



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.721338/2019-72
ACÓRDÃO	2102-004.474 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOCIEDADE DE ENSINO E BENEFICÊNCIA
INTERESSADO	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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberon 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), Cleberon Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por **SOCIEDADE DE ENSINO E BENEFICÊNCIA**, em face do Acórdão nº 11-66.238, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte, mantendo o despacho decisório que não homologou compensações de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP, relativas às competências compreendidas entre **09/2016 e 13/2017**.

Conforme consta dos autos, a fiscalização instaurou procedimento destinado à verificação da regularidade das compensações informadas em GFIP, tendo constatado que a recorrente declarou compensações em diversos estabelecimentos, totalizando **R\$ 6.635.227,48**. Para comprovação da origem dos créditos utilizados, a contribuinte foi intimada, em 19/06/2019, a apresentar documentação destinada à demonstração da liquidez e certeza dos créditos compensados, especialmente planilhas individualizadas, memória de cálculo, folhas de pagamento, arquivos em formato MANAD, documentos comprobatórios dos recolhimentos e demais elementos aptos a evidenciar a origem dos valores utilizados nas compensações. Em 09/07/2019, a interessada requereu prorrogação do prazo inicialmente concedido, apresentando apenas parte da documentação solicitada. Posteriormente, diante da insuficiência dos documentos apresentados, a autoridade fiscal deferiu nova oportunidade para complementação da instrução, concedendo novo prazo de vinte dias, contado da ciência ocorrida em 19/08/2019. Encerrado o prazo sem o atendimento integral das exigências formuladas, foi proferido despacho decisório não homologando as compensações declaradas.

Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual, preliminarmente, sustentou a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao processo administrativo fiscal, para que os prazos fossem contados em dias úteis. Alegou, ainda, que o sistema e-CAC permaneceu indisponível na data final para apresentação da documentação, circunstância que teria inviabilizado a tempestiva juntada dos arquivos solicitados. Acrescentou,

por fim, que os documentos encaminhados anteriormente não teriam sido adequadamente apreciados pela fiscalização.

No mérito, afirmou que as compensações efetuadas decorreriam de recolhimentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas de natureza indenizatória, indicando, dentre outras parcelas, os quinze primeiros dias de afastamento por doença ou acidente, aviso prévio indenizado, décimo terceiro salário correspondente ao aviso prévio, férias, salário-maternidade, horas extraordinárias, repouso semanal remunerado e adicionais de insalubridade, periculosidade e trabalho noturno. Alegou ter apresentado arquivos MANAD, folhas de pagamento, tabelas de incidência e demonstrativos destinados a comprovar a origem dos créditos, requerendo a homologação das compensações declaradas.

Ao apreciar a controvérsia, a Delegacia de Julgamento rejeitou as preliminares suscitadas. Consignou que o Decreto nº 70.235/1972 disciplina de forma completa a contagem dos prazos no processo administrativo fiscal, razão pela qual não seria cabível a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil. Afastou, igualmente, a alegação de indisponibilidade do sistema eletrônico, por entender ausente demonstração de que a suposta falha tenha efetivamente impedido a prática do ato processual dentro do prazo legal.

No mérito, concluiu que a contribuinte não logrou comprovar a liquidez e a certeza dos créditos utilizados nas compensações. Assentou que os documentos apresentados consistiam, essencialmente, em demonstrativos genéricos e planilhas de folhas de pagamento, desacompanhados dos elementos indispensáveis para demonstrar a efetiva composição dos créditos, o recolhimento das contribuições, a individualização das rubricas e o correspondente confronto entre os valores recolhidos e aqueles efetivamente compensados. Destacou, ainda, que incumbia ao sujeito passivo comprovar o direito creditório alegado, ônus do qual não se desincumbiu, motivo pelo qual manteve integralmente a não homologação das compensações.

Cientificada da decisão em 23/03/2020, a contribuinte interpôs tempestivamente o presente Recurso Voluntário.

Em suas razões recursais, a recorrente reitera, em essência, as alegações anteriormente deduzidas. Sustenta que houve violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, afirmando que a documentação complementar somente deixou de ser apresentada tempestivamente em razão da indisponibilidade do sistema e-CAC. Defende a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil para a contagem dos prazos em dias úteis e a consequente tempestividade da documentação posteriormente juntada. Argumenta, ainda, que a autoridade fiscal deixou de apreciar os documentos apresentados e que a decisão recorrida privilegiou excessivo formalismo em detrimento da verdade material.

No mérito, insiste na legitimidade das compensações efetuadas em GFIP, afirmando que os créditos decorrem de recolhimentos indevidos incidentes sobre verbas cuja natureza indenizatória teria sido reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Invoca os arts. 66 da Lei nº 8.383/1991, 89 da Lei nº 8.212/1991 e

dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, bem como pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sustentando que a Administração Tributária estaria vinculada aos entendimentos firmados pelos Tribunais Superiores acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre determinadas parcelas remuneratórias. Ao final, requer a reforma integral da decisão recorrida, com o reconhecimento do direito às compensações declaradas.

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.

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.

- Conclusão

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula