



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.720654/2019-03
ACÓRDÃO	2402-013.606 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIBRACOUSTIC SOUTH AMERICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.NÃO PRONUNCIAMENTO

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Súmula CARF nº 28)

COMPENSAÇÃO.VERBAS INDENIZATÓRIAS.COMPROVAÇÃO.NECESSIDADE

A compensação de créditos tributários pagos indevidamente exige certeza e liquidez destes sendo imperiosa a necessidade de sua comprovação.

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

VIOLAÇÃO DE REGRA MATRIZ AO CTN.NÃO PRONUNCIAMENTO

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, deixando de apreciar matéria estranha a lide para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alexandre Correa Lisboa, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Suez Roberto Colabardini Filho, Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

I. GLOSA EM COMPENSAÇÕES EM GFIP

Em 16/12/2019, fls. 148 e fls. 154, a contribuinte foi regularmente notificada quanto a não homologação parcial das compensações declaradas em GFIPs no montante de R\$ 12.187.012,06, relativas às competências de 01/2015 a 12/2017, consideradas indevidas em parte pela autoridade administrativa, conforme Despacho Decisório nº 061, de 2019, circunstanciando os fatos e fundamentos jurídicos, fls. 134/147, precedido de intimação realizada em 25/04/2018, fls. 40/43, e respectivas respostas, fls. 47/133.

O fisco apurou que a contribuinte compensou créditos a título de (i) Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB); (ii) aviso prévio indenizado, quinze primeiros dias anteriores ao auxílio-doença e acidente, férias e terço constitucional destas, auxílio maternidade. **Todavia a autoridade administrativa não homologou integralmente os do item ii e parcialmente os do item i, totalizando a glosa em R\$ 7.856.986,17:**

(Despacho Decisório nº 61, de 2019)

Com relação aos créditos previdenciários advindos de Aviso Prévio Indenizado, a importância recolhida pelo empregador nos 15 dias que antecede o Auxílio Doença/Acidente de Trabalho, Terço Constitucional de Férias, Férias e Auxílio Maternidade integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias e, por isso não estão contemplados no disposto do artigo 214, parágrafo 9º do Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, motivo pelo qual as compensações vinculadas a este crédito devem ser não homologadas.

(...)

Considerando todo exposto, as compensações efetuadas em GFIP's das competências de 01/2015 a 12/2017 devem ser: (grifo do autor)

1) **Consideradas Homologadas as compensações efetuadas em GFIP's das competências de 01/2015 a 11/2015, no montante de R\$ 4.327.832,96, referentes à desoneração da folha de pagamento.** (grifo do autor)

2) **Consideradas Não Homologadas as compensações efetuadas em GFIP's das competências 01/2015 a 12/2017 no montante de R\$ 7.856.986,17, referentes:** (grifo do autor)

- **Créditos de pagamento indevido ou a maior de verbas indenizatórias, no valor de R\$ 7.602.898,76, das competências de 03/2015 a 13/2015 (R\$ 3.413.953,56), 01/2016 a 03/2016, 07/2016 a 11/2016 (R\$ 3.922.625,39) e 07/2017 (R\$ 266.319,81).** (grifo do autor)

- **Desonerações de folha de pagamento, no valor de R\$ 254.087,41 das competências de 01/2015, 06/2015 e 10/2015 (R\$ 62.750,71) e 07/2017 a 12/2017 (R\$ 191.336,70).** (grifo do autor)

3) Efetuar lançamento dos débitos de CPRB dos períodos de apuração de 01/2015 a 11/2015 confessados a menor de R\$ 75.408,55.

4) Aplicar Multa Isolada sobre o montante compensado indevidamente.

5) Determinar a formalização de “Representação Fiscal para Fins Penais”.

II. DEFESA

Irresignada com a medida fiscal a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade pleiteando, conforme suas razões de direito, pelo desfazimento da glosa, fls. 158/223, juntando cópia de documentos a fls. 224/235.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02 – DRJ02 julgou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme Acórdão nº 102-000.079, fls. 258/274, de 27/08/2020, cuja ementa abaixo se transcreve:

(Ementa)

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O salário-de-contribuição é o previsto normativamente estando deste excluídos aquelas rubricas expressamente previstas.

GLOSA COMPENSAÇÃO DE CPRB. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO E TAXA SELIC.

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

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRAZO. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. IMPUGNAÇÃO. JULGAMENTO PELAS DRJ. DESCABIMENTO.

A análise do cabimento ou não da Representação Fiscal Para Fins Penais - RFFP não se insere no rol de competências das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, consistindo tal procedimento em mero dever de ofício da fiscalização.

ARROLAMENTO DE BENS. COMPETÊNCIA.

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens (Súmula CARF nº 109).

A contribuinte foi regularmente notificada do decidido em 09/11/2020, fls. 279/282.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 04/12/2020, fls. 284, a VIBRACOUSTIC SOUTH AMERICA LTDA interpôs recurso voluntário, com ampla exposição de doutrina e jurisprudência que cita, fls. 285/338, com as seguintes alegações e pedidos:

a. Adesão a programa de regularização – PERT para parte do crédito

Argumenta a recorrente que antes mesmo da glosa realizada pela autoridade já havia aderido a programa de regularização tributária (PERT), entendendo que aquela parte do crédito objeto de inclusão neste programa deve ser anulada, incluindo-se a imposição de multa e representação ao *parquet*.

b. Natureza não salarial das verbas discutidas

Alega que compensou créditos em GFIP cuja natureza é, em essência, indenizatória haja vista que não correspondem à retribuição do trabalho, mas a reparação de danos e perdas, sem representar uma contraprestação do empregador.

Quanto ao terço de férias:

(Recurso Voluntário)

Com o advento da Lei 9.528/97 que alterou alguns artigos na Lei de Custeio, manteve-se a característica indenizatória das férias, quando pagas em dobro ou pagas na rescisão do contrato de trabalho. Permaneceu a não-incidência da contribuição previdenciária, a qual apenas alterou a alínea que estava alocada, como segue:

(...)

Assim, em relação às férias indenizadas é evidente a natureza indenizatória do instituto por decorrer de previsão legal.

Prosseguindo, importante esclarecer, que em face das férias proporcionais e do respectivo adicional, por ser pago na rescisão contratual, também tem natureza indenizatória, não sendo parcela integrante do salário-de-contribuição.

Neste sentido, o terço sobre férias, que também é uma determinação constitucional, não tem a conotação de remuneração de trabalho, mas, contudo, trata-se de um valor a mais a ser creditado ao trabalhador com vistas, justamente, a melhorar a sua condição social, não servindo, pois, para 'remunerar trabalho'.

(...)

Sendo assim, é certo que o pagamento de 1/3 sobre as férias não se trata de uma remuneração do trabalho, mas, todavia, de uma quantia a mais, um diferencial, um valor a mais destinado ao empregado como forma de auxiliá-lo a usufruir um merecido período de descanso, dado que é, à evidência, um direito constitucional social, conforme já reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça **em sede de recurso afetado pela sistemática dos recursos repetitivos**.

Para o aviso prévio indenizado, traz as seguintes considerações:

(Recurso Voluntário)

O aviso prévio indenizado é uma indenização de 30 (trinta) dias paga pelo empregador, quando este decide unilateralmente demitir o empregado sem justa causa e sem o cumprimento do aviso prévio. Desta indenização, resulta também a projeção de 1/12 (um doze) avos de 13º salário indenizado e 1/12 avos de férias indenizadas previsto em lei, salvo maiores números de dias de aviso e de avos que possam estar assegurados por conta da convenção coletiva de trabalho.

(...)

O aviso prévio indenizado, assim como a multa do FGTS, tem natureza indenizatória, e mesmo sem serem citados pela Lei 9.528/97, entende-se que não têm incidência de INSS. Tanto é, que o Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), em seu art. 214, § 9º, inciso V, alínea "f", determinou a não incidência do INSS sobre o aviso prévio indenizado.

(...)

Finalmente, em 18 de março de 2014, o Min. Mauro Campbell Marques, em sede de Recurso Especial afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, fixou a tese da não incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado:

(...)

Inclusive, em face do posicionamento de nossos Tribunais, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão representante da União em Juízo, encontra-se

legalmente dispensada de se opor aos pedidos do contribuinte para não incidência e restituição da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, bem como encaminhou determinação à Secretaria da Receita Federal para que interrompa tais cobranças, conforme Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016, vide:
(...)

Assim, reconhecido tanto na esfera judicial quanto administrativa o direito do contribuinte pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, o que torna indiscutível seu direito a compensar os valores pagos indevidamente a este título dentro do prazo prescricional.

Igualmente aponta que gratificação e prêmio também não possuem natureza salarial por não representarem uma contraprestação e inexistir habitualidade:

(Recurso Voluntário)

Na mesma toada, a gratificação e o prêmio, não tem natureza salarial, logo, não devem sofrer a incidência das contribuições sociais.

As verbas sob a rubrica em epígrafe, por serem vantagens transitórias, não se incorporam aos proventos, e, em consequência disso, não devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Como anteriormente dito, indenização é “ressarcimento, reparação, compensação”. É “a reparação do prejuízo de uma pessoa, em razão da inexecução ou da deficiente execução de uma obrigação ou da violação de um direito absoluto”. A indenização, em última análise, “consiste em o ofensor colocar materialmente o patrimônio do ofendido no estado em que se encontrava se não fora a lesão”.

Mesmo que assim não fosse, comprova-se facilmente a natureza indenizatória dos Prêmios e Gratificações em epígrafe pelo simples fato de que estes são um “plus”, e não se tratam de uma contraprestação ao serviço simplesmente prestado, mas sim são devidos em razão de determinadas condicionantes pré-estabelecidas pelos empregadores.

A gratificação assume a forma de um pagamento feito por liberalidade, pelo empregador, de forma espontânea. Trata-se de pagamento convencional efetuado pelo empregador, ao empregado, como forma de agradecimento ou de reconhecimento em virtude de serviços prestados.

(...)

Da mesma forma, os prêmios ou bônus, pela legislação trabalhista, são vantagens pagas aos empregados que preencham determinadas condições impostas pelo empregador. O recebimento da vantagem vincula-se à conduta individual do empregado que, para ser beneficiado, deve atingir as metas preestabelecidas pelo empregador.

O empregador tem o direito de exigir do empregado não apenas a prestação do trabalho, mas, também, o cumprimento de metas relativas e relevantes à finalidade do empreendimento econômico. A partir do momento em que as metas forem atingidas, nasce a percepção do prêmio.

A caracterização da natureza salarial da verba trabalhista decorre do seu pagamento de forma habitual, pois cria uma expectativa de ganho, certa e definida.

Desta forma, quando o prêmio é pago mediante o alcance de metas estabelecidas, afastasse a natureza salarial da verba já que existe uma incerteza com relação ao seu recebimento, não gerando incidências em verbas contratuais e encargos sociais

Quanto aos valores pagos nos primeiros quinze dias para o auxílio-doença e acidente, traz os argumentos abaixo transcritos:

(Recurso Voluntário)

Desta forma, podemos destacar que tanto o auxílio enfermidade como o auxílio doença, são verbas plenamente de caráter indenizatório, sendo assim não ensejando um acréscimo patrimonial ao trabalhador e não incidindo a contribuição previdenciária sobre os valores percebidos pela ausência, visto que não ocorreu a prestação do serviço no período em que o trabalhador esta ausente no período, mesmo que este não seja superior a 14 dias, conforme decidido em 18 de março de 2014 pelo Min. Mauro Campbell Marques, em sede de Recurso Especial afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, no qual **fixou a tese da não incidência de contribuição previdenciária sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença:**

(...)

Sendo assim, é certo que o pagamento da importância relativa aos quinze dias que antecedem o auxílio-doença não se trata de uma remuneração do trabalho, dado que é, à evidência, possui natureza indenizatória, conforme já reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso afetado pela sistemática dos recursos repetitivos.

c. Violação ao art. 110 do CTN

Alega que há violação à regra geral, art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao disposto na regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias, art. 28, I da Lei nº 8.212, de 1991:

(Recurso Voluntário)

Reforçando o fundamento (desde antes posto), ainda que a intenção do legislador, ao elaborar o artigo 28, inciso I da Lei 8.212/91, que definiu salário-contribuição para efeitos previdenciários, fosse abranger as verbas de natureza não salarial (indenizatória), mesmo assim, não mereceria melhor sorte. Isto

porque estaria contrariando norma geral de Direito Tributário prevista no artigo 110 do Código Tributário Nacional, “*in verbis*”:

(...)

Como demonstrado anteriormente, o conceito da expressão “Salário” é extraído do Direito Trabalhista, como sendo “a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, quer retribuem o trabalho efetivo, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de trabalho.” Neste diapasão, qualquer disposição legal tributária que altere o significado de instituto oriundo do direito privado estará eivada de inconstitucionalidade e ilegalidade, por contrariar legislação hierarquicamente superior.

Disto resulta mais um motivo para a invalidade de uma interpretação abrangente pelo INSS ao termo salário-contribuição definido pelo artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91. Ao pretender tributar as contribuições previdenciárias e parafiscais sobre as verbas que possuem caráter indenizatório e não retributivo/salarial, o INSS se desprende do conceito daquele instituto trazido do direito privado, em clara ofensa ao primado do art. 110 do CTN.

(...)

Como visto, necessariamente o legislador deverá prescrever disposições legais que contenham definições de institutos de Direito Privado conforme foram traçados por este ramo do Direito, nunca podendo modificar o que foi construído, para afastar a invalidade da normatividade perante o ordenamento jurídico.

É válido ressaltar que a chegada dessa conclusão só é possível após se fazer uma interpretação teleológica e sistemática da norma, como acima realizada, sob pena de, se feita uma interpretação literal pura e simples, chegarmos a um conceito distorcido, completamente diferente daquele objetivado pelo legislador, ferindo cabalmente o artigo 110 do CTN.

d. Pedidos

Ao final requereu o acatamento das razões de defesa e o desfazimento da glosa.

Sem contrarrazões, fls. 340, é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Relator

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais.

Há que se destacar que a matéria de defesa apresentada não pode ser conhecida integralmente pois a recorrente apresenta conteúdo estranho ao presente processo, discutido nos autos de outro contencioso, em especial quanto à responsabilidade solidária e multa aplicada.

Deste modo, o conhecimento tem de ser parcial para não apreciar matéria estranha a lide.

A recorrente argumenta que aderiu ao Programa de Regularização Tributária (PERT) em momento anterior à glosa das compensações e, por este motivo, entende que aquela parte do crédito objeto de inclusão neste programa deve ser anulada, incluindo-se a imposição de multa e representação ao *parquet*.

Quanto à imposição de multa já me manifestei pelo não conhecimento linhas acima, visto não fazer parte desta exação e no que se refere à representação fiscal aplico o precedente que abaixo transcrevo para não me pronunciar:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Súmula CARF nº 28)

A alegada desistência de parte do crédito motivada por adesão ao PERT foi analisada pela autoridade administrativa, após intimação, fls. 242/245, análise de documentos, fls. 249/255, nos seguintes termos, fls. 256:

(Despacho de Encaminhamento)

Trata o presente de Manifestação de Inconformidade tempestiva face a não reconhecimento de direito creditório. **Em que pese as alegações do contribuinte em relação a débitos que estariam parcelados no PERT, esclarecemos que os débitos consolidados no dito parcelamento referem-se aos já declarados em GFIP pelo contribuinte e não os que compõe o presente processo.** Isto posto, encaminho à DRJ RIBEIRÃO PRETO SP, para julgamento.

Portanto, se os créditos parcelados não fazem parte daqueles discutidos neste contencioso, tal como claramente descreveu a autoridade após análise específica, entendo descabido o pedido da recorrente.

II. MÉRITO

a. Natureza não salarial das verbas discutidas

Traz a recorrente, como o cerne de sua defesa, que compensou créditos em GFIP cuja natureza é essencialmente indenizatória, haja vista que não correspondem referidos créditos

à retribuição do trabalho, mas a reparação de danos e perdas, sem representar uma contraprestação do empregador.

Passo a analisar casuisticamente as verbas.

i. Terço de férias

Entende a recorrente que as verbas compensadas a esse título possuem natureza indenizatória.

Primeiramente destaco que, conforme descreve a autoridade em suas razões de decidir, a glosa foi realizada para créditos compensados a título de férias e respectivo terço constitucional, sem qualquer referência às indenizadas:

(Despacho Decisório nº 61, de 2019)

Com relação aos créditos previdenciários advindos de Aviso Prévio Indenizado, a importância recolhida pelo empregador nos 15 dias que antecede o Auxílio Doença/Acidente de Trabalho, Terço Constitucional de Férias, Férias e Auxílio Maternidade integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias e, por isso não estão contemplados no disposto do artigo 214, parágrafo 9º do Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, motivo pelo qual as compensações vinculadas a este crédito devem ser não homologadas.

Pois bem, quanto às compensações a título de terço constitucional de férias, o STF formou tese a partir do julgamento do RE 1072485, com repercussão geral e trânsito em julgado no dia 24/09/2025, considerando legítima a incidência da contribuição social, Tema 985, **porém com a seguinte modulação dos efeitos¹**:

Decisão: (Processo destacado do Plenário virtual) **O Tribunal, por maioria, deu parcial provimento aos embargos de declaração, com atribuição de efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressaltadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.** Tudo nos termos do voto do Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente e Redator para o acórdão), vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator) e Ricardo Lewandowski, que votaram na assentada em que houve pedido de destaque, e os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes. Não votaram os Ministros André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino, sucessores, respectivamente, dos Ministros Marco Aurélio, Ricardo

¹ STF – Julgamento em 12/06/2024.

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5255826&numeroProcesso=1072485&classeProcesso=RE&numeroTema=985> (acesso em 11/02/2026 – 20:00)

Lewandowski e Rosa Weber, que também votara na sessão em que houve pedido de destaque, acompanhando o Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 12.6.2024. (grifo do autor)

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) trouxe substancial esclarecimento quanto à modulação em exame nos seguintes termos²:

- **Fato gerador do tributo ocorrido até 14/09/2020 sem o recolhimento da respectiva contribuição. (grifo do autor)**

68. Como a aplicação da modulação temporal refere-se ao fato gerador do tributo, o entendimento do tema nº 985 não se aplica aos fatos geradores de tributos ocorridos **até 14/09/2020 (incluindo essa data) em que a respectiva contribuição previdenciária patronal não foi arrecadada.**

69. Isso porque, tal como explicado, a modulação foi concedida para resguardar as situações anteriores ao marco temporal, uma vez que a jurisprudência do STJ era até então contrária à tributação. Sendo assim, o contribuinte teve assegurado o direito de não ser cobrado retroativamente pelos fatos geradores dos tributos ocorridos antes do marco temporal.

70. Neste ponto, **a modulação de efeitos é desfavorável à Fazenda Nacional**, de maneira que tanto a PGFN quanto a RFB encontram-se vinculadas ao seu comando e, portanto, **estão impedidas de constituir ou de cobrar créditos tributários em contrariedade à referida determinação temporal do STF, devendo-se promover a revisão de ofício de eventuais atos já realizados**, com base no disposto nos arts. 19, VI, “a” e 19-A, III, e §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

71. Caso o contribuinte tenha ajuizado ação preventiva para evitar a cobrança da exação referente aos fatos geradores ocorridos até 14/09/2020 (incluindo essa data), recomenda-se às unidades da PGFN a (ii)reconhecer a procedência do pedido em relação aos tributos que não foram arrecadados, (ii) não impugnar o cumprimento de sentença, no caso de êxito do contribuinte, bem como (iii) postular a não condenação de honorários advocatícios, com fulcro no art. 19, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

- **Ressalva da modulação**

72. Parte-se, agora, para o estudo da **ressalva contida na modulação temporal**, que assim dispõe: “ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.

73. **Por força da ressalva**, o precedente repercutirá efeitos para período anterior ao marco temporal, **impedindo a devolução das contribuições pagas até 15/09/2020 (incluindo essa data) e que não foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).**

² Parecer SEI nº 4366/2025/MF de 05/12/2025

74. Observa-se que o impedimento à devolução dos tributos requer a observância de **requisitos cumulativos**.

75. **Desse modo, nas situações ressalvadas pela modulação, as contribuições previdenciárias patronais arrecadadas antes do marco temporal foram consideradas legítimas, sendo indevida a sua repetição e/ou compensação pela Fazenda Nacional.** (grifo do autor)

76. **É de se notar que a ressalva da modulação é favorável à Fazenda Nacional, pois lhe assegurou o direito de não devolver os tributos recolhidos e não impugnados judicialmente antes do marco temporal.** (grifo do autor)

77. **Em razão disso, eventual pedido administrativo de repetição/compensação desses valores deverá ser indeferido pela RFB, com fundamento no texto expresso da ressalva da modulação temporal, que garantiu à Fazenda Nacional não devolver os tributos pagos até 15/09/2020 (incluindo essa data), que não foram impugnados judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).** (grifo do autor)

78. Por sua vez, constata-se que **os contribuintes que propuseram ação judicial até 15/09/2020 (incluindo essa data), e impugnaram a exação paga até 15/09/2020 (incluindo essa data) sobre o terço de férias gozadas, não estão abarcados pela ressalva da modulação temporal.**

Isso significa que, em decorrência lógica da ressalva, **a ação judicial em curso, nos moldes acima delineada, resguardou o direito do contribuinte de repetir ou compensar as contribuições pagas até 15/09/2020 (incluindo essa data).**

80. A mesma lógica se aplica para os mandados de segurança impetrados até o dia 15/09/2020(incluindo essa data) nos quais a exação foi impugnada.

81. Essa **situação é desfavorável à Fazenda Nacional**, pois preservou o direito dos contribuintes de reaver/compensar as contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data) que foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data). E, em razão do disposto no art. 927, III, do CPC, os marcos temporais estipulados na ressalva devem ser necessariamente observados.

82. Logo, **a carreira está dispensada de atuar nas ações judiciais propostas até 15/09/2020 (incluindo essa data), nas quais a contribuição paga até essa mesma data tenha sido impugnada**, com fulcro no art. 19, VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, orientando-se o Procurador atuante a (i) reconhecer a procedência do pedido de repetição/compensação dos tributos pagos até 15/09/2020 (incluindo essa data), (ii) não impugnar o cumprimento de sentença, no caso de êxito do contribuinte, bem como (iii) postular a não condenação de honorários advocatícios, com fulcro no art. 19, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

Deste modo, em sendo as compensações declaradas em GFIPs nas competências de 01/2015 a 12/2017, e, não havendo nos autos comprovação de ação judicial proposta até

15/09/2020, **os valores pagos pelo contribuinte a título de terço constitucional de férias, in casu, não devem ser devolvidos e, portanto, não podem ser compensados.**

Sem razão.

ii. Aviso prévio indenizado

Igualmente entende a recorrente que o aviso prévio indenizado não possui natureza salarial, haja vista tratar de indenização, sendo, portanto, devida a compensação de créditos a este título.

Trata-se de matéria já exaurida nos tribunais, conforme o Tema Repetitivo nº 478 do STJ no julgamento do Resp nº 1230957/RS ocorrido em 26/02/2014:

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

Resta, porém, *in casu*, que a recorrente não comprovou o pagamento de contribuições previdenciárias sobre referidas verbas pagas a seus segurados, tampouco se contrapôs com apresentação de provas ao decidido na origem quanto no ponto:

(Voto condutor do acórdão recorrido)

Como se verifica, o aviso prévio indenizado, a contar de 06/2016 não integra a base de cálculo do contribuinte. **Entretanto, a impugnante se limitou a apresentar planilha com os totais por competência e parecer de consultoria jurídica. Não há nos autos provas da incidência de contribuições previdenciárias sobre essas verbas, nem tampouco seu devido recolhimento. Em outras palavras, o Interessado não se desincumbiu do ônus probatório acerca da liquidez e certeza do seu eventual crédito, pressuposto básico para a realização de qualquer compensação tributária.** (grifo do autor)

Deste modo, mantenho a decisão de origem, vez que não está em discussão o direito a compensar estes créditos, **mas sim a comprovação de que se trata, de fato, de valores pagos a título de aviso prévio indenizado.**

iii. Valores pagos nos quinze primeiros dias – auxílio-doença e acidente

A recorrente entende tratar de verba indenizatória, cita jurisprudência vinculante e pugna pelo necessário desfazimento da glosa das compensações a este título.

Os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente foi objeto de análise pelo STJ no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, com afetação em 24/02/2011 e objeto do Tema Repetitivo nº 738, restando claro no PARECER SEI Nº 1446/2021/ME o seguinte:

(Ementa)

Importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença (verba). Inexigibilidade das contribuições previdenciárias, a cargo do empregador e do empregado, e inexigibilidade das contribuições destinadas aos terceiros sobre a dita verba. Tema com dispensa de contestar e de recorrer, à luz do que prevê o art. 2º, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016, e o art.19, VI, da Lei nº 10.522, de 2002. (grifo do autor)

Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017. Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo do empregado, sobre a verba paga pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença. Inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e de recorrer, com fulcro no art. 2º, VII, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016. Ratificação do entendimento nas Notas PGFN/CRJ/Nº 520/2017 e Nº 981/2017. Ausência de vinculação da RFB ao aludido entendimento, enquanto o mesmo não for subscrito pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ante a exigência contida no art. 19-A, caput e III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/COJUD nº 8, de 18/09/2020.

Não incidência da contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a mesma verba. Tema com dispensa de contestar e de recorrer consoante o disposto no art. 2º, V, da Portaria PGFN/Nº 502, de 2016. Necessidade de incluir formalmente o assunto na lista de dispensa de impugnação judicial e de explicitar que o respectivo adicional da dita contribuição, com previsão no art. 22, §1º, da Lei nº 8.212, de 1991, encontra-se, também, abarcado pela dispensa. Ausência de vinculação da RFB ao aludido entendimento, enquanto o mesmo não for subscrito pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ante a exigência contida no art. 19-A, caput e III, da Lei nº 10.522, de 2002 Consulta provocada pela PRFN da 4ª Região. Contribuições previdenciárias patronais do SAT/RAT. Contribuições patronais destinadas aos terceiros e incidentes sobre a folha de salários. Parecer SEI Nº 16120/2020/ME. Não incidência da contribuição previdenciária patronal, disciplinada no art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991, designada judicialmente de “SAT/RAT”, nem das contribuições destinadas aos terceiros sobre a mesma verba. Tema com dispensa de contestar e de recorrer, a teor do art. 2º, VII, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016. Necessidade de retificar o item da lista que trata da matéria, para esclarecer que o respectivo adicional previsto no art. 57, §6º, da Lei nº 8.213, de 1991, está abrangido pela dispensa. Ausência de vinculação da RFB ao aludido entendimento, enquanto o mesmo não

for subscrito pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ante a exigência contida no art. 19-A, caput e III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Nota Cosit/Sutri/RFB nº 429, de 5 de novembro de 2020, elaborada em resposta ao Parecer SEI nº 16120/2020/ME. Dúvidas encaminhadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) em relação às matérias dispensadas e acerca da sua vinculação às dispensas autorizadas pela PGFN.

Consolidação neste parecer de todos os entendimentos da PGFN havidos em torno do tema, visando à sua submissão ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, em cumprimento ao disposto no art. 19-A, caput e III, ambos da Lei nº 10.522, de 2002, com o intuito de vincular a RFB. (grifo do autor)

Processo SEI nº 10951.104018/2020-46

Resta, porém, *in casu*, que a recorrente também não comprovou o pagamento de contribuições previdenciárias sobre referidas verbas pagas a seus segurados. Portanto, não está em discussão o direito de compensar estes créditos, **mas sim a comprovação de que se trata, de fato, de valores pagos referentes aos quinze primeiros dias anteriores ao auxílio-doença e acidente.**

Sem razão.

iv. Demais verbas suscitadas na defesa de alegada natureza indenizatória e não salarial

Para as demais matérias que o recorrente alega não possuir natureza salarial, manifesto minha concordância com o decidido na origem, em consonância com o art. 114, §12, I, Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

(Voto condutor do acórdão recorrido)

Sustenta a impugnante que utilizou como crédito as verbas consideradas indenizatórias do período de jan/2010 a dez/2016 das rubricas, fl. 309: 1/3 de Férias, Férias, Aviso Prévio, Bônus, Salário Maternidade e Afastamentos doenças no valor de R\$ 6.287.786,18.

O Impugnante postula que as compensações não homologadas se referem a rubricas que teriam natureza indenizatória, motivo pelo qual não deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

É necessário se pontuar que o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição social previdenciária, é definido no art. 28, da Lei 8.212/1991 (art. 214, do RPS) como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à

disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Em contrapartida, o § 9º, do mesmo art. 28, excepciona as verbas sobre as quais não há a incidência da contribuição previdenciária, não podendo haver interpretação extensiva, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do art. 111, II, do CTN, ser interpretada literalmente.

Saliente-se, que é vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme art. 59 do Decreto 7.574/2011. Deve, portanto, a presente análise pautar-se integralmente dentro da legalidade determinada pelo art. 3º do CTN c/c art. 2º, caput, da Lei 9.784/1999 e, especialmente, o art. 37, da Constituição da República.

Pontuando, reclama o Impugnante de uma série de verbas que serão analisadas a seguir.

(...)

Quanto às férias proporcionais indenizadas e férias convertidas em pecúnia (Férias Vendidas), de fato, não integra o salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, §9º, alíneas “d” e “e”, item 6.

No que tange ao benefício de auxílio-doença, pago pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), após o 15º dia de afastamento do segurado, por sua vez, cabe informar que, sobre ele, de fato, não haveria a incidência de contribuições previdenciárias, tendo em vista o disposto no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “a” da Lei n.º 8.212/91, a seguir reproduzido:

(...)

Também não integram o salário-de-contribuição a verba denominada Ajuda de Custo e o salário família na forma prevista no art. 28, § 9º, alíneas “a” e “g”, da Lei nº 8.212/1991.

Portanto, as rubricas denominadas aviso prévio indenizado, férias proporcionais indenizadas, abono pecuniário, auxílio-doença, ajuda de custo e salário família não integraram a base de cálculo do Contribuinte. No entanto, não há nos autos provas da incidência de contribuições previdenciárias sobre essas verbas, nem tampouco seu devido recolhimento. Em outras palavras, o Interessado não se desincumbiu do ônus probatório acerca da liquidez e certeza do seu eventual crédito, pressuposto básico para a realização de qualquer compensação tributária.

O auxílio-transporte pago em pecúnia, de acordo com o entendimento sufragado no STF, não compõe o salário-de-contribuição. No entanto, não há qualquer indicação que essa rubrica tenha sido utilizada na compensação efetuada e, por conseqüência, na glosa lançada.

Quanto às horas extras, estão são subsumidas ao conceito básico de salário-de contribuição, vez que são pagamentos destinados a retribuir o trabalho pelos serviços prestados ou pelo tempo à disposição do segurado.

Não se pode entender que o pagamento seria uma indenização ou compensação pelo serviço ou que seria de caráter eventual. De certo, a prestação do serviço fora do horário usual de trabalho não deixa de demandar a respectiva remuneração. Se essa é paga, por força legal, em patamar superior à hora normal, isso não a desnatura em sua natureza jurídica de retribuição pelo trabalho.

De forma análoga, não se pode dizer que se trata de pagamento eventual posto que previsto nos contratos de trabalho. Se o trabalhador tem conhecimento de que pode ser chamado a laborar nessas condições, especialmente, com específica remuneração, há previsibilidade afastando a eventualidade pretendida pelo Impugnante.

No tocante ao descanso semanal remunerado, rege-se pelo art. 28, inciso I da Lei nº 8.212/91 e não se enquadra em qualquer das exceções do § 9º do mesmo artigo, de modo que não se pode assumir, diante da legislação vigente, que as contribuições incidentes sejam consideradas indevidas.

Não há conformação também para a diferença salarial, os adicionais de insalubridade e periculosidade às hipóteses de exclusão da base de cálculo de contribuições prevista no art. 28, §9º da Lei 8.212/1991, tratando-se de verbas pagas em retribuição pelo trabalho. Da mesma maneira, o adicional noturno.

Quanto ao entendimento jurisprudencial, cabe lembrar que o STJ, apreciando o REsp 1.358.281/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, já decidiu que verbas como adicional noturno, adicional de periculosidade, horas extras e respectivo adicional, têm natureza remuneratória, sujeitando-se, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Inclusive, em relação à gratificação por tempo de serviço, o Tribunal Superior do Trabalho (TST) já firmou o entendimento que tal verba tem natureza salarial (Súmula nº 203).

E mais, no RE 565.160, o entendimento firmado pelo STF, por unanimidade, foi favorável à Fazenda Nacional, fixando a seguinte tese:

A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.

Dessa forma, as demais rubricas citadas pelo Contribuinte, pagas com habitualidade, sujeitam-se, do mesmo modo, à incidência da contribuição previdenciária, mesmo porque as verbas relativas a bônus, gratificações, prêmio ou qualquer denominação pra verbas de mesma natureza, não constam do § 9º. do art. 28. da Lei nº 8.212, de 1991, cujo rol é exaustivo. Logo, integram a remuneração dos trabalhadores para todos os efeitos, nos termos da legislação previdenciária.

Com respeito ao salário-maternidade, além da decisão do STJ, deve ser ressaltado que a Lei nº 8.212/1991 expressamente prevê a incidência da contribuição previdenciária sobre essa verba em seu art. 28, §2º, dispositivo regulamentado pelo art. 214, §2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Correto, pois, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal ao não homologar a compensação em questão, seja porque os supostos créditos levantados pelo Interessado não estão amparados por lei ou por decisão judicial transitada em julgado, seja porque não houve a comprovação da origem dos créditos.

b. Violação ao art. 110 do CTN

Alega a recorrente que há violação à regra geral, art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao disposto na regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias, art. 28, I da Lei nº 8.212, de 1991.

Com efeito, aplico o precedente vinculante que abaixo transcrevo, vez que não cabe ao Conselho se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei, considerando ainda que a autoridade tão somente cumpriu seu mister, subsumindo fato à norma, tal como previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

Não pronunciamento.

III. CONCLUSÃO

Voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não apreciando matérias estranhas à lide para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino