



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19613.722202/2020-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.568 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2024
Recorrente ESSENCIAL SISTEMA DE SEGURANCA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. GLOSA.

A compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação, condicionada à comprovação da origem dos créditos compensados. Serão glosados pela Administração Fazendária os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo, quando não houver amparo legal, devida comprovação dos créditos ou decisão judicial transitada em julgado.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao sujeito passivo comprovar a liquidez e a certeza do seu direito creditório utilizado no procedimento de compensação de contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO AOS TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE PREVISTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DA LEI Nº 6.950 DE 1981. INAPLICABILIDADE.

O artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 323 e ss).

Pois bem. Trata o presente processo administrativo da análise de compensações efetuadas pela Recorrente sobre contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, nas competências de 01/2016 a 12/2017, inclusive 132/2017, no montante total de R\$ 14.243.911,03 (quatorze milhões, duzentos e quarenta e três mil, novecentos e onze reais e três centavos).

O Despacho decisório, de fls. 221 a 254, em suma, traz as seguintes informações:

1. Que o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos créditos utilizados nas compensações em GFIP.
2. Após analisar as documentações e justificativas apresentadas concluiu que as compensações realizadas em GFIP pelo contribuinte, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017 (inclusive décimo terceiro de 2016 e 2017), não estão de acordo com a legislação aplicável, motivo pelos quais foram glosadas e cobradas com os devidos acréscimos legais, sem prejuízo da aplicação da multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o total compensado indevidamente em virtude da comprovação da falsidade da declaração, nos termos do art. 89, §§9º e 10 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como da respectiva Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP.
3. Justificou as compensações pela aplicação dos entendimentos emanados pelos tribunais superiores, em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo.
4. Informou ainda que os créditos relativos a verbas previdenciárias indenizatórias, bem como terceiros, foram lançados indevidamente no campo "Retenção", motivo pelo qual efetuou as retificações incluindo os valores no campo "Compensação".

O relatório fiscal detalha as justificativas conforme abaixo:

13.2 Em relação as compensações efetuadas, informou tratar-se de créditos decorrentes de verbas recolhidas indevidamente a título de aviso prévio indenizado, 1/3 constitucional de férias, quinze dias que antecedem o auxílio-doença, salário-maternidade e horas extras, apresentando a mesma planilha já apresentada anteriormente, já citada no item 9.3. Para embasar as compensações fez referências a julgamentos ocorridos nas cortes superiores (STJ e STF), tais como RESP 1230957/RS (Terço Constitucional de Férias, Aviso Prévio Indenizado e Quinze dias que antecedem o auxílio-doença) e RE 576.967 julgado no STF (salário-maternidade).

13.3 Em relação às horas extras, mencionou que a Lei n° 13.485, de 02 de outubro de 2017, trazia em seu artigo 11 um rol exemplificativo das verbas de natureza indenizatória indevidamente incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias, mencionando não só as horas extras, mas também o terço constitucional de férias, os primeiros quinze dias do auxílio-doença e o aviso prévio indenizado. Informou que referida lei foi abarcada pela Portaria da Receita Federal do Brasil n° 754, de 21 de maio de 2018. Conclui dizendo que **"a contribuição previdenciária só pode incidir sobre as verbas de caráter remuneratório, assim entendidas aquelas que são pagas em virtude do produto do trabalho empreendido pelo empregado durante sua jornada de trabalho, e não sobre aqueles valores que são pagos por determinação da lei para recompor danos ou lesões sofridas pelo empregado em situação de trabalho, sob pena de ocorrer um indevido - e inválido - alargamento da hipótese de incidência dessa contribuição."**

Informa, ainda, que também foi glosada e cobrada com os devidos acréscimos legais, nos termos do art. 89, §9º da Lei nº 8.212/1991, parte da retenção informada na competência 02/2017, pelos motivos expostos no relatório fiscal (itens 9.6, 9.7, 13.6.2 e 13.6.3).

Decidiu a autoridade fiscal pela NÃO HOMOLOGAÇÃO dos valores das compensações declaradas nas GFIPs do estabelecimento matriz, referentes às competências relacionadas no relatório (item 58), bem como parte da retenção informada na GFIP do estabelecimento matriz, competência 02/2017 (item 59 acima), cujo montante resultou no valor originário total de R\$14.248.210,92 (quatorze milhões, duzentos e quarenta e oito mil, duzentos e dez reais e noventa e dois centavos).

Em 17/02/2021, o sujeito passivo interpôs a manifestação de inconformidade, de fl. 262 a 294, alegando, em síntese, o que segue:

1. Defende que as compensações decorrem de recolhimentos previdenciários a maior, advindos da tributação indevida sobre verbas de natureza indenizatória além do extrapolamento ao limite legalmente estabelecido de 20 salários-mínimos sobre as contribuições a outras entidades (terceiros).

DA ORIGEM DOS CRÉDITOS OBJETO DE COMPENSAÇÃO - Verbas Indenizatórias

2. Aduz que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957, pacificou o entendimento de que as verbas de natureza indenizatória não deveriam compor a base de cálculo do salário-de-contribuição.
 - 2.1) Do Aviso Prévio indenizado
 - 2.2) Do Terço Constitucional de Férias
 - 2.3) Quinze Dias que antecedem o Auxílio-Doença

2.4) Salário Maternidade

2.5) Horas Extras

DA ORIGEM DOS CRÉDITOS OBJETO DE COMPENSAÇÃO - Limite de 20 Salários Mínimos para a Base de Cálculo de Terceiros (Outras Entidades)

3. Entende que a legislação vigente impõe um limite máximo de vinte salários-mínimos para a base de cálculo das contribuições destinadas ao FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE.
4. Diz que a limitação da base de cálculo das contribuições devidas a outras entidades foi inicialmente estabelecida junto ao artigo 14 da Lei nº 5.980/1973.
5. Transcreve julgados visando corroborar o seu entendimento.

DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL PARA COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS COM CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

6. Defende que, diante do fato da Lei nº 8.212/91 não restringir o alcance do instituto da compensação, no que toca às contribuições a terceiros, a Instrução Normativa RFB nº 900/08, alterada pela IN 1300/2012 e posteriormente revogada pela IN 1.717/2017, teria exorbitado seu papel regulamentar, demonstrando-se manifestamente ilegal, conforme entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça:
7. Afirma que é plenamente possível a compensação das contribuições de terceiros. Explica que em razão do sistema não permitir que a Recorrente pudesse efetivar tais compensações, não restou alternativa senão realizá-las via GFIP com as contribuições previdenciárias.
8. Conclui que não pode a Recorrente ser penalizada com a glosa de suas compensações em razão de uma impossibilidade sistêmica que em descompasso com o entendimento atual tanto do STJ quanto da PGFN.

DA AUSÊNCIA DE NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA GFIP

9. Informa que os requisitos necessários para a configuração e exercício pleno do direito de compensar estão supeditados pelas seguintes normas jurídicas, todas no plano legal: art. 165 do CTN, art. 66 da Lei 8.383/91, art. 26 da Lei 11457/02, art. 89 da Lei 8212/91 e, ainda, em alguns dispositivos da Lei 9.430/96.
10. Entende que essas regras determinam que a compensação deverá ser realizada com as contribuições devidas à Previdência Social, devendo ainda ser realizada com as importâncias correspondentes aos períodos subsequentes àqueles a que se referem os valores pagos indevidamente ou a maior.
11. Afirma que se valeu de ajustes sobre as informações da GFIP de modo a viabilizar o procedimento de compensação do crédito apurado e devidamente comprovado.

12. Ressalta que no tocante às guias das competências 13/2016 e 02/2017 houve inicialmente uma inconsistência nos valores informados a título de retenção, o que já fora retificado antes mesmo da emissão do Despacho Decisório.
13. Conclui que foram cabíveis e corretas as compensações praticadas pela Recorrente, que se valeu de procedimentos legalmente previstos para o aproveitamento do crédito apurado.

DA ABUSIVIDADE DA MULTA DE 150%

14. Entende que a aplicação da multa isolada prevista no artigo 89, §10, da Lei nº 8.212/91, supostamente em decorrência da falsidade das compensações declaradas em GFIP, no patamar de inacreditáveis 150% sobre o valor glosado, não deve prevalecer, vez que ofende aos princípios constitucionais de vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 323 e ss, cujo dispositivo considerou a **manifestação de inconformidade improcedente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado**. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

VERBAS INDENIZATÓRIAS. COMPROVAÇÃO.

Alegações de verbas indenizatórias incluídas no lançamento devem ser especificadas e comprovadas, mormente quando o lançamento tem como base de cálculo valores declarados em GFIP.

SALÁRIO MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme decisão proferida pelo STF, ao julgar o tema 72 de repercussão geral e Pareceres proferidos pela PGFN, é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não tem competência para apreciar alegação, ainda que indireta, de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

CONTRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS DESTINADAS A OUTROS ENTES OU FUNDOS. TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE DE VINTE SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE. PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE VINCULAÇÃO DO SALÁRIO MÍNIMO A QUALQUER FIM. PARÁGRAFO ACÉFALO. NOVA ORDEM JURÍDICA.

A limitação da base de cálculo da Contribuição de Terceiros (outras entidades e fundos) a vinte salários mínimos era uma sistemática consoante a ordem jurídica anterior à fundada pela Constituição de 1988. A atual ordem jurídica veda expressamente a vinculação do salário mínimo para qualquer fim, sem margens para ser excepcionada por um parágrafo acéfalo, sem caput, pinçado de norma anterior a 1988 que além de contrariar técnica legislativa não possui densidade jurídica suficiente para alterar

normas constitucionais como a citada vedação de vinculação do salário mínimo para qualquer fim, a contida no ADCT que revoga após dois anos da promulgação da atual Constituição os incentivos que não forem confirmados por lei e inclusive no que diz respeito aos valores sobre os quais o atual ordenamento jurídico se estrutura e busca consolidar, mormente a educação básica pública, financiada pela contribuição social do salário educação e o importante papel desempenhado pelo Sesc, Incra e Sebrae.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 347 e ss), reiterando, em grande parte, os termos de sua impugnação.

Às e-fls. 547 e ss, consta contrarrazões da União (Fazenda Nacional), requerendo seja negado provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Mérito.

Conforme narrado, trata o presente processo administrativo da análise de compensações efetuadas pela Recorrente sobre contribuições previdenciárias declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, nas competências de 01/2016 a 12/2017, inclusive 132/2017, no montante total de R\$ 14.243.911,03 (quatorze milhões, duzentos e quarenta e três mil, novecentos e onze reais e três centavos).

Em Despacho Decisório (e-fls. 221 e ss), a autoridade fiscal decidiu pela NÃO HOMOLOGAÇÃO dos valores das compensações declaradas nas GFIPs do estabelecimento matriz, referentes às competências relacionadas (item 58), bem como parte da retenção informada na GFIP do estabelecimento matriz, competência 02/2017 (item 59), cujo montante resultou no valor originário total de R\$14.248.210,92 (catorze milhões, duzentos e quarenta e oito mil, duzentos e dez reais e noventa e dois centavos).

Conforme o Termo de Início de Procedimento Fiscal, fl. 2, as divergências encontradas foram entre Valores de retenção de CP em nota fiscal e o valor de retenção compensado. Do valor de R\$ 71.992.611,07 foi comprovado o recolhimento em GPS o valor de 57.164.449,18 restando 14.828.161,89 de divergência.

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 262 e ss), alegando, em suma, que: (i) os créditos objeto de compensação tem origem em verbas indenizatórias; (ii) outro entendimento não há que o reconhecimento da limitação da base de cálculo mensal das contribuições de terceiros a vinte salários-mínimos, limitação essa a ser imposta sobre a totalidade do salário-de-contribuição da folha de pagamento mensal e justifica o cálculo e compensação dos créditos previdenciários decorrentes dos recolhimentos a maior praticados dentro dos últimos 5 (cinco) anos; (iii) inexistência de vedação legal para a compensação de contribuições de terceiros com contribuição previdenciária; (iv) desnecessidade de retificação da GFIP; (v) abusividade da multa de 150%.

A **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por sua vez, considerou a **manifestação de inconformidade improcedente**, com base nos seguintes argumentos, em suma:

- (i) A alegação de que as compensações decorrem de verbas de natureza indenizatória não se sustenta, uma vez que, a eventual existência de qualquer verba indenizatória deveria ser apontada e comprovada pela autuada, não basta, como fez a autuada, simplesmente relacionar genericamente todas as verbas indenizatórias que entende que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- (ii) O período abrangido pelo suposto recolhimento indevido de verbas indenizatórias, 2011 a 2013, estão parcialmente alcançados pela decadência nos períodos utilizados;

- (iii) O detalhamento das verbas que considerou indenizatória, fls. 169 a 171, estão verbas sabidamente de natureza salarial não amparado por decisão judicial, especialmente as horas extras que envolvem os maiores valores;
- (iv) Não foi encontrado relação dos valores de divergentes de crédito de retenção de NF, R\$ 14.828.161,90, com os valores de verbas indenizatórias e/ou contribuição de terceiros acima do limite de 20 salários, R\$ 11.329.372,50 e R\$ 32.679.144,11 respectivamente;
- (v) Não restou demonstrado a razão para lançar incorretamente valores de retenção de NF em campo próprio da GFIP no lugar de informar no campo ordinário de compensação.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual alega, em síntese que (a) foram juntadas aos autos planilhas demonstrativas contendo o detalhamento do saldo compensado, (b) as rubricas glosadas pela fiscalização têm caráter indenizatório, (c) a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros está limitada 20 salários-mínimos, (d) não existe vedação legal para a compensação de contribuições de terceiros com contribuição previdenciária e (e) a ausência de retificação das GFIPs não é óbice ao direito creditório.

Pois bem. De início, destaca-se que a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário previsto nos arts. 156, inciso II, e 170, *caput*, do Código Tributário Nacional. A extinção do crédito tributário, entretanto, ocorre sob condição resolutória de ulterior homologação, a ser realizada pela Receita Federal do Brasil/RFB, mediante comprovação da existência e liquidez dos referidos créditos, constituindo-se direito subjetivo do contribuinte realizar por sua iniciativa compensações de valores recolhidos indevidamente, sem qualquer participação do Fisco.

Nesse sentido, a compensação de contribuições previdenciárias informada em GFIP está sujeita à homologação da autoridade administrativa. Não havendo a confirmação do crédito, procede-se à glosa dos valores compensados indevidamente.

Nesta seara, e nos termos do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, as contribuições sociais previdenciárias 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 - RFB.

Com efeito, dentre outros requisitos a serem estabelecidos pela Receita Federal, é premissa básica que a compensação somente poderá ser levada a efeito quando devidamente comprovado o pagamento e/ou recolhimento indevido.

Em outras palavras, exige-se, portanto, que o direito creditório que o contribuinte teria utilizado para efetuar as compensações com débitos previdenciários seja líquido e certo, passível de aproveitamento. Não se pode partir de um pretense crédito para se promover compensações, ainda que, em relação ao direito propriamente dito, o requerimento da contribuinte esteja devidamente amparado pela legislação ou mesmo por decisão judicial.

Conforme demonstrado pela autoridade fiscal, no Despacho Decisório de e-fls. 221 e ss, os documentos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte não conseguiram

comprovar a liquidez e certeza dos créditos utilizados nas compensações efetuadas nas GFIPs apresentadas, tendo o contribuinte optado por não retificar as GFIPs excluindo as compensações realizadas.

Na hipótese dos autos, não se vislumbra essa condição para as compensações efetuadas pelo contribuinte. Isso porque, consoante restou circunstanciadamente demonstrado na lide, o autuado intimado e re-intimado a comprovar os valores compensados em sua GFIP, não o fez, impossibilitando, portanto, aferir a certeza e liquidez dos pretensos créditos que serviram de compensação, tendo se limitado a juntar as planilhas de e-fls. 33/38, denominadas “Planilhas Contribuições Parafiscais” e planilhas de e-fls. 86/89, denominadas “Planilhas Verbas Indenizatórias”, mas que isoladamente não se prestam a comprovação do direito creditório.

Tal fato não passou despercebido pela decisão recorrida, ao consignar expressamente que:

[...] Entretanto a alegação de que as compensações decorrem de verbas de natureza indenizatória não se sustenta, uma vez que, a eventual existência de qualquer verba indenizatória deveria ser apontada e comprovada pela autuada, não basta, como fez a autuada, simplesmente relacionar genericamente todas as verbas indenizatórias que entende que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Tem-se, pois, que em nenhum momento o sujeito passivo apresentou, com o fim de comprovar a incidência das verbas que alega possuir natureza indenizatória, os resumos impressos e em meio digital (txt) das folhas de pagamento de todos os segurados empregados, contribuintes individuais, trabalhadores avulsos que prestaram serviços ao sujeito passivo a partir da primeira competência originária dos créditos compensados.

Ademais, conforme bem destacado pela decisão recorrida, não foi encontrado relação dos valores de divergentes de crédito de retenção de NF, R\$ 14.828.161.90, com os valores de verbas indenizatórias e/ou contribuição de terceiros acima do limite de 20 salários, R\$ 11.329.372,50 e R\$ 32.679.144,11 respectivamente. Da mesma forma, não restou demonstrado a razão para lançar incorretamente valores de retenção de NF em campo próprio da GFIP no lugar de informar no campo ordinário de compensação.

Não se trata de ignorar o fato de que não incidem contribuições previdenciárias sobre determinados verbas nitidamente indenizatórias. A questão que envolve o presente caso, diz respeito à comprovação no sentido de que a origem do crédito alegado diz respeito a esses fatos. E, conforme se depreende da decisão recorrida, o contribuinte não fez a comprovação do seu direito creditório, cabendo salientar ter sido o recorrente intimado e re-intimado a comprovar o seu direito creditório, o que não o fez até o presente momento.

Ainda que se tenha ciência de pronunciamentos judiciais favoráveis a tese defendida pelo recorrente, sobre a natureza indenizatória de determinadas verbas, não há demonstração e comprovação de quanto e quando recolheu a exação sobre tais verbas, tampouco que houvera o seu pagamento/creditamento em sua folha, não sendo suficiente a juntada aos autos de planilhas elaboradas unilateralmente e desacompanhadas dos documentos que lhe dão suporte comprobatório.

Diante de tais constatações, por ausência de documentação, resta prejudicada a análise de que, de fato, foram cumpridos todos os requisitos necessários à compensação administrativa de direito creditório.

Com base no tradicional critério de distribuição do ônus da prova, cabe ao sujeito passivo, ora recorrente, comprovar o fato constitutivo do seu direito, isto é, compete-lhe a demonstração dos elementos exigidos para o nascimento da relação jurídica na condição de credor do Fisco e, desse modo, legitimar o encontro de contas entre débito e crédito por meio da compensação tributária.

O Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, aplicado em caráter subsidiário ao processo tributário federal, contém previsão expressa sobre a distribuição do ônus probatório, cabendo ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, no caso, a existência dos créditos que serviram para a compensação.

É imprescindível, portanto, que o contribuinte demonstre, por meio da linguagem de provas, as afirmações que alega, em especial a existência e a liquidez dos créditos compensáveis.

Registre-se, que ao admitir a compensação na forma pretendida pelo contribuinte, estaríamos não só malferindo o disposto no artigo 89 da Lei nº 8.212/91, mas também interpretando àquela norma de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação de regência, como acima demonstrado.

Destarte, cabe pontuar que a compensação tributária somente é admitida para crédito imbuído dos atributos de certeza e liquidez, sendo indevida quando a certeza do crédito utilizado não estiver seguramente estabelecida. Não comprovado o recolhimento indevido de contribuições, não se evidencia qualquer crédito em favor do contribuinte, sendo cabível a glosa das compensações efetuadas.

Independentemente da causa, o fato é que o contribuinte não apresentou os elementos necessários para a comprovação da certeza e liquidez do suposto direito, o que impede a homologação da compensação, sobretudo em face do princípio da indisponibilidade do interesse público. A esse respeito, Fabiana del Padre Tomé¹, em estudo específico sobre o ônus da prova no processo administrativo fiscal, conclui o seguinte:

O direito à produção probatória decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador. Visto por outro ângulo, o direito à prova implica a existência de ônus, segundo o qual determinado sujeito do processo tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material. Desse modo, a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega.

Ora, o contribuinte alega que seu indébito decorre em parte de pagamento de verbas indenizatórias a seus empregados, sobre as quais não incidiriam as contribuições

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O ônus/dever da prova no processo administrativo tributário. In: **Segurança Jurídica na tributação e Estado de Direito**. II Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. Coordenação: Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Noeses, 2005. p. 159.

previdenciárias. Dessa forma, deveria ter demonstrado o efetivo recolhimentos sobre tais rubricas, o que não foi feito, tendo apenas apresentado planilhas que supostamente demonstrariam os saldos a serem compensados.

Assim, correta a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento na forma ali decidida, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito previdenciário, atraindo para si o ônus *probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por fim, no que diz respeito ao argumento de que as contribuições devidas a Terceiros deveriam se limitar a 20 salários-mínimos das bases de cálculo, em decorrência da aplicação do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81, além de o sujeito passivo não ter comprovado a liquidez e certeza do crédito tributário que alega ter compensado, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, trata-se de matéria estranha aos autos, eis que não há possibilidade de compensação em GFIP de eventual crédito relativo a terceiros.

Ademais, o Decreto-lei nº 2.318/86, ao expressamente revogar em seu art. 1º, I e II, o teto limite previsto nos arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861/81, tornou sem efeito o limite anteriormente previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81, tanto no que se refere às contribuições sociais devidas à previdência social, quanto às contribuições parafiscais, destinadas a terceiros, atualmente denominadas contribuições de intervenção no domínio econômico.

Entendo, pois, que não se aplica o limite de 20 salários-mínimos previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81 à base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidade e fundos (Terceiros), em decorrência da revogação do dispositivo mencionado.

A propósito, a discussão sobre a não revogação do parágrafo único do art. 4º da Lei nº. 6.950/1981 foi recebida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de julgamento dos Recursos Especiais nº.s 1.898.532 e 1.905.870 (Tema 1079), na sistemática de tema repetitivo e o resultado vinculará o CARF. Contudo, atualmente, não há qualquer decisão que vincule este Conselho, cabendo destacar, inclusive, que apesar de o julgamento ainda não ter sido finalizado, há duas manifestações desfavoráveis à tese defendida pelo recorrente.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 12 do Acórdão n.º 2401-011.568 - 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19613.722202/2020-88