



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.721512/2014-41
ACÓRDÃO	2302-004.416 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MANAUS SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF (art. 16 c/c art. 17 do Decreto n. 70.235/72).

OCUPANTES EXCLUSIVAMENTE DE CARGO EM COMISSÃO. CARGO TEMPORÁRIO. VINCULAÇÃO AO RGPS.

O ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão, bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, está incluído no Regime Geral da Previdência Social, conforme consagrado no art. 40, § 13, da Constituição da República, na redação da Emenda Constitucional nº 20/98.

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

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar Tema 985, consolidou a cobrança de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a partir de 15 de setembro de 2020.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito dar-lhe parcial provimento para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao terço constitucional de férias.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevich, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 15-40.388 da 6ª Turma de Julgamento da DRJ/SDR, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento efetuado, mantendo o crédito tributário exigido.

O processo em análise trata de Autos de Infração decorrentes da ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) incidentes sobre a remuneração paga a servidores contratados temporariamente, sendo o AI 51.061.976-2 relativo à Contribuição previdenciária devida pela empresa, incidente sobre a remuneração de segurados empregados, bem como a contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios devidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa associado aos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), com alíquota de 1%, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados do período de 01 a 13/2010. E o AI 51.061.977-0 relativo à Contribuição previdenciária devida pelo segurado empregado.

O Relatório Fiscal aponta que o Município de Manaus possui Regime Próprio de Previdência Social – RPPS. Contudo, a fiscalização constatou que nem todas as remunerações pagas a servidores ocupantes exclusivamente de cargo em comissão e de cargo temporário foram declaradas na Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. Aponta também que o Município classificou como parcelas não integrantes do salário de contribuição o adicional noturno; adicional de 1/3 de férias; Rest. Faltas Manaus; gratificação de serviço extraordinário; 13º salário s/ previdência.

Cientificados do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 304-322) sustentando:

a) Do recolhimento das contribuições para o regime próprio de previdência social (RPPS). Art. 6º, § 4º, da Lei Municipal nº 870/2005, c/c parágrafo único do art. 9º da Lei Municipal nº 1.425/2010. Ausência de prejuízo aos cofres da União.

b) Da impossibilidade da exigência de contribuição previdenciária sobre o pagamento do terço constitucional de férias. Requereu a produção posterior de provas e a juntada de novos documentos.

Em julgamento, a DRJ julgou procedente o lançamento mantendo o crédito tributário, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa (e-fls. 328-335):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Por esta razão, as alegações de inconstitucionalidade da multa isolada não são apreciadas nesta decisão.

SERVIDORES CONTRATADOS TEMPORARIAMENTE. OCUPANTES EXCLUSIVAMENTE DE CARGO EM COMISSÃO. VINCULAÇÃO AO RGPS.

A partir da publicação da Emenda Constitucional nº 20, a Constituição deixa claro que os regimes próprios de Previdência Social, previstos no caput do art. 40, aplicam-se apenas aos servidores ocupantes de cargo efetivo. Além disso, a fim de espantar quaisquer dúvidas, afirma de modo expresso que os servidores ocupantes exclusivamente de cargos em comissão e de cargos temporários vinculam-se ao RGPS.

ADICIONAL DE UM TERÇO DE FÉRIAS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Incide contribuição sobre o adicional de um terço relativo às férias gozadas no curso do contrato de trabalho e não incide contribuição sobre o adicional de um terço de férias relativo às férias indenizadas. Este é o entendimento da Receita Federal do Brasil, objeto inclusive de manifestação da Coordenação Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 188, de 27 de junho de 2014.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário (e-fls. 342-409) sustentando, em preliminar:

a) impossibilidade de a RFB proceder à cobrança das contribuições previdenciárias de servidores municipais temporários, relativas a fatos geradores ocorridos até 10.04.2015, visto que, em razão da decisão proferida na medida cautelar concedida na ADI 0007362-85.2011.8.04.0000, o legítimo credor é a Manaus Previdência, autarquia municipal gestora do RPPS.

b) acordo firmado entre o Município de Manaus, a União, a Receita Federal do Brasil e o INSS com o aval do Ministério da Previdência para migração dos servidores temporários (RDAs) para o RGPS. Junta documentos.

No mérito, reproduz os argumentos apresentados na Impugnação com o acréscimo de que a multa de ofício deve ser excluída.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

O Recorrente sustenta que a multa de ofício deve ser excluída. Ocorre que tal matéria não consta da Impugnação e, por consequência, não foi apreciada em primeira instância.

Desta forma, tal argumento não pode ser conhecido, tendo em vista a supressão de instância. As matérias trazidas apenas em grau de recurso para as quais a autoridade julgadora de primeira instância não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar, não podem ser apreciadas em sede recursal, em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa.

Assim, conheço em parte do recurso.

2. Preliminares

Primeiramente o Recorrente sustenta a impossibilidade de a RFB proceder à cobrança das contribuições previdenciárias de servidores municipais temporários, relativas a fatos geradores ocorridos até 10.04.2015, visto que o TJAM, no julgamento da ADI 0007362-85.2011.8.04.0000, declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Municipal nº 870/2005 que vinculavam os RDAs ao RPPS, com efeitos prospectivos, a contar de 31/03/2015, data em que fora concedida a medida cautelar. Aduz que o legítimo credor é a Manaus Previdência, autarquia municipal gestora do RPPS.

Ocorre que tal argumento não encontra amparo na decisão proferida pelo TJAM na ADI mencionada, visto que ela apenas resguardou os benefícios previdenciários cujos requisitos necessários tenham sido cumpridos até 31/03/2015, permitindo, portanto, a permanência do benefício previdenciário no Regime Próprio de Previdência Social (devendo ser pago pelo Fundo competente, e não pelo RGPS) nos casos em que foram preenchidos os requisitos antes da data fixada na modulação de efeitos da decisão.

De outra parte, o Recorrente relata ter firmado acordo com o Município de Manaus, a União, a Receita Federal do Brasil e o INSS com o aval do Ministério da Previdência para migração dos servidores temporários (RDAs) para o RGPS em razão da decisão proferida na

mencionada ADI. Por esta razão, requer o sobrestamento do processo até a homologação do acordo.

Não vislumbro necessidade de sobrestamento do feito, pois, conforme a Ata de Reunião do dia 24 de agosto de 2015, restou estabelecido, como forma de proposição, no item (III.4) que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil irão diligenciar para identificar as autuações em trâmite.

Desta forma, as preliminares devem ser rejeitadas

3. Mérito

O Recorrente sustenta que os servidores temporários admitidos até 31/12/2007 permanecem ligados ao RPPS, enquanto aqueles admitidos após esta data vinculam-se ao RGPS, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei Municipal nº 870/2005. Aduz que não se trata de ausência de recolhimento de contribuição previdenciária, mas sim de recolhimento para regime diverso. Aduz, sustenta ausência de prejuízo aos cofres da União.

Assim entendeu a DRJ:

Voto

(...)

A Lei nº 9.717, de 1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências, assim determina no inciso V do art. 1º:

(...)

Como se vê, a Lei nº 9.717, de 1998, apenas permite a inclusão nos regimes próprios de previdência social de servidores efetivos e de militares.

No mesmo sentido, a Lei 8.212, de 1991, e o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, assim definem os segurados obrigatórios do RGPS:

(...)

Os dispositivos legais e regulamentares acima mencionados demonstram que os servidores municipais ocupantes, exclusivamente, de cargos em comissão, declarados em lei de livre nomeação e exoneração, bem como os servidores contratados por tempo determinado, somente estariam excluídos do RGPS se estivessem amparados por regime próprio de previdência social. Nos termos da Lei nº 9.717, de 1998, esta hipótese somente seria possível se, além do cargo em comissão ou cargo temporário, o servidor também fosse ocupante de cargo efetivo.

O regramento jurídico acerca do enquadramento dos servidores ocupantes exclusivamente de cargos em comissão e dos servidores contratados temporariamente sofreu severa modificação com a publicação da Emenda

Constitucional nº 20, de 1998, que modificou a redação do caput do art. 40 e adicionou o § 13 a este mesmo artigo, assim dispondo:

Art. 40 - Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

...

§ 13 - Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.

A partir da publicação da Emenda Constitucional nº 20, portanto, a Constituição deixa claro que os regimes próprios de Previdência Social, previstos no caput do art. 40, aplicam-se apenas aos servidores ocupantes de cargo efetivo. Além disso, a fim de espantar quaisquer dúvidas, afirma de modo expresso que os servidores ocupantes exclusivamente de cargos em comissão e de cargos temporários vinculam-se ao RGPS. Neste sentido, o dispositivo contido no § 4º do art. 21 da Lei Municipal nº 870/2005, inserido pela Lei Municipal nº 1.197, de 2007, que previa a vinculação dos servidores contratados temporariamente e dos ocupantes de cargo em comissão ao regime próprio estadual, contraria frontalmente o texto da Constituição.

Considerando o conteúdo do trecho da decisão recorrida acima reproduzido, não encontro justificativa capaz de demonstrar equívoco no posicionamento, pois como se constata, a partir da Emenda Constitucional nº 20/98, somente os servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas as respectivas autarquias e fundações, podem ser alcançados pelos regimes próprios de previdência social. Ressalta-se que, como apontado pelo próprio Recorrente, o TJAM declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Municipal nº 870/2005 que vinculavam os RDAs ao RPPS.

Assim, por concordar com o entendimento firmado, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do disposto no art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

No tocante ao terço constitucional de férias o STF, no julgamento do RE 1.072.485, decidiu pela natureza remuneratória da verba. Portanto, o adicional de 1/3 de férias compõe o salário de contribuição, nos termos dos arts. 22 e 28 da Lei 8.212/1991 e do § 4º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99.

No referido julgamento, o STF decidiu que a contribuição previdenciária das empresas será cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/9/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do RE 1.072.485, bem como as contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

Dessa decisão a União apresentou embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos, já que, entre 2014 e 2020, diversos contribuintes deixaram de recolher a

contribuição sobre o terço constitucional de férias, com fundamento na decisão antes proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Além disso, após a prolação do acórdão de mérito, a Associação Brasileira da Advocacia Tributária (ABAT), na condição de *amicus curiae*, requereu a suspensão nacional de todos os processos sobre a matéria, por existir nos autos os referidos embargos de declaração visando à modulação dos efeitos da decisão, ao passo que os Tribunais Regionais Federais vinham aplicando, de forma ampla, o Tema 985.

Em 16/04/2024, foi dado provimento parcial, por maioria, aos embargos de declaração opostos “*para atribuir efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União*”. O acórdão foi publicado em 19/09/2024.

E, em 15/10/2024, foram opostos novos embargos pela União, com vista dos autos à Procuradoria-Geral da República em 07/01/2025.

Em sessão virtual realizada de 1º a 8 de agosto de 2025, o STF, por decisão unânime, concluiu o julgamento do RE 1.072.485 mantendo como marco temporal a data de publicação da ata de julgamento do mérito.

Diante deste cenário, a contribuição previdenciária das empresas sobre o terço constitucional de férias somente será exigida a partir de 15/9/2020, ou seja, a Fazenda Nacional não pode exigir a contribuição previdenciária sobre o terço de férias de forma retroativa a tal data.

No caso concreto, considerando que o Auto de Infração em exame abrange o período de 01/01/2010 a 31/12/2010, período notadamente anterior a data da exigência estabelecida pelo STF e, considerando que a exigência fiscal decorre da ausência de recolhimentos por parte do Recorrente, o efeito prático da decisão no contencioso administrativo é a extinção possibilidade de cobrar a contribuição retroativamente, porquanto não é possível a cobrança da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias de forma retroativa à data de 15 de setembro de 2020.

Desta forma, devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao terço constitucional de férias.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito dar-lhe parcial provimento para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao terço constitucional de férias.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz

ACÓRDÃO 2302-004.416 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10283.721512/2014-41

DOCUMENTO VALIDADO