



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13794.720239/2018-90
ACÓRDÃO	2301-012.114 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CASA DE SAÚDE SÃO LUCAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. ART. 89 DA LEI Nº 8.212/1991. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. DEMONSTRATIVOS GENÉRICOS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA NATUREZA DAS VERBAS.

A compensação de contribuições previdenciárias somente é admitida mediante a comprovação do pagamento ou recolhimento indevido ou a maior que o devido, nos termos do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 e da regulamentação infralegal aplicável. A ausência de documentos hábeis e idôneos que demonstrem, ainda que por amostragem, a origem dos valores, a individualização por trabalhador, a composição mensal das verbas e o efetivo recolhimento das contribuições inviabiliza o reconhecimento da liquidez e certeza do crédito. Demonstrativos genéricos não suprem o ônus probatório do contribuinte. Inviável o exame da natureza jurídica das verbas alegadamente indenizatórias quando inexitem elementos que permitam identificar quais rubricas compuseram os valores objeto da compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de compensação por parte da Recorrente acima identificada, declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, relativas ao período de 01/2014 a 12/2017.

De acordo com o Despacho Decisório (e-fls.329/341), extrai-se que a contribuinte efetuou compensação de contribuições previdenciárias incidentes sobre diversas rubricas - aviso prévio indenizado, décimo terceiro salário proporcional ao aviso prévio indenizado, adicional de horas extras, adicional noturno, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade, adicional de transferência, 15 primeiros dias de afastamento dos empregados doentes ou acidentados, salário-maternidade, férias, adicional de férias de 1/3, décimo terceiro salário e vale transporte pago em dinheiro - mas que somente em relação a quatro delas (aviso prévio indenizado, décimo terceiro salário proporcional ao aviso prévio indenizado, 15 primeiros dias de afastamento dos empregados doentes ou acidentados e vale transporte pago em dinheiro) obteve a segurança judicialmente almejada. Conclui que todas as compensações feitas relativas às demais rubricas foram efetuadas em desacordo com a legislação vigente e sem amparo judicial, e que mesmo aquelas compensações autorizadas nas ações judiciais só poderiam ser efetivadas após o trânsito em julgado das decisões, conforme expressamente mencionado em todas as sentenças promulgadas. Afirma ainda que o contribuinte, ao proceder às compensações, descumpriu e ignorou as decisões das ações judiciais em que alicerçou os esclarecimentos trazidos ao Fisco.

Diante das alegações colacionadas, a 6ª TURMA da DRJ em Porto Alegre/RS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve a integralidade do Despacho Decisório que não homologou as compensações, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 401/416):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE.

A instância administrativa não é competente para apreciar alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

GLOSA DE COMPENSAÇÃO EM GFIP. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

A compensação efetuada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP pelo contribuinte deve ser objeto de glosa se não comprovada a existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Regularmente intimada em 03/01/2019 (e-fl. 421), inconformada com referida decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 02/02/2019 (e-fls. 424/455), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de primeira instância:

(...)

No mérito, em síntese, o contribuinte alega que o procedimento de compensação teve por arrimo o artigo 66 da Lei nº 8.383/1991, o que não implicaria, necessariamente, que o crédito a compensar fosse líquido. Entende que, enquanto pelo artigo 170 do CTN o crédito do sujeito passivo contra a União é líquido e certo, o artigo 66 da Lei nº 8.383/1991 estabelece como condição de procedibilidade, apenas, que o pagamento do tributo pelo contribuinte tenha sido feito indevidamente ou a maior.

Afirma que a compensação realizada com amparo no artigo 66 da Lei nº 8.383/1991 tem por justificativa o recolhimento indevido da contribuição previdenciária incidente sobre verbas que desbordam a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias eleitas pela Lei nº 8.212/1991, e que por isto promoveu o encontro de contas entre o crédito advindo do pagamento indevido com os débitos das competências em análise.

(...)

Tece considerações, a seguir resumidas, sobre as rubricas:

a) quinze primeiros dias de afastamento dos funcionários doentes e acidentados: o trabalhador doente ou acidentado não está prestando serviço algum, nem de modo efetivo, nem de forma potencial, sendo certo que o valor a este pago pela

empresa pré-concessão de benefício previdenciário não se insere na hipótese de incidência prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991;

b) salário-maternidade: a RFB realiza indevida equiparação entre as contribuições patronal e dos empregados, ao exigir contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de salário-maternidade ao argumento de que estes integram o salário de contribuição, que é a base de cálculo da contribuição devida pelos segurados, e não a base de cálculo da contribuição patronal. O parágrafo 1º do artigo 57 da IN RFB nº 971/2009, que estabelece que o salário maternidade pago à segurada empregada é base de cálculo para as contribuições sociais da empresa, extrapola a hipótese tributária. Os valores pagos às funcionárias afastadas nestas condições não são destinados a retribuir qualquer tipo de trabalho, posto que trabalho algum é prestado, não se vislumbrando a hipótese de incidência prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991;

c) férias e terço constitucional de férias: a RFB realiza indevida equiparação entre as contribuições patronal e dos empregados, ao exigir contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de férias e terço constitucional de férias ao argumento de que estão excluídas do salário de contribuição apenas as férias indenizadas e o respectivo terço constitucional. O salário de contribuição é a base de cálculo da contribuição devida pelos segurados, e não a base de cálculo da contribuição patronal. A hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal, bem como sua base de cálculo, dizem respeito exclusivamente aos valores pagos, destinados a retribuir um trabalho efetivo ou potencial, o que não é o caso dos funcionários em gozo de férias. No que se refere ao adicional constitucional de 1/3 de férias, a jurisprudência dos Tribunais Superiores é pacífica quanto à não incidência da contribuição previdenciária patronal;

d) adicionais de horas-extras, noturno, periculosidade, insalubridade e transferência: as verbas questionadas destinam-se, de forma indubitável, a indenizar os trabalhadores que se encontram laborando em situações anormais, além da jornada padrão, no período noturno, em condições perigosas ou insalubres, e, ainda, em localidade diversa da contratada, não se inserindo na hipótese de incidência prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991;

e) aviso prévio indenizado: existe dispensa de Recurso da própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, conforme a Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016, o que demonstra a ilegalidade do entendimento contido no despacho. A não incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado deve se estender ao 13º proporcional a este, posto que o acessório acompanha o principal.

(...)

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente procedente o presente Recurso Voluntário, reconhecendo a integralidade da compensação pleiteada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Glosa de Compensação – Ônus da Prova

Em síntese, a Recorrente sustenta que procedeu à compensação de contribuições recolhidas indevidamente sobre verbas que reputa de natureza indenizatória ou não incorporáveis à remuneração, tais como: aviso prévio indenizado, décimo terceiro salário proporcional ao aviso prévio indenizado, adicional de horas extras, adicional noturno, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade, adicional de transferência, 15 primeiros dias de afastamento dos empregados doentes ou acidentados, salário maternidade, férias, adicional de férias de 1/3, décimo terceiro salário e vale-transporte pago em dinheiro.

Ocorre que, **antes mesmo de qualquer incursão acerca da natureza jurídica das rubricas invocadas**, impõe-se o exame de requisito lógico e jurídico indispensável à validade da compensação tributária: a **comprovação da existência, liquidez e certeza do crédito**.

Nos termos do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, a restituição ou compensação de contribuições previdenciárias somente é admitida nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou a maior que o devido, observadas as condições e procedimentos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. À época dos fatos, aplicavam-se, ainda, as disposições da IN RFB nº 900/2008, que disciplinavam, de forma minuciosa, os requisitos formais e materiais para a realização válida da compensação.

Nesse contexto, competia à Recorrente demonstrar, de forma objetiva e documental:

- (i) **a quem foram pagos os valores que reputa indevidos**, com a individualização por trabalhador;
- (ii) **quais verbas compuseram mensalmente a remuneração de cada servidor**, indicando os valores atribuídos a cada rubrica;

- (iii) **o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias** incidentes sobre tais verbas; e
- (iv) a retificação das GFIP primitivas, com a exclusão, da base de cálculo individual de cada trabalhador, dos valores considerados indevidos e objeto de compensação.

Todavia, a autoridade preparadora apesar de mencionar nominalmente as rubricas objeto das glosas, assim dispõe sobre os valores:

Em 11/06/2018 foi emitida a “Intimação II” (fls. 287/288), para apresentação dos arquivos digitais de folhas de pagamento de período mais abrangente - 06/2005 a 12/2017 – parcialmente atendida relativamente aos anos de 2013/2017, conforme já citado, sem que fossem apresentados os arquivos digitais relativos ao período 06/2005 a 12/2012, **o que impossibilitou a conferência dos valores das rubricas que foram consideradas como base de cálculo das contribuições utilizadas nas compensações.** (grifo nosso)

Neste sentido, apesar de poder ser “possível” a verificação eventualmente da rubrica, não é possível a liquidez e certeza em relação aos valores relativos a cada uma.

Assim, **não há nos autos qualquer elemento probatório mínimo** que permita concluir que as contribuições previdenciárias incidiram, de fato, sobre verbas de natureza indenizatória, nem tampouco que tais valores tenham sido efetivamente recolhidos de forma indevida. Em outras palavras, a Recorrente **não se desincumbiu do ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito**, pressuposto essencial para a compensação tributária.

Ressalte-se que, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, incumbe ao sujeito passivo instruir sua impugnação com todas as provas de que disponha, operando-se a preclusão quanto à juntada posterior, salvo as hipóteses expressamente previstas no § 4º do art. 16, o que não se verifica no caso concreto.

Dessa forma, **independentemente da natureza jurídica das verbas invocadas**, não é possível avançar no exame de sua tributação, sob pena de fazê-lo em caráter meramente hipotético. Isso porque, ausente prova da origem dos valores, da sua individualização por trabalhador e da efetiva composição mensal da remuneração, **não se sabe sequer quais rubricas (valores) teriam dado ensejo ao crédito pleiteado.**

Em verdade, eventual enfrentamento da natureza das verbas, nos presentes autos, dar-se-ia por mera suposição, uma vez que inexistem elementos que permitam identificar o valor efetivamente recolhido e/ou compensado relativo as verbas X ou Y. Em outras palavras, por exemplo, em relação ao terço constitucional de férias, cujo qual houve recente decisão do STF sobre sua natureza, entendo pelo afastamento da incidência de contribuições, tal conclusão seria inócua ou, no mínimo, ilíquida, pois sequer é possível saber se há de fato valores relativos a esta rubrica ou o quanto.

Tal fato, inclusive, foi observado pela decisão de primeira instância que assim se manifestou:

Salienta-se que a fiscalização não pôde efetuar a conferência dos valores das rubricas que foram consideradas como base de cálculo das contribuições utilizadas nas compensações, pois o contribuinte, embora intimado, deixou de apresentar os arquivos digitais das folhas de pagamento de 06/2005 a 12/2012.

Assim sendo, inexistindo documentação hábil e idônea que comprove a efetividade do crédito alegado, mostra-se correta a glosa das compensações realizadas, devendo ser mantida a exigência fiscal.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota