



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13794.720356/2018-53
ACÓRDÃO	2301-012.260 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMPLA ENERGIA E SERVICOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 28/02/2017

AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DAS GFIP. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O ato de deixar de retificar a GFIP não pode ser considerado suficiente para macular o crédito e ensejar a consequente glosa da compensação.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

AUXÍLIO DOENÇA. AFASTAMENTO. 15 PRIMEIROS DIAS. SÚMULA CARF Nº 219.

Não incidem as contribuições previdenciárias sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença.

CNAE. AUTOENQUADRAMENTO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, conhecer do Recurso Voluntário para dar parcial provimento no sentido de reconhecer os créditos decorrentes de recolhimento indevido sobre aviso prévio indenizado e auxílio doença nos primeiro 15 dias de afastamento.

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, Marcelle Rezende Cota, Carlos Marne Dias Alves, 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:

Trata-se de glosa de compensação de contribuição previdenciária lançada, pelo sujeito passivo, em GFIP, relativa ao período de janeiro de 2016 a fevereiro de 2017. Tal glosa foi consubstanciada pelo despacho decisório de fls. 168, de lavra do Auditor Fiscal Ricardo Alves Barsetti, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niterói/RJ.

De tal despacho decisório constam as seguintes razões (fls. 189):

"20. As compensações realizadas pelo sujeito passivo nas GFIP, nos estabelecimentos e competências mencionados no presente Despacho Decisório, foram compensadas em desacordo com as normas legais aplicáveis, devendo os créditos tributários supostamente liquidados retornarem à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil – RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente.

21. A GFIP constitui instrumento hábil de constituição dos créditos da RFB, conforme disposto no artigo 32 da Lei 8.212, de 1991, bem como no artigo 225 do Decreto nº 3.048, de 1999.

22. Diante do acima e anteriormente exposto, CONSIDERAMOS INDEVIDAS as compensações realizadas pelo sujeito passivo nas GFIP das competências 09/2016 a 10/2016 (parcial) e 12/2016 a 02/2017 da matriz e filias (vide tabelas acima), no valor total originário de R\$ 7.369.370,32 (sete milhões, trezentos e sessenta e nove mil, trezentos e setenta reais e trinta e dois centavos) e intimamos o sujeito passivo a promover o recolhimento dos valores glosados (vide "Extrato do Processo", fl. 167), com os devidos acréscimos legais, por meio de Darf, conforme previsto no Ato Declaratório Executivo Codac nº 34, de 24 de abril de 2013, computados desde os respectivos vencimentos (competência), no prazo de 30 dias contados da ciência dessa decisão."

A DRJ, ao apreciar a manifestação de inconformidade ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e não reconhecer o direito creditório. Eis a decisão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 28/02/2017

COMPENSAÇÃO. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP. REQUISITO.

A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 30/05/2019 (fl. 927), o sujeito passivo interpôs, em 01/07/2019 (fl. 927), Recurso Voluntário, sustentando a improcedência da decisão recorrida, alegando, em apertada síntese, o que segue:

- a) Sustenta que a não retificação das GFIPs originárias não constitui requisito legal para homologação das compensações efetuadas. Afirmar que eventual descumprimento da obrigação acessória ensejaria apenas a penalidade específica prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, não podendo resultar na desconsideração do crédito compensado;
- b) Defende que inexistente exigência legal de ajuizamento prévio de ação judicial ou trânsito em julgado para efetivação de compensações de contribuições previdenciárias. Fundamenta a tese nos arts. 89 da Lei nº 8.212/1991 e 66 da Lei nº 8.383/1991, bem como nas Instruções Normativas RFB nºs 900/2008, 1.300/2012 e 1.717/2017. Sustenta que a compensação constitui direito potestativo do contribuinte, sujeito apenas à posterior homologação pela Administração Tributária;
- c) Alega que a Receita Federal e o CARF estariam vinculados aos precedentes firmados pelos Tribunais Superiores. Sustenta que o precedente firmado pelo

STJ no REsp nº 1.230.957/RS (recurso repetitivo) possui eficácia vinculante e deve ser observado na esfera administrativa;

- d) Sustenta a natureza não remuneratória ou indenizatórias das verbas quinze primeiros dias de afastamento por doença/acidente; terço constitucional de férias; e aviso prévio indenizado;
- e) Sustenta que a contribuição ao SAT/RAT deve ser calculada considerando a atividade preponderante de cada estabelecimento individualizado por CNPJ. Alega que determinados estabelecimentos possuem atividade preponderante de serviços combinados de escritório e apoio administrativo, razão pela qual estariam sujeitos à alíquota de 2%, e não de 3%;
- f) Impugna a glosa fundada em supostas divergências entre valores constantes de GFIP e aqueles informados durante procedimento fiscal;
- g) Requer expressamente a realização de perícia e/ou diligência fiscal, com fundamento nos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Não houve a apresentação de contrarrazões pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (fl. 989).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de encaminhamento de fl. 988, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Considerando o fluxo processual percorrido até o presente, imperioso estabelecer os limites da lide neste momento.

A base argumentativa principal da improcedência da impugnação, de acordo com a decisão recorrida, é a ausência de retificação das GFIPs em que originados os créditos utilizados nas compensações, em afronta, como ressaltado pela voto condutor, ao § 11, do art. 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, vigente à época da compensação, que prescreve o seguinte:

Art. 2º

(...)

§ 11. A restituição das contribuições previdenciárias declaradas incorretamente fica condicionada à retificação da declaração, exceto quando o requerente for segurado ou terceiro não responsável por essa declaração.

Entendeu a DRJ que a retificação das GFIPs seria condição inafastável para validade da compensação, pois que seria termo e condição a que faz alusão o art. 89, da Lei nº 8.212/91:

Art. 89. 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.

Com isso, no que pese haver outros temas tratados no voto vencido que compõem o acórdão recorrido, bem como o recurso voluntário discutir a origem dos créditos utilizados na compensação e debater a necessidade ou não de promoção de ação judicial para fins de reconhecimento do crédito, a ausência de liquidez do crédito impede a homologação da compensação.

Interpretando o art. 170, do Código Tributário Nacional, a compensação depende de quatro elementos centrais: reciprocidade entre credor e devedor, liquidez e certeza do crédito, exigibilidade do débito e autorização legal específica.

Para as compensações de contribuições previdenciárias, indiscutível que a autorização legal específica, último elemento central acima referido, é o art. 89, da Lei nº 8.212/91.

Já para os elementos reciprocidade entre credor e devedor e exigibilidade do débito, não há dúvidas que a compensação realizada em GFIP abrange os dois elementos, na medida em que é a partir da própria GFIP que o sujeito passivo declara ser devedor do tributo e que indica ser detentor do crédito que utilizará para compensar, de forma integral ou parcial, o débito confessado.

Resta como elemento central para a concretização da compensação a comprovação de que o crédito utilizado é certo e líquido.

A certeza se refere à existência jurídica do crédito: o contribuinte precisa demonstrar que é efetivamente titular do crédito e que ele não é hipotético, controvertido ou ainda dependente de fato futuro incerto. Significa que o crédito precisa estar documentalmente demonstrado, com origem identificável, e não pode depender de mera expectativa de reconhecimento pela Administração.

Já a liquidez diz respeito à determinação do valor do crédito, isto é, ao seu montante exato ou ao menos apurável por critérios objetivos e verificáveis. Em outras palavras, não basta saber que existe um crédito, é preciso saber quanto ele vale para que a compensação

ocorra de modo correto e limitado ao quantum devido. A verificação e comprovação da liquidez impede compensações por valores indeterminados ou superestimados.

Ao meu sentir, a exigência estabelecida no § 11, do art. 2º, da Instrução Normativa RFB 1.300/2012 (vigente à época dos fatos e acima transcrita), não constitui requisito absoluto e insuperável para a homologação da compensação de contribuições previdenciárias.

Vejo a retificação da GFIP como a melhor forma e a mais prática para se aferir a liquidez do crédito tributário. Permite (i) aferir a certeza e a liquidez do crédito pleiteado pelo contribuinte, mediante a conferência do recolhimento indevido e do montante a repetir; e (ii) evitar o aproveitamento em duplicidade do mesmo crédito.

No entanto não é a única via destinada a certificar a liquidez do crédito pleiteado, finalidade que pode ser atingida por outros meios de prova idôneos.

Em outras oportunidades, seguindo posicionamento majoritário do CARF, mas não definitivo e consolidado, vinha entendendo que a retificação da GFIP era condição obrigatória. Entretanto, fazendo uma interpretação do art. 170, do CTN, tal requisito não poderia ser estabelecido via instrução normativa.

A norma referida é textual ao definir que compete a lei - em sentido estrito como ato normativo primário criado pelo Poder Legislativo seguindo o processo formal adequado - estabelecer condições e garantias para que a autoridade administrativa possa autorizar a compensação.

Em precedentes recentes este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, seja na 2ª Turma da CSRF, seja por algumas das turmas que compõem uma das quatro câmaras, vem relativizando a necessidade da retificação da GFIP quanto o contribuinte comprova a certeza e liquidez do crédito. Colha-se:

AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DAS GFIP. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O ato de deixar de retificar a GFIP não pode ser considerado suficiente para macular o crédito e ensejar a consequente glosa da compensação, mormente quando a própria autoridade fiscal reconhecer o crédito como legítimo.

(Acórdão nº 9202-010.820 – CSRF / 2ª Turma, de 29/06/2023)

AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DAS GFIP. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O ato de deixar de retificar a GFIP não pode ser considerado suficiente para macular o crédito e ensejar a consequente glosa da compensação, mormente quando a própria autoridade fiscal reconhecer o crédito como legítimo.

(Acórdão 2102-003.692 – 2ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 03/04/2025)

NÃO RETIFICAÇÃO DE GFIP INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. APLICABILIDADE.

O fato de o ente público não retificar a GFIP, excluindo os agentes políticos, não pode constituir óbice à compensação ou restituição quando constatado o direito creditório do recorrente, sem prejuízo de eventual autuação por descumprimento da obrigação acessória relacionada à prestação de informações em GFIP. Lado outro, não havendo provas incontestas da certeza e liquidez do direito creditório, como é o caso dos autos, não é possível superar o óbice procedimental da necessidade de prévia retificação das GFIPs.

(Acórdão 2302-004.177 – 2ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 10/10/2025)

Assim, revendo meu posicionamento anterior e me alinhando aos precedentes acima recordados, entendo que a retificação da GFIP não é condição, na forma da lei, para fins de validade de compensação.

Ocorre que, percorrendo o despacho decisório de fls. 168 a 190, verifica-se que a ausência de retificação da GFIP não foi a base da glosa da compensação.

Tanto isso é verdade que parte das compensações efetivadas nas GFIPs foram homologadas, o que, na esteira do raciocínio acima apresentado, nos remete à conclusão de que os créditos seriam ao menos líquidos.

Suficiente ver que, dentre as três origens de crédito apontados pelo sujeito passivo, quais sejam: (a) verbas indenizatórias (aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio doença); (b) diferença de alíquota RAT; e (c) contribuição de 15% sobre cooperativas; a última foi homologada, dado que considerado certo a partir da decisão vinculante no RE 595.838.

Sobre as verbas indenizatórias, restou consignado no despacho decisório que não haveria definitividade sobre as decisões judiciais que reconheçam a não incidência e que o sujeito passivo não possuía uma decisão judicial transitada em julgado estabelecendo normal individual e concreta.

Analisando as verbas indenizatórias mencionadas, verifica-se que atualmente não há questionamentos quanto a não incidência de contribuições previdenciárias sobre aviso prévio indenizado e sobre o auxílio doença nos primeiros 15 dias de afastamento.

Quanto ao aviso prévio indenizado, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp nº 1.230.957/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, e definiu o Tema Repetitivo nº 478 nos seguintes termos:

Tese Firmada

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

Já o auxílio doença nos primeiros 15 dias de afastamento, o CARF sumulou o entendimento. Colha-se:

SÚMULA CARF Nº 219

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 20/08/2025 – vigência em 27/08/2025

Não incidem as contribuições previdenciárias sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 1.785, de 19/06/2026, DOU de 22/06/2026).

Os dois posicionamentos, por força do Regimento Interno do CARF são vinculativos.

Com isso, inquestionável a certeza do crédito apresentado pelo sujeito passivo decorrente da incidência indevida de contribuições previdenciárias sobre as mencionadas verbas.

Passando à análise do terço constitucional de férias, imperiosa se apresenta a análise do precedente vinculativo definido pelo Supremo Tribunal Federal representado no tema 985 em conjunto com a modulação dos seus efeitos.

Definiu o STF que *“é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”*, mas que pela jurisprudência vinculativa do STJ em sentido oposto, dominante antes da apreciação do tema pelo STF, seria imprescindível a modulação no sentido de reconhecer a incidência apenas a partir da publicação da ata de julgamento (15/09/2020) e ressaltar as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Assim, para que o contribuinte pudesse se valer do crédito decorrente, inafastável no caso a prévia impugnação judicial.

Não havendo notícia nos autos sobre a existência de tal impugnação judicial, não há como reconhecer certeza ao crédito correspondente.

Adentrando ao crédito decorrente de diferença de alíquota RAT, a negativa do reconhecimento do crédito foi em face do autoenquadramento de CNAE incorreto pela empresa, na medida em que declarou CNAE de risco mais baixo do que o registrado no cadastro do CNPJ.

Neste ponto, no que pese estar divergindo do voto condutor do acórdão recorrido, adoto como razões de decidir o argumento específico sobre o tema. Colha-se:

2. Em primeiro lugar, cumpre destacar que a manifestação de inconformidade pretende demonstrar que a alíquota SAT aplicável seria menor (1 ou 2%) que a informada em GFIP (3%) apenas com a juntada, “a título de amostragem”, “da relação mais recente de todos os colaboradores que realizam atividades nas dependências dos três CNPJ’s em questão”. Ora, sendo a certeza e a liquidez do crédito condição para a compensação, a manifestação de inconformidade deveria ter feito prova adequada de tais requisitos, o que ocorreria pela demonstração

analítica da atividade preponderante nos referidos estabelecimentos nas competências de origem do crédito suscitado.

O Decreto nº 70.235/72, em seu art. 16, inciso III e IV, § 4º, impõe ao contribuinte o ônus de apresentar a prova em que se funda o direito alegado juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão.

Assim, considerando que o sujeito passivo não se desincumbiu de demonstrar e comprovar os fatos que deram suporte ao autoenquadramento em grau de risco menor, não há como reconhecer a certeza do crédito decorrente.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar parcial provimento no sentido de reconhecer os créditos decorrentes de recolhimento indevido sobre aviso prévio indenizado e auxílio doença nos primeiro 15 dias de afastamento.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL