



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.725009/2020-17
ACÓRDÃO	2301-012.234 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REAL AUTO ONIBUS LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2016 a 31/12/2016

COMPENSAÇÃO GFIP. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Nos termos do art. 170 do CTN, serão passíveis de compensação e/ou restituição os créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Havendo comprovação do crédito pleiteado (certeza e liquidez) em pedido de compensação, deve a compensação ser homologada.

ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) DE FÉRIAS OU TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO COMBINADO COM PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. PRETENSÃO DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO E IMEDIATO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO VIA COMPENSAÇÃO POR PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEMA 985 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF (RE 1.072.485). TRÂNSITO EM JULGADO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO TEMA 985 INCLUSIVE EM RAZÃO DO RECURSO REPETITIVO TEMA 479 DO STJ (REsp nº 1.230.957). NECESSIDADE DE PROCESSO JUDICIAL IMPUGNANDO A EXAÇÃO QUANDO TIVER OCORRIDO O RECOLHIMENTO (INDÉBITO). MARCO TEMPORAL 15/09/2020. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS NA AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL TEMPESTIVA.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), após modulação assentada no Tema 985, decidiu que a contribuição previdenciária será cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.072.485, com a ressalva de que as contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinatura Digital

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL – Relator

Assinatura Digital

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Carlos Eduardo Avila Cabral, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelle Rezende Cota, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca e Diogo Cristian Denny.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

AUDITORIA DE COMPENSAÇÕES

1. Trata-se de processo administrativo que reúne o resultado de auditoria realizada nas compensações efetuadas pelo contribuinte acima identificado nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) das competências 01/2016 a 12/2016.

1.1. O contribuinte foi intimado a apresentar documentos e esclarecer a origem dos créditos utilizados nas compensações declaradas em GFIP por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal (TIF) nº 1 a 6, todos cientificados no Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte.

2. Após a análise das respostas apresentadas pelo contribuinte, a Autoridade Responsável pelos procedimentos de auditoria emitiu o Despacho Decisório (DD) (fls. 2/20) no qual apresentou as seguintes informações e conclusões:

2.1. A partir das GFIP exportadas, verificou que o contribuinte se desonerou 100% das contribuições patronais sobre sua folha de pagamento não havendo recolhimentos em GPS relativas a esta rubrica, em razão de sua opção pelo recolhimento a partir da receita bruta conforme permitido pelo art. 7º da Lei nº 12.546/11 para as empresas de CNAE 4921301 (Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal).

2.2. No entanto, uma vez que os valores declarados no campo “compensação” das GFIP das competências 11/2016 e 12/2016 foram superiores aos 20% incidente sobre às remunerações pagas aos trabalhadores, solicitou esclarecimentos, munidos de provas documentais, que justificassem essas diferenças.

2.3. Após os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, a Autoridade Responsável ressalta que a empresa fiscalizada esteve, dentro do período fiscalizado, sujeita à contribuição substitutiva sobre a receita bruta (CPRB), que substituiu a contribuição patronal de 20% incidente sobre a remuneração dos trabalhadores, mantidas as demais contribuições previstas na Lei nº 8.212/91. O ajuste resultante da desoneração da folha de pagamentos é realizado mediante a informação no campo “compensação” da GFIP dos valores relativos aos 20% da remuneração dos seus trabalhadores, conforme previsto no Ato Declaratório Executivo Codac nº 93/11.

2.4. No que diz respeito aos valores informados no campo compensação da GFIP da competência 11/2016, a justificativa da fiscalizada de que teria retificado as GFIP relativas a esta competência para excluir as compensações indevidas e que teria incluído os valores que resultaram devidos em parcelamento não foram confirmadas pela Autoridade Fiscal. Concluiu que a informação prestada pelo contribuinte confirma que essa compensação a maior se deu indevidamente, não houve uma justificativa plausível, o que motivou a glosa desses valores, no montante total de R\$ 440.950,24.

2.5. No que diz respeito aos valores informados no campo compensação da GFIP da competência 12/2016, a fiscalizada justifica a origem dos créditos utilizados na compensação a maior (R\$ 410.182,15) em incidências indevidas sobre verbas de natureza indenizatória (adicional de 1/3 de férias, diferenças de adicionais de 1/3 de férias e aviso prévio indenizado) no período 01/2012 a 05/2014. A Autoridade Fiscal confirmou que os valores relativos a estas rubricas foram informados nas respectivas folhas de pagamento como base de cálculo das contribuições previdenciárias e declarados nas correspondentes GFIP.

2.5.1. Esclarece que a fiscalizada não ajuizou ação judicial buscando o reconhecimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre estas rubricas, justificando seu entendimento no julgado do STJ no Recurso Especial 1.230.957/RS.

2.5.2. Destaca que o STJ decidiu, em 26/02/2014, pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, submetido à sistemática do art.

543-C do CPC (recursos repetitivos), estando a RFB vinculada a tal decisão por força da Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 485/2016, que alterou a orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014.

2.5.3. Quanto à rubrica terço constitucional de férias, em decorrência do decidido pelo STJ no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, consta da lista de dispensa de contestar e recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no que diz respeito à contribuição devida pelo empregado, nos termos da Nota PGFN/CRJ nº 115/17, de 30/01/2017, sem prejuízo da contestação e recurso quanto à parte patronal relativa a tais verbas. Acrescenta que, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 99.101/17, a RFB se pronunciou pela necessidade do recolhimento das contribuições incidentes sobre tal rubrica vez que, segundo a NOTA PGFN/CRJ nº 520/17, a orientação contida na NOTA PGFN/CRJ nº 115/17 não vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2.6. Conclui que a fiscalizada justificou apenas o direito creditório originado nos recolhimentos indevidos de contribuições incidentes sobre o aviso prévio indenizado, efetivando-se a glosa das compensações justificadas em recolhimentos incidentes sobre o “adicional de 1/3 de férias” e “diferença de adicional de 1/3 férias”, no valor total de R\$ 351.606,22.

2.7. Ressalta que a GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, constituindo-se em termo de confissão de dívida na hipótese de não recolhimento (arts. 32 e 39 da Lei nº 8.212/91, combinados com o §1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, com o art. 225 do Decreto nº 3.048/99, e com os arts. 47, 456 e 460, da Instrução Normativa – IN RFB nº 971/09) e que, considerando as datas de envio das GFIP das competências 11/2016 e 12/2016, as contribuições ora lançadas não estão prescritas para a cobrança.

2.8. Ao final, decide por (A) considerar indevidas e não homologar as compensações previdenciárias declaradas nas GFIP no montante de R\$ 792.556,46 e (B) que o débito previdenciário indevidamente liquidado retorne à condição de exigível no sistema da RFB, desde seu respectivo vencimento, com os devidos acréscimos legais previstos na legislação.

A DRJ, ao apreciar a manifestação de inconformidade ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgá-la improcedente. Eis a decisão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2016 a 31/12/2016

PREVIDENCIÁRIO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O valor pago ao empregado, correspondente ao período de férias gozadas, assim como o abono previsto no inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal, tem natureza remuneratória e, por conseguinte, integram a base de cálculo das contribuições sociais.

O caráter remuneratório do adicional de férias (art. 7º, XVII, da CF) é inequívoco, pois trata-se de conquista social que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/11/2016 a 31/12/2016

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Por força do disposto na legislação tributária, somente serão declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das anteriormente citadas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

IMPUGNAÇÃO. INADMISSIBILIDADE DA NEGAÇÃO GERAL E DA MERA ALEGAÇÃO.

A impugnação deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo admitida a mera alegação e a negação geral.

Cabe à defendente comprovar os argumentos por ela suscitados e, assim, desconstituir a tese fiscal. Em não o fazendo por falta da apresentação de documentos hábeis e suficientes para demonstrar realidade diversa, acaba por prevalecer a tese sustentada pelo Estado-Fisco.

Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/08/2023 (fl. 262), o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário em 22/08/2023 (fl. 263), alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, a validade das compensações realizadas, com fundamento no art. 66 da Lei nº 8.383/1991, em razão de pagamentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas de natureza indenizatórias a saber: primeiros 15 dias de afastamento por doença; terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado;

Após sobrestamento (fls. 311/313), o feito foi devolvido para prosseguimento considerando o trânsito em julgado do RE 1.072.485/PR, que versem sobre a questão presente no Tema nº 985 do ementário da Repercussão Geral – a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal –, nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

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

O litígio recai sobre glosa de compensação realizada em GFIP e consequente retorno à condição de exigível do crédito tributário indevidamente liquidado por compensação.

A recorrente sustenta, como apontado no relatório, a validade das compensações realizadas, com fundamento no art. 66 da Lei nº 8.383/1991, em razão de pagamentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio doença nos primeiros 15 dias de afastamento.

No tocante ao aviso prévio indenizado não há matéria a ser apreciada, na medida em que o próprio despacho decisório reconheceu os valores utilizados na compensação (fl. 11 – item 25).

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 1.072.485, na sistemática da repercussão geral, definiu tese representada no Tema 985, consolidando o entendimento de que *“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.”*

Considerando que havia entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário, o Supremo Tribunal Federal decidiu modular os efeitos do julgado acima referido e entendeu que a cobrança da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias só é válida para os fatos geradores ocorridos a partir de 15/09/2020.

No entanto, na mesma modulação o Supremo Tribunal Federal definiu que é condição obrigatória o questionamento judicial da exação quando o contribuinte tenha efetivado o pagamento espontâneo para fins de restituição.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em decisão proferida pela 2ª Turma da CSRF após a modulação do STF sobre o tema, assim se pronunciou:

ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) DE FÉRIAS OU TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO COMBINADO COM PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. PRETENSÃO DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO E IMEDIATO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO VIA COMPENSAÇÃO POR PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEMA 985 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF (RE 1.072.485). TRÂNSITO EM JULGADO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO TEMA 985 INCLUSIVE EM RAZÃO DO RECURSO REPETITIVO TEMA 479 DO STJ (REsp nº 1.230.957). NECESSIDADE DE PROCESSO JUDICIAL IMPUGNANDO A

EXAÇÃO QUANDO TIVER OCORRIDO O RECOLHIMENTO (INDÉBITO). MARCO TEMPORAL 15/09/2020. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS NA AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL TEMPESTIVA.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), após modulação assentada no Tema 985, decidiu que a contribuição previdenciária será cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.072.485, com a ressalva de que as contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

Extrai-se da modulação do Tema 985 do STF duas conclusões: i) que os fatos geradores ocorridos e não recolhidos até 14/09/2020 não podem ser exigidos; e ii) que, em relação a fatos geradores ocorridos e que foram recolhidos voluntariamente até 15/09/2020, para que ocorra a devolução, por qualquer que seja a modalidade, como, por exemplo, pela via da compensação ou repetição do indébito, é necessário que tenha sido impugnada judicialmente a exação como verba não tributável, não sendo suficiente haver processo administrativo fiscal em curso.

Tema 985/STF (RE nº 1.072.485), com modulação, assentada em embargos de declaração, nestes termos: “em dar 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 [15/09/2020], ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.

Tendo o contribuinte recolhido voluntariamente a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e não impugnado judicialmente a exação, até 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Tema 985, não será possível realizar a devolução do pretendido crédito por meio de homologação de compensação, ainda que tenha sido transmitida a GFIP ou o PER/DCOMP antes de 15/09/2020, mesmo que instaurado o contencioso administrativo fiscal por manifestação de inconformidade em momento anterior ao citado marco temporal. A modulação exigiu prévia ação judicial quando ocorreu o pagamento sponte sua e não apenas processo administrativo fiscal de compensação/indébito, não sendo acolhida proposta de um dos Ministros da Excelsa Corte que propunha a inclusão dos processos administrativos nas ressalvas.

(ACÓRDÃO 9202-011.886, julgado em 17/03/2026)

De acordo com os autos a compensação foi promovida na competência 12/2012, período anterior a 15/09/2020.

Não há nos autos qualquer indicação de que o contribuinte tenha questionado judicialmente os valores de contribuições previdenciárias recolhidos sobre o terço constitucional de férias no período anterior a 15/09/2020.

Assim, não preenchidos os requisitos autorizadores da compensação definidos pelo Supremo Tribunal Federal, deve ser mantida a glosa neste ponto também.

AUXÍLIO DOENÇA NOS PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO

Quanto à verba acima intitulada, a DRJ assim se pronunciou:

7. Inova a impugnante ao afirmar que parte do direito creditório utilizado nas compensações declaradas em GFIP teria origem em recolhimentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de Auxílio Doença (primeiros 15 dias de afastamento) que, em seu entendimento, não possui natureza remuneratória.

7.1. Tal afirmação, no entanto, vai de encontro a todos os esclarecimentos prestados pelo contribuinte no decorrer do procedimento de auditoria de compensações, momento em que apresentou à Autoridade Fiscal detalhados esclarecimentos e documentos que comprovariam que o seu direito creditório teria como origem os recolhimentos incidentes sobre 2 verbas, Aviso Prévio Indenizado e Terço Constitucional de Férias, conforme claramente destacado em sua resposta ao TIF nº 2 (fls. 172/180) e planilha demonstrativa (fls. 184).

(...)

7.3. Por seu turno, a impugnante apresenta argumento totalmente desconstruído da análise documental já realizada no processo administrativo, sem apresentar qualquer justificativa, discriminativo ou prova de sua alegação. Não especificou os períodos em que ocorreram os pagamentos do auxílio doença, seus valores, e nem mesmo se foram efetuados recolhimentos incidentes sobre essas rubricas.

7.5. Não tendo o sujeito passivo o cuidado de trazer aos autos qualquer elemento concreto que pudesse lançar dúvida razoável sobre as conclusões emitidas no Despacho Decisório recorrido, não se desincumbindo de seu onus probandi, suas alegações carecem de sustentação e não podem prosperar. Não tendo a manifestante comprovado ter efetuado quaisquer recolhimentos incidentes sobre tal verba, resta prejudicada qualquer aprofundamento sobre a natureza jurídica do valor referente aos primeiros 15 dias de afastamento por auxílio doença vez que tal discussão não teria o condão de influenciar a decisão de mérito.

Considerando posicionamento jurisprudencial com efeito vinculante, não há dúvidas quanto a não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio doença pago nos primeiros 15 dias de afastamento.

Ocorre que, no caso em apreço, entendo que a razão se encontra com a DRJ.

Percorrendo os autos, primeiramente a documentação e informações apresentadas pelo sujeito passivo perante a autoridade fiscalizadora, não se verifica em nenhum momento a indicação de que parte dos valores utilizados na compensação decorreriam de recolhimento indevido sobre a verba mencionada.

De fato e de direito, conforme autoriza o Decreto nº 70.235/72, poderia o contribuinte apresentar a documentação pertinente para justificar a compensação.

No entanto, com a impugnação não foi acostada qualquer informação ou prova neste sentido. Não havendo elementos concretos que pudessem ser apreciados pelo julgador de primeira instância.

Diz o recorrente que há as informações no documento numerado de 2, denominado relatório de compensação.

Mais uma vez, analisando os autos na integralidade, somente às fls. 181 a 184 constam planilhas anotando valores e rubricas, mas que não há qualquer informação sobre pagamento de auxílio doença ou de que tenha havido a incidência de contribuição previdenciária de forma indevida.

Com isso, não havendo a demonstração do crédito, não há como reconhecer a compensação neste ponto.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo para negar provimento.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL