em GFIP, da inaplicabilidade da taxa de juros Selic, e sobre uma sentença judicial no processo nº 10011819-85.2017.4.01.3400, que permitiria a compensação das diferenças das incidências indevidas.

O Recurso não foi acompanhado de novas provas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Flavia Lilian Selmer Dias**, Relatora

### ADMISSÃO DO RECURSO

O Recurso Voluntário é tempestivo e será conhecido, mas de forma parcial, pelos motivos abaixo apontados.

### Preclusão

A defesa inova no Recurso Voluntário quando apresenta tema que não foi trazido na Manifestação de inconformidade e, portanto, para o qual não há debate na decisão de piso.

Nos termos dos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, os temas não trazidos junto com a impugnação, que não tratem de matérias de ordem pública ou fato superveniente, não podem ser apresentados na fase recursal, por preclusão do direito, assim deles não se conhece.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante**

(grifos não originais)

Deste modo, **não conheço das alegações sobre a parcelamento de parte dos valores declarados em GFIP e sobre a inaplicabilidade dos juros Selic ao lançamento.**

Não foram devolvidas para apreciação a questão sobre a realização do “encontro de contas”, sobre o percentual aplicável no cálculo da GILRAT e sobre a multa isolada por compensação indevida, que foi lançada nos autos de outro processo.

Resta assim analisar as alegações, em preliminar, sobre a possível nulidade por erro de capitulação, cerceamento do direito de defesa e abuso do poder discricionário e, no mérito, que crédito decorre de recolhimento indevido de contribuição previdenciária sobre verbas de caráter indenizatório.

Sobre a informação da existência de possível ação judicial no processo nº 10011819-85.2017.4.01.3400, verifico que nenhum documento foi juntado aos autos e, em consulta ao sítio do TRF 01, não verifiquei a existência de processo relacionado ao número informado, motivo pelo qual não há de se falar em que há concomitância com a esfera judicial.

## PRELIMINAR – PREJUDICIAL DE MÉRITO

### Nulidade

As causas de nulidade do lançamento estão inseridas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não há de se falar em nulidade do Despacho Decisório quando foi feito por pessoa competente, dentro da legalidade estrita e garantido o direito à defesa

No caso concreto, alega que a fiscalização não teria apresentado a fundamentação legal para a imposição tributária:

A referida fiscalização omitiu a fundamentação legal em que baseou a imposição tributária, bem como omitiu a descrição da matéria tributável, resultando totalmente nula tal exigência, não passando de um juízo temerário caracterizador de cerceamento de defesa, impeditiva do direito de discutir a legalidade da exação.

Limitou-se tão somente a anexar relação confusa, genérica e imprecisa da legislação que rege à competência da Receita Federal do Brasil, bem como suas atribuições, não correlacionando os dispositivos com a matéria que estaria sendo transgredida. Como efeito, configurou-se frontal violação do artigo 10, nos incisos III e IV, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, in verbis:

Não há fundamento na alegação.

O Despacho Decisório nº 4.976/2023 afirmou que a verificação das compensações em GFIP ocorreu por prévia seleção elaborada pela equipe de gerenciamento de risco, e que os contribuintes selecionados eram submetidos à procedimento fiscal de diligência, com possibilidade de autorregularização.

Afirma que houve a intimação do Município para que demonstrasse o direito creditório pleiteado mediante a apresentação de documentos comprobatórios, com o alerta da possibilidade de autorregularização.

A resposta dada pelo Município foi que fez as devidas retificações no período de 10/2021 a 07/2022, mas que não poderia fazer nada em relação ao período anterior por ser de outra gestão.

Como não houve a autorregularização de todo o período, foi aberta fiscalização, com o afastamento da espontaneidade, em 30/06/2023, cessando a possibilidade de retificar as GFIP mas dando oportunidade de fazer a comprovação do direito creditório.

Foi novamente intimado a apresentar os documentos, mas não apresentou, o que resultou na glosa das compensações efetuadas.

Importante ressaltar que não se trata de lançamento do crédito tributário mas de não homologação de compensação e a legislação aplicável ao assunto está demonstrada no Despacho Decisório de forma clara e precisa.

Deste modo, improcedente as alegações sobre falta de precisão da legislação, do possível cerceamento do direito de defesa e sobre abuso da discricionariedade da fiscalização.

## MÉRITO

### Comprovação dos créditos pleiteados

O argumento da defesa é que o pagamento indevido ocorreu pela inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária de verba de natureza indenizatória.

Cita a existência de medida judicial própria com o direito a realizar a compensação e cita decisões judiciais que, em tese, tratam da natureza indenizatória de algumas verbas.

Todavia, a argumentação não foi acompanhada de qualquer documento comprobatório da existência da medida judicial alegada, que houve realmente pagamento de verbas indenizatórias, em qual período e valor. As alegações só são feitas em tese.

O motivo para a glosa foi justamente a falta de comprovação do direito creditório e a decisão da DRJ foi no mesmo sentido.

Considerando tal desencadeamento de fatos e eventos, pode-se estabelecer a seguinte cronologia:

- 1) Em 8 de setembro de 2022 – o contribuinte foi intimado para prestar esclarecimentos acerca de compensações tributárias realizadas, inclusive para demonstrar as origens, composições e exatidão dos créditos declarados como compensáveis.
- 2) Em 25 de agosto de 2022 – o contribuinte retificou as GFIP relativas às competências de outubro, novembro e décimo terceiro de 2011 e de janeiro a março e maio a julho de 2012, excluindo as compensações anteriormente declaradas.
- 3) Em 21 de setembro de 2022 – o contribuinte apresentou resposta, **sem comprovação das origens, composições e exatidão dos créditos declarados como compensáveis.**
- 4) Em 30 de setembro de 2022 – o contribuinte apresentou nova correspondência, informando a retificação de parte das GFIP, **sem ainda apresentar a comprovação das origens,** composições e exatidão dos créditos declarados como compensáveis.
- 5) Em 30 de junho de 2023 – o contribuinte foi cientificado de Termo de Início de Procedimento Fiscal, com o qual são reiteradas as requisições formuladas na Intimação nº 2.977/2022/EOPP/DEVAT/05RF Salvador, 5 de setembro de 2022.
- 6) Em 17 de julho de 2023 – o contribuinte apresentou resposta, **sem novamente apresentar comprovação das origens,** composições e exatidão dos créditos declarados como compensáveis.
- 7) Em 3 de outubro de 2023 – foi expedido o Despacho Decisório, que não homologa as compensações tributárias realizadas pelo contribuinte, que toma ciência da decisão na mesma data.

8) Em 27 de outubro de 2023 – o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade, ainda sem demonstrar a comprovação das origens, composições e exatidão dos créditos declarados como compensáveis.

(...)

3) É irrelevante que as supostas origens dos créditos declarados como compensáveis estejam relacionadas a competências referentes a mandato eletivo anterior, pois o que importa considerar é a data em que a declaração foi feita (quando as respectivas GFIP foram transmitidas – a data em que as compensações tributárias foram realizadas). Afinal, se o contribuinte declara titular de créditos compensáveis, tem a obrigação legal de comprová-los, pois, se não for capaz, não está apto a exercer o direito.

(...)

A manifestação de inconformidade faz reiteradas referências a folhas de pagamentos e a demonstrativos com os quais dar-se-iam as comprovações. Contudo tais documentos não se encontram nos autos e jamais registrados na auditoria-fiscal (o que constitui, aliás, um dos fundamentos das não homologações).

(...)

Neste contexto, a singela discussão em tese da exigibilidade ou não de contribuições previdenciárias sobre determinadas rubricas ou em determinadas circunstâncias legais constitui evidente tentativa de transferir o foco principal – a real existência de créditos compensáveis – para âmbito da discussão judicial e dos efeitos desta, o que, não obstante constituir assunto complexo, seria, ainda assim válido, se todos os valores declarados como créditos compensáveis tivessem sido comprovadamente recolhidos nos exatos montantes das reduções incluídas em GFIP. Contudo, a conjuntura que pode ser extraída das circunstâncias sugeridas pelos autos (em face das alegações da manifestação de inconformidade) impedem definitivamente tal constatação.

Por isso, reiterando, as razões apresentadas pela manifestação de inconformidade, que, quando escoimada, expurgada de suas alegações inválidas (quanto à essencial obrigação de provar a existência dos créditos declarados como compensáveis), reduz-se apenas à tentativa de questionamento, em tese, da legalidade de cobrança de contribuições previdenciárias, ao propor a discussão da legalidade ou constitucionalidade da sua incidência sobre determinadas rubricas (integrantes ou não da remuneração), o que, reiterando, constitui mera oposição de razões que legitimariam o procedimento apenas em tese, sem superação da essencial etapa da comprovação documental da existência e exatidão dos valores declarados (mesmo que eventualmente se refiram a rubricas não sujeitas, em tese, à incidência tributária).

Ora, se os créditos declarados como compensáveis não são demonstrados, e se tal impossibilidade carece de justificativa legal válida ou mesmo plausível, a

**discussão da legalidade da cobrança de contribuições previdenciárias ou de glosa de compensações tributárias, em determinadas hipóteses ou condições, constituiria um exercício teórico**, sem validade lógica ou jurídica alguma, na medida em que os efeitos decorrem da causa, e, **se não há causa comprovada (a real e exata existência de recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre “verba indenizatória”, por exemplo), não é possível avaliar em que medida tais “verbas indenizatórias” (dadas as suas condições concretas e específicas) tenham realmente concorrido para a geração de créditos tributários declarados como compensáveis.**

(grifos não originais)

A apresentação do Recurso Voluntário não foi acompanhada de qualquer novo documento, portanto, conforme destacado pela decisão recorrida, é improdutivo discutir a natureza, em tese, de quais seriam as verbas de natureza indenizatória.

Pela mesma razão, é irrelevante se existe ou não ação judicial própria com a possibilidade de compensação, já que não se comprovou nem a primeira parte, qual seja, a real origem do crédito pleiteado.

Sobre o tema da compensação de indébito previdenciário, destaco a legislação abaixo:

#### CTN

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".

#### Lei nº 8.212, de 1991

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).

#### IN 1300, de 2012

Art. 2º Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, **bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS**, nas seguintes hipóteses:

(...)

§ 11. **A restituição das contribuições previdenciárias declaradas incorretamente fica condicionada à retificação da declaração**, exceto quando o requerente for segurado ou terceiro não responsável por essa declaração.

(...)

Art. 56. O sujeito passivo que **apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias** previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), **poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes**. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

(...)

§ 7º **A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação**, observado o disposto no § 8º. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)

O CTN transfere à Lei e a Administração Tributária o poder de estabelecer os critérios segundo os quais será possível a realização da compensação.

Para que seja possível o deferimento de pedido de restituição ou a compensação é necessário o preenchimento, simultâneo, de dois aspectos:

- Material – traduzido na certeza e a liquidez do crédito pleiteado
- Formal: prescritos na legislação, como a prestação de todas as informações pertinentes na GFIP.

A presença simultânea de ambos os aspectos é condição *sine qua non* para o deferimento.

A certeza e a liquidez do crédito são determinadas pela comprovação efetiva do crédito pleiteado, ônus do contribuinte, que deve apresentar toda a documentação necessária para isso sempre que requisitado pela Fiscalização.

Já o aspecto formal se traduz em preencher a GFIP de forma a expressar, fielmente, a realidade dos fatos.

Analisando o aspecto material, já foi demonstrada a falta de comprovação da existência do crédito tributário pleiteado, logo, não é possível atestar a certeza e liquidez, o que dispensa a análise do aspecto formal.

**CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte o Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias preclusas, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias**