



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.731216/2018-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.939 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DROGARIA ROSARIO S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. INSTRUÇÃO PROCESSUAL. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO.

Os documentos comprobatórios devem ser exibidos pelo contribuinte na Manifestação de Inconformidade, sob pena de precluir o direito a sua apresentação, exceto nas situações em que envolver direito superveniente, se prestarem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, ou decorrer sua impossibilidade de juntada por força maior.

NULIDADE. DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO. INEXISTÊNCIA.

A nulidade do processo administrativo fiscal depende da comprovação de circunstância que cause o comprometimento do ato administrativo, seja aquele praticado por pessoa incompetente, com preterição de forma legal exigida ou com a demonstração do efetivo prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DO RECORRENTE.

O ônus probatório de comprovar o direito creditório que alega é do sujeito passivo, sendo ele quem deve convencer o julgador dos seus fundamentos, certeza e liquidez do indébito tributário, nos termos do artigo 170, do Código Tributário Nacional

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE VERBA PAGA EM RAZÃO DO AFASTAMENTO DO EMPREGADO POR MOTIVO DE DOENÇA. RESP Nº 1.230.957/RS. RECURSO REPETITIVO.

Não incide contribuição previdenciária sobre os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença, conforme jurisprudência firmada sob o rito do art. 543-C do CPC/73.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485 (15/09/2020), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto os novos documentos apresentados, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reconhecer o direito creditório sobre os quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença, respeitado o prazo legal do artigo 168, I, do CTN.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

**RELATÓRIO**

A decisão recorrida tem por origem a não homologação de compensações realizadas no período de 01/2016 a 12/2016, no importe de R\$ 2.621.598,78. Por bem retratar os eventos ocorridos, transcrevo abaixo o relatório produzido na decisão de piso:

**DO PROCESSO**

1. Trata de manifestação de inconformidade apresentada em face ao Despacho Decisório 1288/2018 – Diort/DRF-Brasília/DF, que glosou as compensações declaradas pelo contribuinte em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), referentes às competências 01/2016 a 12/2016.

**DO DESPACHO DECISÓRIO**

2. Em 13/11/2018 foi proferido Despacho Decisório, por meio do qual não foi reconhecido o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, o que implicou nas glosas de compensações de contribuições previdenciárias informadas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social nas competências 01/2016 a 12/2016. No referido Despacho Decisório, constam as seguintes informações:

**Relatório**

1. Trata-se de glosas de compensações de contribuições previdenciárias efetuadas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, pelo contribuinte em epígrafe.

2. Durante o ano-calendário de 2016 o contribuinte efetuou compensações de contribuições previdenciárias em GFIP no valor total de R\$ 2.621.598,78, conforme anexo I a este despacho decisório.

3. Em vista disso, o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0320/2018 para detalhar, por meio do Portal e-CAC, as origens dos créditos utilizados nas compensações de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP, nas competências 01/2016 a 13/2016. Alternativamente, caso houvesse problemas na transmissão da resposta pelo meio acima especificado, ele deveria efetuar os detalhamentos por meio de planilha anexa à intimação e apresentar os documentos capazes de provar os créditos detalhados. A apresentação dos detalhamentos foi realizada da forma alternativa, ainda que sem comprovação de problemas de transmissão no Portal e-CAC.

4. De acordo com o detalhamento apresentado os créditos utilizados nas compensações aqui analisadas são oriundos de pagamento indevido/a maior da contribuição patronal incidente sobre as verbas de caráter indenizatório, quais sejam **terço constitucional de férias gozadas, auxílio-doença e aviso prévio**

**indenizado**, de acordo com o Recurso Especial 1.230.957/RS, sob o rito dos recursos repetitivos. Afirma também que os valores compensados de 01/2016 a 03/2016 são créditos destas mesmas rubricas gerados nesse mesmo período.

5. Tendo em vista a necessidade de maiores informações, o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0526/2018 a apresentar novos detalhamentos na planilha enviada em anexo. A resposta foi devidamente apresentada.

6. É o relatório.

#### **Fundamentação**

7. Inicialmente, cabe apresentar que a compensação é forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, inciso II, da Lei 5.172/66 (CTN), mas para a fruição de tal direito, faz-se necessário que o crédito reclamado pelo sujeito passivo seja dotado de certeza e liquidez, consoante preceito definido no caput do art. 170 do CTN.

8. Portanto, cabe à autoridade administrativa verificar se os créditos que o interessado alega possuir atendem às premissas firmadas pelo diploma legal, sendo incumbência do contribuinte comprovar a existência de direito creditório em seu favor. Cabe, também, à autoridade administrativa verificar se os débitos objeto da compensação não estão entre aqueles vedados pela legislação vigente.

9. Quanto à compensação e à restituição de contribuições previdenciárias, o artigo 89 da Lei 8.212/91 dispõe que 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.

10. Nessa linha, a Receita federal do Brasil editou a Instrução Normativa 1.300/2012, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17/07/2017, que estabelece normas sobre restituição e compensação, o que inclui a compensação de contribuições previdenciárias.

11. De acordo com o art. 84 da IN RFB 1.717/2017, o instrumento utilizado pelo sujeito passivo para fins de informação da compensação de contribuições previdenciárias deve ser a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, mediante preenchimento de campos próprios, que reduzem o valor devido à Previdência Social.

12. A GFIP, por sua vez, constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, constituindo-se em termo de confissão de dívida, conforme dispõe o art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c o art. 225 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e com os arts. 47, 456 e 460, da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

13. Cabe à fiscalização da Receita Federal do Brasil – RFB confirmar e validar as compensações declaradas em GFIP. Para tanto, é dever da empresa prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme artigo 32, inciso III, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso III, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, por isso o contribuinte foi intimado a detalhar a origem dos créditos utilizados na compensação em cada competência.

14. Pois bem, como já relatado, o contribuinte informou que o crédito utilizado nas compensações declaradas em GFIP no período em análise é oriundo de pagamentos indevidos ou a maior da contribuição patronal incidente sobre as verbas de caráter indenizatório, quais sejam **terço constitucional de férias gozadas, auxílio-doença e aviso prévio indenizado**, de acordo com o Recurso Especial 1.230.957/RS, sob o rito dos recursos repetitivos.

15. Acerca deste tema, a lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, em seu artigo 19 reza (...)

16. De acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 119/2017 a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada aos entendimentos desfavoráveis à Fazenda Nacional firmados sob a sistemática de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou de recurso especial repetitivo, a partir da ciência da Nota Explicativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

17. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, por sua vez diz: (...)

18. Os créditos de compensação que o contribuinte afirma possuir são provenientes do julgamento do recurso especial 1.230.957/RS no Superior Tribunal de Justiça, estando, portanto, incluído no rol do Art. 19 da lei 10.522/2002.

19. Entretanto, com relação aos efeitos do julgamento do recurso especial supracitado, a Solução de Consulta COSIT nº 99.101/2017 afirma que o entendimento da RFB quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o **terço constitucional de férias e primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado em razão de doença ou acidente permanece inalterado** apesar da decisão do Superior Tribunal de Justiça no Resp. nº 1230957, devendo continuar sendo recolhidas, já que, segundo NOTA PGFN/CRJ/Nº 520/2017, de 8 de junho de 2017, a orientação contida na NOTA PGFN/CRJ/Nº 115/2017 não vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

20. Com base no exposto, faz-se mister não homologar as compensações cujas origens creditórias sejam as rubricas **terço constitucional de férias e auxílio-doença**.

21. Quanto ao aviso prévio indenizado, a Solução de Consulta COSIT nº 249/2017 afirma que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº

1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento. A jurisprudência vinculante não alcança o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, conforme precedentes do próprio STJ.

22. A Instrução Normativa RFB nº 925/2009, alterada pela IN RFB nº 1.730/2017 esclarece: (...)

23. Com a análise dos excertos legais supra, tem-se que a alegação do contribuinte de que as compensações efetuadas nas competências 01/2016 e 03/2016 são créditos destas mesmas rubricas gerados nesse mesmo período não prospera e, portanto, foram realizadas em desacordo com a legislação.

24. Os valores detalhados pelo contribuinte acerca desta rubrica aviso prévio indenizado na planilha de detalhamento encaminhada apresentam as descrições “AVISO PREVIO”, “AV. PREVIO TRAB.”, “MED. AV. PREVIO”, “DIF. MED AV PREVIO”. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0526/2018, apresentou os eventos da folha de pagamentos relacionados ao aviso-prévio indenizado, quais sejam:

Código	Descrição
0044	AVISO PREVIO
0062	AVISO PREVIO INDENIZADO
0183	AVISO PREVIO
0184	AV. PREVIO TRAB
0063A	AV. PREVIO TRAB
0139A	DIF AVISO PREV
0357	DIF. MED. AV. PRE
0161A	MED. AV. PREVIO
0064	MED. AV. PREVIO
0185	MED. AV. PREVIO

25. Analisando-se a descrição de cada evento apresentado, observa-se que apenas um deles trata especificamente do aviso prévio indenizado (AVISO PRÉVIO INDENIZADO – código 0062). Este evento não foi apresentado como gerador de crédito de contribuição previdenciária na planilha apresentada pelo contribuinte. Além disso, a análise das folhas de pagamento apresentadas não é capaz de comprovar os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

26. Impende frisar, ainda, que somente o aviso prévio indenizado está afastado da tributação, não podendo dizer-se o mesmo do aviso prévio trabalhado e nem tampouco do reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário, por possuírem ambos natureza remuneratória.

27. Com base no exposto, faz-se mister não homologar as compensações cujas origens creditórias sejam a rubrica aviso prévio indenizado.

28. Conclui-se, por fim, que todos os valores utilizados nas compensações de 01/2016 a 13/2016 pelo contribuinte em tela deverão ser não-homologados e glosados, totalizando R\$ 2.621.598,78.

### **Conclusão**

29. Diante de todo o exposto, conclui-se que as compensações realizadas pelo sujeito passivo em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP das competências 08/2016 a 13/2016, são indevidas e, portanto, devem ser glosadas. Logo, os créditos tributários que foram supostamente liquidados devem retornar à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil – RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais, conforme determina o § 9º, art. 89 da Lei 8.212/91.

### **Decisão**

30. No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil previstas no art. 6º, I da Lei 10.593/2002 e no art. 2º, I do Decreto 6.641/2008, conforme conclusão acima, decido:

- a) Não homologar as compensações listadas no anexo 01;
- b) Determinar que os valores glosados retornem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil – RFB, desde os respectivos vencimentos, conforme determina o § 9º, art. 89 da Lei 8.212/91, sendo que os débitos devem ser cadastrados no processo nº 10166.731216/2018-19. (...)

2.1. Na sequência o Despacho Decisório passa a Ordem de Intimação.

2.2. Segue acostado aos autos o Anexo I (Termo de Anexação de Arquivo não paginável fls. 99871), citado na decisão, bem como intimações, respostas, planilhas e demais documentos verificados e mencionados pela autoridade fiscal.

### **DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE**

3. A empresa teve ciência do Despacho Decisório por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, em 20/11/2018, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, apresentando por intermédio de seu procurador, manifestação de inconformidade (fls. 99878 a 99898) em 06/12/2018, juntando documentos de identificação, (99899 a 99950), aduzindo as alegações que seguem adiante.

### **I. FATOS**

3.1. Aduz a manifestante que se insurge contra o Despacho Decisório, que não homologou as compensações declaradas nas SEFIPs/GFIPs das competências de agosto, setembro e dezembro do ano de 2016. Salaria que inicialmente foi

intimada em 02/08/2018, a “demonstrar/detalhar a origem dos créditos utilizados nas compensações”.

3.2. Frisa que a Fiscalização disponibilizou planilha para preenchimento de determinados campos de maneira a “demonstrar” as compensações realizadas pressupondo, erroneamente, que houve compensações nos meses de janeiro, março, agosto, setembro e dezembro de 2016.

3.3. Observa que em cumprimento à tal intimação, destaque-se, repleta de singularidades despropositadas, apresentou resposta informando tratar-se de crédito decorrente do pagamento indevido/a maior da contribuição incidente sobre as verbas terço constitucional de férias gozadas, auxílio-doença e aviso prévio indenizado, definidas como de caráter indenizatório pelo Superior Tribunal de Justiça bem como informando que não foram realizadas compensações nos meses de janeiro e março de 2016, ocorrendo tão somente nos meses de agosto, setembro e dezembro daquele ano.

3.4. Alega que foi novamente intimada tendo protocolado resposta, apresentado planilha utilizada internamente para controlar seus créditos relativos à contribuição previdenciária, apresentando cópia integral de todas as folhas de pagamento dos períodos questionados pela Fiscalização e, inclusive, indicando os eventos associados às rubricas mencionadas.

3.5. Destaca que é de suma importância que, quando da primeira intimação, preencheu a planilha no layout solicitado pela fiscalização e em seguida, já na segunda intimação, a Fiscalização permitiu que a Manifestante apresentasse qualquer outra planilha que demonstrasse as compensações realizadas e respectivas origens dos créditos, o que foi fielmente cumprido pela Manifestante.

3.6. Afirma porém, que não bastasse o fiel cumprimento das solicitações, no mesmo dia em que cumprida esta segunda intimação, 10/10/2018, a Fiscalização, de maneira muito excêntrica, expediu nova intimação determinando que efetuasse novo detalhamento das compensações em nova planilha disponibilizada pela própria Fiscalização, destaque-se “no prazo imprerível de 20 (vinte) dias”, nos seguintes termos: “a) Efetuar os detalhamentos por meio de planilha no formato XLS anteriormente anexada ao processo como arquivo não paginável. A planilha deverá ser entregue em formato XLS. A resposta deverá ser enviada de acordo com o apresentado no exemplo didático previamente enviado.”

3.7. Salaria que ainda descrente desta última intimação, elaborou o detalhamento, novamente, no layout solicitado pela Fiscalização, o que lhe rendeu uma planilha de apuração com exatas 62.979 (sessenta e duas mil, novecentas e setenta e nove) linhas, cujo protocolo se deu em 05/11/2018.

3.8. Frisa, contudo, que ainda que plenamente demonstrada a correta apuração realizada pela Manifestante, foi proferido o Despacho Decisório, em 13/11/2018, ou seja, apenas 6 (seis) dias depois de cumpridas as exigências formuladas pelo

Auditor Fiscal, não homologando as compensações realizadas pela Manifestante em razão da glosa integral dos créditos que lhes são de direito.

3.9. Sustenta que demonstrará a fragilidade do Despacho Decisório em combate, que culminará em sua anulação ou, subsidiariamente, sua reforma integral, principalmente considerando: (i) que é plenamente nulo por não homologar compensações inexistentes; e (ii) que são legítimas as compensações realizadas com base na não-incidência da contribuição previdenciária sobre aviso prévio, auxílio-doença e adicional de um terço de férias, amparadas por precedente vinculante (REsp nº 1.230.957).

## II. DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

3.10. Alega que de início, impende destacar que o instituto da compensação, principalmente no presente caso em que são realizadas diretamente quando da transmissão da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, tem o objetivo de antecipar a extinção do tributo devido, sujeitando-se à posterior análise por parte da Autoridade Administrativa e, assim, pode-se inferir que a compensação se submete ao regime de lançamento por homologação previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional.

3.11. Afirma que o Despacho Decisório, portanto, sendo ato da análise ulterior da compensação, que consagra a não-homologação da compensação tem natureza de lançamento tributário e, neste seguir, é imperioso destacar que, da simples leitura do art. 142 do Código Tributário Nacional, pode-se observar que o lançamento, ato privativo da autoridade administrativa, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

3.12. Argumenta que assim, certo é que a atividade de lançamento, como procedimento necessário à constituição do crédito tributário, deve apurar: (i) a ocorrência do fato gerador da obrigação; (ii) determinar a matéria tributável; (iii) calcular o montante do tributo devido; (iv) identificar o sujeito passivo; e, sendo o caso, (v) propor a aplicação da penalidade cabível.

3.13. Salaria que deste modo, como é sabido, para que o lançamento possa ser considerado válido e eficaz no mundo jurídico, faz-se necessária a correta apuração de todos os elementos acima descritos, cumulativamente, em outras palavras, tem-se que a ausência ou erro em quaisquer dos elementos supramencionados acaba por macular integralmente o lançamento e, por consequência, a constituição do crédito tributário, sendo imperioso o seu cancelamento.

3.14. Observa que dos fatos descritos no tópico introdutório a Manifestação, é evidente a precariedade do lançamento tributário uma vez que o Despacho

Decisório combatido não contém os elementos mínimos exigidos pela legislação para que tenha plena validade e eficácia.

3.15. Repisa conforme já relatado anteriormente, que na intimação inicial a Fiscalização aponta supostas compensações nos meses de janeiro, março, agosto, setembro e dezembro de 2016, contudo, conforme se observa da primeira resposta apresentada pela Manifestante, foi expressamente informado que “os valores lançados nas competências de janeiro e março de 2016 (linhas 4 a 222) referem-se a créditos gerados no período, decorrentes do recolhimento da contribuição previdenciária calculada sobre as verbas acima indicadas, não sendo realizadas compensações no período”.

3.16. Alega que tal confusão, acredita a Manifestante, deve ter se dado em razão do preenchimento do campo “Compensação” na GFIP que, além das compensações realizadas, traz também os créditos gerados no próprio período de apuração. Por este motivo é que a Manifestante informou expressamente que não foram realizadas compensações naqueles períodos de janeiro e março de 2016, mas apenas a geração do crédito decorrente do pagamento indevido.

3.17. Ressalta que a Fiscalização, deturpando a informação acima mencionada, relatou no Despacho Decisório combatido que a Manifestante “Afirma também que os valores compensados de 01/2016 a 03/2016 são créditos destas mesmas rubricas gerados nesse mesmo período” para, posteriormente, negar-lhe o direito creditório sob a afirmação de que “a alegação do contribuinte de que as compensações efetuadas nas competências 01/2016 e 03/2016 são créditos destas mesmas rubricas gerados nesse mesmo período não prospera e, portanto, foram realizadas em desacordo com a legislação”.

3.18. Prossegue afirmando que o primeiro equívoco cometido pela Fiscalização diz se em relação ao período pois, como as próprias planilhas fiscais apontavam, foram solicitadas informações dos meses de janeiro e março, não de janeiro a março como apontado no Despacho Decisório e que ademais, além de inverídica a afirmação perpetrada no Despacho Decisório combatido, não é hercúlea a cognição exigida para interpretação da afirmação realizada pela Manifestante no sentido de que não foram realizadas compensações no período de janeiro e março de 2016.

3.19. Defende que inexistindo compensações nos períodos de janeiro e março de 2016, a Autoridade Fiscal deixou de apurar corretamente a matéria tributável e, também, de calcular o montante do tributo devido, o que acaba por macular o lançamento perpetrado por carecer de certeza de liquidez e certeza, uma vez que se é “necessário que o crédito reclamado pelo sujeito passivo seja dotado de certeza e liquidez, consoante preceito definido no caput do art. 170 do CTN”, como apontado pelo Despacho Decisório, tal exigência também se aplica ao lançamento.

3.20. Argumenta inclusive, que o presente processo possui quase 100.000 (cem mil) páginas, sendo que a quase integralidade refere-se a folhas de pagamento,

cuja entrega se deu em 09/10/2018, e o Despacho Decisório combatido foi emitido em 13/11/2018, aproximadamente 1 (um) mês após a entrega de vasta documentação, quer se dizer, é humanamente impossível a análise da vasta documentação apresentada pela Manifestante no prazo de 1 (um) mês para que se possa afirmar a veracidade e acurácia do Despacho Decisório ora combatido.

3.21. Alega que ademais, conforme se infere do decisum, a fundamentação para glosa dos créditos advindos do Aviso Prévio Indenizado é no sentido de que “Analisando a descrição de cada evento apresentado, observa-se que apenas um deles trata especificamente do aviso prévio indenizado (aviso prévio indenizado – código 0062). Este evento não foi apresentado como gerador de crédito de contribuição previdenciária na planilha apresentada pelo contribuinte. Além disso, a análise das folhas de pagamento apresentadas não é capaz de comprovar os valores pagos a título de aviso prévio indenizado”.

3.22. Ressalta que os eventos descritos nas folhas de pagamento são de opção interna do Contribuinte. Em outras palavras, quer se dizer que as diferentes nomenclaturas não desnaturalizam a essência da verba. Por exemplo, se a configuração/parametrização do sistema gerador das folhas de pagamentos for pela denominação das férias como “Pausa”, o pagamento não deixa de se referir às férias.

3.23. Salieta que quaisquer afirmações de modo distinto são pautadas exclusivamente em pressupostos. E, como se sabe, a atividade administrativa não pode ser definida de acordo com pressupostos ou “achismos” pela Autoridade lançadora, mas com base na realidade dos fatos.

3.24. Afirma que antes de “finalizar” a fiscalização em tempo recorde, como feito, a Autoridade Fiscal deveria se guiar pelo Princípio da Verdade Material, perseguindo de forma ativa a descoberta da realidade dos fatos, ou seja, privilegiando o conhecimento das informações relevantes à solução do caso concreto, ainda que para tanto seja necessário desconsiderar equívocos formais eventualmente cometidos pelo contribuinte. Cita doutrina.

3.25. Frisa que semelhantemente, o Princípio da Oficialidade, igualmente fundamental na orientação da atuação das Autoridades Administrativas, impõe que em casos como o presente sejam levados em conta fatos relevantes conhecidos no curso do processo que imponham a revisão de decisões anteriores. Cita doutrina.

3.26. Argumenta que por essas razões, o CARF, no exame de casos semelhantes, com fundamento no princípio da verdade material, entendeu que a autoridade administrativa deve “ater-se a efetiva existência ou não do crédito”, “sobrepondo-se a procedimentos errôneos do contribuinte”. Cita o acórdão.

3.27. Sustenta que neste sentido, pelas razões acima expostas, resta plenamente demonstrada a desídia do lançamento, culminando na nulidade do Despacho Decisório ora combatido, seja por ter lançado crédito tributário decorrente de

compensações inexistentes ou mesmo pela falta de apuração da Verdade Material, motivo pelo qual é imperioso o seu imediato cancelamento.

### **III. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS - terço de férias, auxílio-doença e aviso prévio indenizado**

3.28. Salaria que é de conhecimento geral que o STJ definiu, sob o regime do recurso especial repetitivo, a não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, o aviso prévio indenizado e os 15 primeiros dias do auxílio-doença, no julgamento do REsp nº 1.230.957.

3.29. Ressalta ainda, que os precedentes firmados sob esta sistemática são vinculantes para a PGFN, nos termos do caput do artigo 19 da Lei nº 10.522/2004, assim como são vinculantes para a RFB, na forma do § 4º do citado dispositivo e, adicionalmente, o posicionamento adotado pelo STJ deverá ser reproduzido no julgamento do presente processo administrativo, já que o CARF deve observar as decisões de mérito proferidas pelo STJ no regime de julgamento de recursos repetitivos, nos termos do art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF.

3.30. Argumenta que aplicando o dispositivo, ou simplesmente reconhecendo a ausência de natureza remuneratória do terço constitucional de férias, do aviso prévio indenizado e dos 15 primeiros dias do auxílio-doença, diversas decisões foram proferidas pelo CARF no sentido de reconhecer a não incidência de contribuição previdenciária sobre as três verbas objeto do julgamento do STJ, conforme exemplificam as ementas que a seguir transcreve.

3.31. Observa que por vezes se argumenta no sentido de que o precedente firmado pelo STJ não seria de observância obrigatória, por supostamente não ter transitado em julgado.

Afirma que o citado argumento, contudo, é desarrazoado.

3.32. Alega que se sabe que as matérias tributárias submetidas ao regime dos precedentes são extremamente controversas, fato que, somado à indisponibilidade do interesse público, obriga a Fazenda Nacional a litigar até o STF nas questões tributárias.

3.33. Salaria que assim, praticamente qualquer matéria decidida pelo STJ sob este regime será examinada pelo STF, de forma que entender que o precedente do STJ não produz efeitos até o seu trânsito em julgado significa entender, em última análise, que o STJ não firma precedentes, ou que suas decisões tomadas no regime de julgamento dos recursos repetitivos não possuem os efeitos próprios deste instituto, definidos no CPC e nas normas citadas.

3.34. Aduz que o precedente firmado pelo STJ produz efeitos a partir de sua publicação, e não de seu trânsito em julgado, nos termos do art. 1.040 do CPC.

3.35. Observa ademais, que, conforme se verifica por consulta ao andamento do processo judicial que dá origem ao precedente do STJ, o referido processo judicial está suspenso por Recurso Extraordinário com repercussão geral (Tema 163 – RE

593.068), e o citado Recurso Extraordinário trata de apenas uma das três verbas envolvidas no caso presente (especificamente do adicional de um terço de férias, conforme revela a ementa da decisão do Tribunal que reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada), e já teve o seu resultado definido em favor do contribuinte, aguardando apenas o encerramento da votação.

3.36. Alega que conforme noticiado no site do STF, no citado RE 593.068 cinco ministros já apresentaram seus votos seguindo o relator Luís Roberto Barroso, no sentido de firmar a tese de que não incide contribuição previdenciária sobre verbas que não são incorporadas aos proventos de aposentadoria do servidor, tais como terço de férias, horas extras e os adicionais noturno e de insalubridade, de tal sorte que não há qualquer possibilidade de alteração do entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.230.957, já que restam apenas cinco votos a serem proferidos, ou seja, quantidade de votos inferior aos já proferidos em favor do contribuinte.

3.37. Ressalta que é igualmente incapaz de alterar os efeitos do precedente firmado pelo STJ o julgamento do RE 565.160, julgado pelo Plenário do STF na data de 29 de março de 2017, sendo que a tese firmada para fins de repercussão geral neste julgamento foi a seguinte: “A contribuição social, a cargo do empregador, incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20 de 1998.”

3.38. Defende que para compreender o reflexo da jurisprudência do STF sobre as verbas trabalhistas ora examinadas, é preciso ressaltar certos pontos essenciais, quais sejam:

a) Nenhuma das três verbas atualmente classificadas como indenizatórias pela jurisprudência pacífica do STJ foi apreciada no mencionado julgamento, uma vez que o RE 565.160 tratava somente dos seguintes valores pagos aos empregados: adicionais (de periculosidade e insalubridade), gorjetas, prêmios, adicionais noturnos, ajudas de custo e diárias de viagem (quando excederem 50% do salário recebido), comissões e outras parcelas pagas habitualmente, ainda que em unidades, previstas em acordo ou convenção coletiva ou mesmo que concedidas por liberalidade do empregador não integrantes na definição de salário. Desse modo, o Recurso Repetitivo do STJ encontra-se em pleno vigor, haja vista que as verbas nele contidas não foram examinadas pelo STF; b) O conceito nuclear utilizado pela jurisprudência do STJ – o da natureza indenizatória das verbas – não foi objeto da análise do Supremo Tribunal Federal neste RE 565.160, sendo que essa questão, inclusive, não será mais analisada pela Corte Suprema, que já declarou a natureza infraconstitucional do tema.

b.1) O STF já decidiu, nos autos do RE 611.505 (Tema 482), que a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de auxílio-doença não contém questão constitucional a ser debatida por aquela Corte, recusando a repercussão geral

suscitada nos autos do aludido RE 611.505 (Tema 482). Nesse sentido, cita a ementa da decisão exarada pelo STF nos autos do referido recurso.

b.2) O Tribunal Pleno do STF já decidiu, nos autos do ARE/745.901 – Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo, que a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado a título de aviso prévio indenizado não contém questão constitucional a ser debatida por aquela Corte, recusando a repercussão geral suscitada nos autos do aludido ARE. Nesse sentido, cita a ementa da decisão exarada pelo STF nos autos do referido recurso.

b.3) Semelhantemente, no RE 814204 o STF manifestou o entendimento de que a definição da natureza de determinada verba como indenizatória ou remuneratória não é tema de repercussão geral. O entendimento, naturalmente, é plenamente aplicável também ao terço de férias.

Transcreve ementa e frisa tratar-se de jurisprudência reiterada.

c) As verbas pertinentes ao auxílio-doença e ao aviso prévio indenizado são claramente não habituais, haja vista que não são concedidas com qualquer frequência ao trabalhador. O auxílio-doença somente ocorre em caso de afastamento por enfermidade, enquanto o aviso prévio indenizado, pela própria natureza, somente é creditado ao empregado por uma única vez.

d) Em relação ao terço de férias – que poderia ser, em tese, a verba atingida pela interpretação do STF – é fundamental mencionar que o Recurso Repetitivo do STJ afirmou expressamente o caráter não habitual dessa verba (Recurso Especial 1.230.957), conforme se verifica da ementa daquele julgado: “Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa)”.

e) A jurisprudência do STF reconhece a natureza indenizatória do terço de férias. Colaciona com o intuito de frisar o entendimento adotado na Suprema Corte, o que dispõe o AgR no AI 603.537/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 30.3.2007, citado pelo STJ como exemplo da jurisprudência remansosa do STF a respeito do caráter indenizatório do terço constitucional de férias. Argumenta que conforme se verifica da jurisprudência do STF, o terço constitucional de férias tem caráter indenizatório e, nessa qualidade, não se incorpora ao salário para fins de contribuição previdenciária patronal.

f) Dessa forma, ainda que se aplicasse o entendimento do RE 565.160 como um novo critério isolado de análise da base de cálculo da contribuição previdenciária, o terço constitucional de férias estaria ainda excluído da tributação, seja em razão do entendimento manifestado pelo STJ a respeito da não habitualidade dessa verba, seja em função da jurisprudência do STF solidificada em igual sentido.

g) Assim, como exposto, não se mostra viável uma alteração, pelo STF, do entendimento vigente a respeito da natureza indenizatória ou remuneratória das verbas analisadas pelo STJ, e a aplicação do critério da habitualidade fixado pelo STF resulta na não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas em debate. Deve, portanto, prevalecer em definitivo, o entendimento firmado pelo STJ nos autos do REsp nº 1.230.957.

3.39. Sustenta que neste sentido, conforme exposto, o precedente do STJ que reconhece a não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre as verbas indenizatórias em exame é dotado de plena vigência e eficácia, devendo ser aplicado sem qualquer restrição tanto pelo Judiciário quanto pelo CARF e, não por outra razão, o citado precedente foi aplicado pelo CARF em diversos julgados trazidos a conhecimento pela presente Manifestação de Inconformidade. Conclui que conhecidos os efeitos do precedente do STJ e verificada sua definitividade através da análise das decisões relevantes do STF sobre o tema, cabe tratar da possibilidade de compensação previdenciária antes do trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte.

#### **IV. PEDIDO**

3.40. Requer diante do exposto: I) seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade, para que seja reformado o Despacho Decisório em combate, de maneira a homologar integralmente as compensações corretamente realizadas pela Manifestante; e II) subsidiariamente, caso não acolhido o pedido anterior, requer seja anulado o Despacho Decisório impugnado, determinando-se nova análise da documentação anexada aos autos bem como, se for o caso, a intimação da Manifestante para que preste os esclarecimentos ou documentos adicionais necessários à apuração da verdade material.

3.41. Protesta, também, pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, principalmente pela juntada dos documentos necessários à correta apuração dos fatos aqui tratados.

3.42. Alega que formaliza sua impugnação geral a todas as imputações fiscais e glosas discriminadas no Despacho Decisório ora recorrido, sem qualquer exceção, de forma que não há qualquer ponto não impugnado, inexistindo qualquer revelia, ainda que parcial, referente à presente defesa administrativa.

Sobreveio o Acórdão nº 108-043.229 da 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Deve ser afastada a nulidade do despacho decisório quando fica evidenciada a inocorrência de preterição do direito de defesa, tendo o referido ato administrativo, emitido por autoridade competente, consignado o motivo pelo qual não foi reconhecido o crédito, e sido o contribuinte regularmente cientificado do mesmo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DECLARADA EM GFIP. REQUISITOS LEGAIS. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A compensação das contribuições previdenciárias efetuada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), pelo contribuinte, pressupõe necessariamente a certeza e a liquidez do crédito apto a extinguir a obrigação tributária, que deverá ser provada por quem o declara, sob pena de ser considerada indevida.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação que rege a matéria, os valores indevidamente compensados em GFIP devem ser glosados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

## VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

O recorrente foi intimado do Acórdão de Manifestação de Inconformidade na data de 03.06.2024, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 100.005 a 100.042, por meio de Solicitação de Juntada de Documentos datada de 02.07.2024. Em 22.01.2025, o recorrente apresenta petição acompanhada de documentos rescisório de contratos de trabalho com a intenção de demonstrar a natureza indenizatória das verbas pagas a título de aviso prévio indenizado.

O recurso voluntário é tempestivo e estando presentes os demais requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento, exceto dos documentos extemporâneos apresentados às fls. 100.094 a 101.434. O artigo 15, do Decreto 70.235/1972, determina que a peça contestatória deve ser instruída com os documentos que dispuser, exceto se tratar o caso de direito superveniente, se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, ou se demonstrada a impossibilidade de sua juntada por motivos de força maior.

Ora não se está diante de qualquer destas hipóteses. Os documentos extemporaneamente juntados se referiam a eventos contemporâneos, não podendo ser utilizados como meio de suprir a deficiência probatória do recorrente, razão pela qual, deles não irei tomar conhecimento.

Em síntese, o recorrente insurge-se em sede de preliminar quanto a nulidade do despacho decisório a exigir-lhe a contribuição indevidamente compensada, a nulidade da decisão recorrida que teria inovado nos critérios jurídicos para negar o direito creditório pleiteado, e, no mérito o reconhecimento do indébito sobre o aviso prévio indenizado, sobre os primeiros quinze dias antecedentes ao auxílio-doença e sobre o terço constitucional sobre as férias gozadas. Exceto pela invocação de nulidade da decisão recorrida, os demais tópicos foram igualmente deduzidos perante o julgador de piso.

## 1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Com o objetivo de bem delimitar a lide, é necessário fazer algumas ponderações iniciais antes de enfrentar as alegações de fato e de direito envolvidas neste processo. Conforme, se observa, o caso envolve o lançamento de ofício de créditos compensados indevidamente nos meses de 01/2016, 03/2016, 08/2016, 09/2016 e 12/2016, que totaliza R\$ 2.621.598,78.

Competência	Valor Atualizado
01/2016	R\$ 74.430,54
03/2016	R\$ 41.503,11
08/2016	R\$ 850.324,19
09/2016	R\$ 1.266.881,90
12/2016	R\$ 388.459,04
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.621.598,78</b>

O recorrente, tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário, afirma que não realizou compensações nas competências 01/2016 e 03/2016, sendo que o valor apostado no campo compensação tinha por objetivo controlar o direito creditório relativo a verbas indenizatórias do próprio mês a que se referiam (fls. 10). No entanto, inobstante a suposta ausência de compensação realizada, o montante lançado no campo compensação da GFIP foi parcialmente extinto por compensação nos meses 01/2016 e 03/2016. Assim sendo, o montante do crédito exigido nestes períodos tem por objeto, tão somente, restabelecer o débito confessado na GFIP, antes da compensação informada, classificada como indevida pelo próprio recorrente.

Diante da situação fática apontada no parágrafo anterior, a discussão envolvendo direito creditório propriamente dito se refere às compensações realizadas nos meses de 08/2016, 09/2016 e 12/2016, amparada em supostos pagamentos indevidos ou a maior de verbas, consideradas pelo contribuinte como de natureza indenizatória (terço constitucional de férias gozadas, auxílio-doença e aviso prévio indenizado), que segundo o recorrente teriam suporte no

entendimento do Superior Tribunal Federal no julgamento do REsp nº 1.230.957. Logo, a ação do contribuinte não está amparada em qualquer medida judicial por ele próprio interposta.

Feitos estes esclarecimentos para se nivelar a discussão, passa-se a enfrentar os argumentos da recorrente deduzidos às fls. 100.005 a 100.042.

## **2 INEXISTÊNCIA DE COMPENSAÇÃO NOS MESES DE JANEIRO E MARÇO DE 2016**

O recorrente insiste em eventual nulidade do despacho decisório, alegando que não realizou compensações nos meses de janeiro e de março de 2016, cuja exigência procedida por parte da fiscalização se mostraria completamente equivocada, o que decorreria da nulidade do Despacho Decisório. Abaixo transcreve-se o teor do texto representativo da invocação de nulidade do Despacho Decisório relativamente às compensações dos meses de janeiro de 2016 e março de 2016:

“Dessa forma, tem-se as seguintes premissas a serem consideradas: (a) as compensações vinculadas ao período de 01/2016 e 03/2016 jamais ocorreram; (b) os créditos apurados em tais períodos foram efetivamente utilizados em compensações de períodos posteriores; e (c) os créditos apurados pela Recorrente em razão do recolhimento a maior/indevido a título de contribuição previdenciária são legítimos, consoante exaustivamente demonstrado Recorrente no curso do presente feito e novamente evidenciado nos tópicos delineados a seguir.”

Ora, se as compensações dos meses em questão jamais ocorreram conforme manifestação do contribuinte, resta evidente o uso indevido do campo compensação para registrar eventos nos valores de R\$ 74.430,54 e R\$ 41.503,11, cuja consequência lógica é a extinção parcial da contribuição previdenciária apurada, cuja revisão interna resolveu por revertê-los a fim de restabelecer o débito previdenciário confessado em GFIP.

Ainda deduz o recorrente que o mencionado campo compensação dos meses de janeiro e março de 2016 foram utilizados para o registro de crédito auferido referente ao mesmo período de apuração a que se referem. Mais uma vez o argumento demonstra a completa ignorância no preenchimento da GFIP, na medida em que o campo compensação tem por finalidade registrar a efetiva utilização do crédito do pagamento indevido ou a maior, mediante uma das hipóteses de extinção do débito confessado e não o montante do indébito recolhido no próprio período de apuração.

E terceiro, que os créditos apurados seriam legítimos, “consoante exaustivamente demonstrado Recorrente no curso do presente feito e novamente evidenciado nos tópicos delineados a seguir”. Sem muito esforço, este último argumento trazido pelo recorrente está relacionado ao próprio mérito do direito creditório, já que invoca a legitimidade do procedimento compensatório realizado e como tal deve ser tratado.

Os argumentos acima foram utilizados como pressuposto para o recorrente questionar a nulidade da exigência apurada em procedimento de revisão interna levada a cabo pela fiscalização, nos meses de janeiro e março de 2016. Se o próprio recorrente sustenta o erro no preenchimento do campo compensação, é certo que o valor da contribuição a pagar restou menor que a devida, reclamando o restabelecimento do débito confessado em GFIP, antes da extinção parcial realizada. Frise-se que o sujeito passivo, constatando eventual equívoco poderia ter retificado a GFIP, mas não o fez. Tal procedimento para a exigência do crédito indevidamente compensado não está relacionado a qualquer vício quanto ao seu procedimento ou qualquer alegação de erro de fato ou de direito que potencialmente pudesse nulificá-lo nos meses de janeiro e março de 2016.

As nulidades no processo administrativo fiscal encontram-se reguladas nos artigos 59 a 61, do Decreto nº 70.235/1972, cuja constatação fere mortalmente o ato administrativo, notadamente relacionados com a prática de atos por pessoa incompetente ou com preterição ao direito de defesa do administrado.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Com as devidas vênias, não visualizo qualquer vício que possa tornar nulo o lançamento. O sujeito passivo bem compreendeu os fatos que lhe são imputados, desenvolvendo sua manifestação de inconformidade e recurso voluntário utilizando todos os direitos inerentes a ampla defesa, inexistindo qualquer invocação que pudesse macular o lançamento questionado. A autoridade fiscal constatou a existência de compensações indevidas nos meses de janeiro e março de 2016, ou seja, nos próprios meses a que se referiam o crédito, resultando na exigência do

montante confessado em GFIP, antes da extinção parcial do crédito informada no campo compensação. Vide a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, vigente à época do procedimento:

Art. 84. 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.

[...]

§ 8º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 9º.

[...]

Art. 85. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido dos juros e da multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

Não é outro o entendimento da Solução de Consulta Interna nº 03, de 5 de fevereiro de 2013, devidamente publicada aos contribuintes, cujo excerto da ementa se reproduz abaixo:

[...]

No caso de ser a compensação considerada indevida, pode a autoridade fiscal, por ocasião de auditoria interna dos valores nela informados, glosá-los total ou parcialmente, sem prejuízo da manutenção dos débitos confessados. Aplica-se à compensação de contribuições previdenciárias declaradas em GFIP o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com esteio nas disposições do § 11 do art. 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que confere tal rito aos processos de restituição dessas contribuições.

[...]

Por fim, resta enfrentar um último argumento no sentido de que a manutenção de exigência dos meses de janeiro e março de 2016, resultariam em eventual cobrança em duplicidade na medida em que o recorrente defende que os indébitos apurados nesses meses foram utilizados em compensação em períodos subsequentes, também glosados pela fiscalização.

Sem qualquer fundamento, os supostos créditos gerados nos meses de janeiro e março de 2016 para serem utilizados em compensação, devem ser efetivamente oferecidos à tributação nos meses em que ocorreram. E isso foi possível pelo restabelecimento do débito, parcialmente extintos por compensação, habilitando-os a serem utilizados nos meses subsequentes. Logo, uma vez que recorrente aponta que não realizou compensações nos meses

em questão, o suposto direito creditório envolvidos nestes meses não apresentam os mesmos fundamentos do crédito apurado nos meses de agosto, setembro e dezembro de 2016.

Portanto, não há qualquer nulidade a ser considerada, rejeitando-se a preliminar para se manter todos os fundamentos e conclusões, muito bem apreciados pelo julgador de piso.

### **3 INOVAÇÃO DAS RAZÕES DO DESPACHO DECISÓRIO QUANTO À GLOSA RELACIONADA AO AVISO PRÉVIO INDENIZADO**

A segunda nulidade suscitada pelo recorrente, busca confrontar a própria decisão guerreada, arguindo que o julgador de piso teria inovado nos fundamentos de modo a manter a glosa do indébito referente ao aviso prévio. Senão vejamos os fundamentos apontados no Despacho Decisório:

25. Analisando-se a descrição de cada evento apresentado, observa-se que apenas um deles trata especificamente do aviso prévio indenizado (AVISO PREVIO INDENIZADO – código 0062). Este evento não foi apresentado como gerador de crédito de contribuição previdenciária na planilha apresentada pelo contribuinte. Além disso, a análise das folhas de pagamento apresentadas não é capaz de comprovar os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

26. Impende frisar, ainda, que somente o aviso prévio indenizado está afastado da tributação, não podendo dizer-se o mesmo do aviso prévio trabalhado e nem tampouco do reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário, por possuírem ambos natureza remuneratória.

27. Com base no exposto, faz-se mister não homologar as compensações cujas origens creditórias sejam a rubrica aviso prévio indenizado.

Em síntese, o Despacho Decisório a despeito de identificar diversas verbas relacionadas ao aviso prévio, apenas uma única apresentava a qualificadora de “indenizado”. No tocante a esta verba identificada sob o código 0062, a autoridade fiscal constatou que ela não foi oferecida a tributação, pela verificação das folhas de pagamento apresentadas. E considerando que a não incidência de contribuições é exclusiva para o aviso prévio não trabalhado, a nomenclatura dada pelo sujeito passivo e as provas por ele produzidas não permitem concluir que as demais verbas a ele relacionadas teriam natureza indenizada.

Por sua vez o julgador de piso, segundo o recorrente, teria inovado ao concluir que a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado somente a partir de 06/2016, após a Nota PGFN/CRJ 485/2016, que segundo o julgador de piso não apresentaria efeito retroativo.

Inicialmente cabe ressaltar que a diferença na fundamentação tem origem em razão das datas entre a decisão proferida no Despacho Decisório e no Acórdão de Manifestação de Inconformidade. Isso porque, a PGFN visualizou a possibilidade da reversão do entendimento até

então vigente na Nota PGFN/CRJ 640/2014 quanto ao aviso prévio indenizado, ante a possibilidade do julgamento do Tema 759 da Repercussão Geral. No entanto, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, considerou a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado como matéria infraconstitucional, pondo fim a questão. Daí nasce a Nota PGFN/CRJ 485/2016.

Ocorre que muito embora o julgador de piso tenha trazido novos elementos quanto a não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizada e fixado um período a partir do qual ela apresentaria eficácia, em nada altera a questão de fundo que diz respeito à certeza e liquidez do direito creditório. Vide os parágrafos finais da decisão guerreada no tocante ao aviso prévio indenizado:

6.91. Constata-se assim que a manifestante continua na impugnação transferindo o ônus da prova, uma vez que discorre sobre os fundamentos que alteraram a legislação para excluir da base de cálculo essa verba, sem, no entanto, apresentar a comprovação de suas alegações.

6.92. Portanto, não se trata de nomenclatura utilizada e sim de demonstrar e comprovar o que alega. Ademais, no período admitido como passível de exclusão de tal verba sequer consta da planilha apresentada, qualquer que seja o nome atribuído.

Assim sendo, tratando-se de direito creditório, o ônus de comprovar o direito que alega é do sujeito passivo, sendo ele quem deve convencer a autoridade fiscal, o julgador de piso ou este colegiado dos fundamentos, certeza e liquidez do direito creditório alegado, nos termos do artigo 170, do Código Tributário Nacional:

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.

O julgador de piso, de fato, teceu considerações sobre a aplicabilidade temporal da Nota PGFN/CRJ 485/2016, que efetivamente não coincide com o nosso entendimento a respeito da matéria, notadamente por contrariar o disposto no Parecer PGFN nº 396, de 11 de março de 2013. Ocorre que inobstante isso, não foi este o motivo pelo qual o Despacho Decisório não teve seu resultado revisto pelo julgador de piso, mas tão somente pela falta da comprovação necessária para o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Portanto, a invocação da Nota PGFN/CRJ nº 486/2016, que era o fundamento vigente por ocasião do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, é absolutamente irrelevante para o desfecho da questão, não gerando a nulidade pretendida pelo recorrente. Caso este colegiado entenda por afastar a conclusão do julgador de piso quanto a data dos efeitos da não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado o fará, independentemente da declaração de nulidade da decisão recorrida.

Rejeito esta preliminar de nulidade.

#### **4 NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO**

Neste tópico o recorrente desenvolve os seus argumentos quanto a não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio. Primeiramente deduzindo sua inconformidade quanto ao decidido pelo julgador de piso, restringindo a possibilidade da apuração do indébito somente a partir de 06/2016; e também, sustenta que a nomenclatura dada às rubricas de folha de pagamento é uma prerrogativa sua, não podendo elas serem opostas para negativa do direito creditório, cuja apreciação deveria ser calcada nos princípios da verdade material. Conclui afirmando que a fiscalização teria atuado com desídia na apuração do direito creditório.

Não resta dúvida que o aviso prévio indenizado não está sujeito a incidência das contribuições previdenciárias, cuja matéria se encontra no Tema nº 478 de Recursos Repetitivos, apreciado no âmbito do REsp 1.230.958:

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial.

Registre-se, outrossim, que o Egrégio Supremo Tribuna Federal reconheceu que a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado é matéria infraconstitucional (Tema 759 da Repercussão Geral), reconhecendo caber ao Superior Tribunal de Justiça a palavra final sobre o assunto. Feitas estas considerações preliminares, não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

Também registro o Parecer PGFN nº 396, de 11 de março de 2013, que trata da dispensa de impugnação judicial fundada em precedente do STF ou do STJ julgado na sistemática dos artigos 543-B E 543-C DO CPC e sua repercussão no âmbito das atribuições institucionais da RFB, em que se pode extrair o seguinte teor:

154. O acolhimento de tese jurídica firmada sob a técnica dos arts. 543-B e 543-C do CPC, em sentido mais favorável ao contribuinte, permite o reconhecimento administrativo do direito à restituição do indébito, na forma dos arts. 165 e 168 do CTN.

155. Ao admitir a correção da interpretação jurisprudencial que afasta, no todo ou em parte, a exigência tributária, a Fazenda Nacional passa a reputar indevidos os créditos lançados de acordo com os critérios superados, surgindo, como consequência, a possibilidade de restituição e de compensação dos valores efetivamente pagos, na forma da legislação em vigor.

156. Em tais hipóteses (de valores efetivamente pagos), a repetição do indébito dar-se-á conforme as regras dispostas nos arts. 165 e seguintes do CTN, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal.

Superada a não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, e que o direito de pleitear o indébito em questão está sujeito ao prazo do artigo 168, I do Código Tributário Nacional, passa-se a enfrentar a certeza e liquidez do indébito suscitado.

Pois bem, o recorrente alega ser detentor de direito creditório oriundo de pagamento indevido de contribuições previdenciárias sobre as seguintes rubricas de folha de pagamento:

- 0044 - AVISO PRÉVIO
- 0062 - AVISO PRÉVIO INDENIZADO
- 0183 - AVISO PRÉVIO
- 0184 - AV. PREVIO TRAB
- 0063A - AV. PREVIO TRAB
- 00139A - DIF AVISO PREV
- 0357 - DIF MED AV PRE
- 161A - MED. AV. PREVIO
- 0064 - MED. AV. PREVIO
- 0185 - MED. AV. PREVIO

Como se pode observar do Despacho Decisório, confirmado por este relator a partir das folhas de pagamento que instruem o processo, o sujeito passivo não ofertou à tributação a rubrica 0062 – Aviso Prévio indenizado, a despeito de pleiteá-lo como indébito tributário. Além disso, quanto às demais rubricas relacionadas com o Tema 478 de Recursos Repetitivos, cabe esclarecer que a não incidência da contribuição previdenciária é restrita aos casos em que o aviso prévio não é trabalhado. Ocorre que não há nos autos qualquer elemento que confirme que as inúmeras rubricas relacionadas são de natureza indenizatória, cujo insistente argumento foi por diversas vezes reproduzido, sem a demonstração comprobatória necessária para se reconhecer a certeza e liquidez necessária.

Assim sendo, o ponto relevante ao caso concreto não diz respeito a incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, mas de que ele efetivamente se refira a períodos não trabalhados, e que além disso, tenha sido ofertado à tributação no momento oportuno. Os documentos anexados pelo contribuinte no período que antecedeu ao Despacho Decisório ou por ocasião da Manifestação de Inconformidade não possibilitam, na visão deste relator, superar a certeza e liquidez necessária para se infirmar a conclusão da autoridade fiscal ou do julgador de piso.

Tratando-se de direito creditório, o ônus probatório recai sobre àquele que o alega, não cabendo o julgador suprir-lhe eventual deficiência probatória mediante qualquer ação de ofício. Portanto, ainda que todo o julgador deva se pautar pela busca da verdade material, isso não autoriza concluir a transferência para si do ônus probatório que o recorrente não se desincumbiu satisfatoriamente. Portanto, nada a reparar à decisão recorrida.

## 5 NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA

Segue a discussão envolvendo os quinze primeiros dias que antecedem o afastamento previdenciário por doença. A autoridade fiscal, sinteticamente, concluiu o seguinte:

19. Entretanto, com relação aos efeitos do julgamento do recurso especial supracitado, a Solução de Consulta Cosit nº 99.101/2017 afirma que o entendimento da RFB quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias e primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado em razão de doença ou acidente permanece inalterado apesar da decisão do Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 1230957, devendo continuar sendo recolhidas, já que, segundo NOTA PGFN/CRJ/Nº 520/2017, de 8 de junho de 2017, a orientação contida na NOTA PGFN/CRJ/Nº 115/2017 não vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Por sua vez o julgador de piso reconhece a não incidência da contribuição sobre os quinze dias que antecede o benefício do auxílio-doença. Inobstante isso, conclui que nos termos do Parecer SEI nº 1.446/2021/ME, o eventual indébito somente poderia ser invocado no período de 5 anos que o antecedeu, ou seja, apurados a partir de 02/2016.

Com a máxima vênia, penso que o Parecer SEI nº 1.446/2021/ME não confere direito algum ao contribuinte, mas determina o momento a partir do qual o teor ali contido se torna vinculante aos membros da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, reconheceu a natureza indenizatória da verba, declarando sua incompatibilidade com a incidência das contribuições previdenciárias através do Tema nº 738 dos Recursos Repetitivos, quando do julgamento do paradigma REsp nº 1.230.957/RS:

Sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária.

Ou seja, o Tema nº 738 dos Recursos Repetitivos se presta a reconhecer que a cobrança da contribuição previdenciária sobre os quinze dias que antecede o afastamento sempre foi incompatível com a ordem legal. Portanto, refuto a limitação dada pelo julgador de piso, que autorizou a compensação apenas aos 5 anos que antecederam o Parecer SEI nº 1.446/2021/ME, devendo ser aplicado ao caso, a contagem do prazo prevista no artigo 168, I, do CTN.

Quanto a certeza e liquidez do direito creditório, identifica-se nas folhas de pagamento apresentadas que o sujeito passivo ofereceu à tributação as verbas intituladas sob os códigos 0057 - AUX DOENCA, razão pela qual dou parcial provimento ao recurso nesta parte para reconhecer o indébito sobre os 15 dias que antecedem ao auxílio-doença, respeitado o limite temporal do artigo 168, I, do CTN. Por fim, cabe ressaltar que realizada pesquisa literais nas folhas de pagamento, não se identificou qualquer provento associada à rubrica 0036A - AUX DOENCA.

## 6 NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

Relativamente ao lançamento da contribuição incidente sobre o terço constitucional de férias, a despeito do Egrégio Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 1.072.485 cravar a constitucionalidade da referida contribuição, que resultou no Tema nº 985 da Repercussão Geral, achou por bem a instância máxima do Poder Judiciário modular os efeitos da sua decisão, uma vez que o julgado resultaria na alteração de entendimento anteriormente adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema nº 479 de Recursos Repetitivos, associado ao fato de que em decisões anteriores o STF vinha indicando que tais situações eram tratadas como matéria de índole infraconstitucional.

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias (Tema nº 985 da Repercussão Geral).

A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária a cargo da empresa (Tema nº 479, de Recursos Repetitivos).

Pois bem, em despacho datado de 26, de junho de 2023, o Ministro André Mendonça, acolhendo petição da Associação Brasileira da Advocacia Tributária (ABAT), determinou a suspensão de processos judiciais e administrativos pendentes de apreciação que tratem do Tema nº 985 da Repercussão Geral, até o julgamento definitivo dos embargos declaratórios propostos, nos seguintes termos:

31. Ante o exposto, defiro os pedidos principais contidos nas Petições STF nº 31.548/2022, nº 73.166/2022 e nº 54.423/2023, com a finalidade de decretar a suspensão, em todo o território nacional, dos feitos judiciais e administrativos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão presente no Tema nº 985 do ementário da Repercussão Geral, nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC.

Sobreveio a decisão dos declaratórios ao RE 1.072.485 na sessão plenária de 12.6.2024, cujo dispositivo se reproduz abaixo:

Embargos de declaração parcialmente providos, para atribuir efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Novos embargos declaratórios foram apresentados e rejeitados. O RE 1.072.485 transitou em julgado em 24.09.2025.

Portanto, uma vez que o STF modulou o que foi julgado no Tema nº 985 da Repercussão Geral, atribuindo efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento que

apreciou o RE 1.072.485, em 15.9.2020, antes de tal período há que se consagrar o que foi anteriormente firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema nº 479, de Recursos Repetitivos.

Frise-se que a ressalva consignada no RE 1.072.485 visa evitar eventual repetição de indébito da contribuição incidente sobre o terço de férias, exceto na hipótese de anterior impugnação judicial à data da publicação da ata de julgamento. A modulação também não autoriza o lançamento de ofício desta verba, pois restou claro que os efeitos da decisão não retroagem a período anterior a 15.9.2020, a fim de se prestigiar o Tema nº 479 de Recursos Repetitivos, de reprodução obrigatória por este colegiado (artigo 99, do RICARF).

No entanto, na modulação dos efeitos da mencionada decisão, ficou bastante claro que o recolhimento do terço constitucional de férias realizado no período anterior a 15.9.2020, não autoriza a repetição do indébito, exceto se houvesse questionamento judicial interposto antes da referida data limite. É importante esclarecer que no julgamento dos embargos declaratórios, o Ministro Luiz Fux propôs a extensão da ressalva aos pedidos administrativos, sendo na ocasião vencido pelo colegiado do STF.

Assim sendo, este relator não tem competência para dar entendimento diverso à modulação dada a questão pela Egrégia Corte, situação que ensejaria reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões, nos termos do artigo 102, I, “I”, da Carta Magna. Outro não é o entendimento seguido por este CARF, tal como já julgado nos Acórdãos nº 2301-011.962 e 2302-004.260.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485 (15/09/2020), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Número da decisão: 2301-011.962 – Processo nº 10073.722367/2018-15

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. MODULAÇÃO DE EFEITOS. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. TEMA 985 DO STF.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o pedido de modulação de efeitos da decisão pela incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço de férias (Tema 985), atribuiu “efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não

impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.

Número da decisão: 2302-004.260 – Processo nº 10950.723172/2012-11

Assim sendo, não cabe a restituição ou a utilização de compensação de pagamentos indevidos ou a maior da contribuição previdenciária incidente sobre o terço constitucional de férias, exceto se houver o questionamento judicial antes de 15.9.2020, motivo pelo qual não se reconhece o indébito pleiteado neste capítulo recursal.

## 7 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto dos novos documentos comprobatórios que o instruíra, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reconhecer o direito creditório sobre os quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença, respeitado o prazo legal do artigo 168, I, do CTN.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva**