



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10630.720696/2018-69
ACÓRDÃO	2201-012.950 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE ITINGA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2016 a 31/10/2016

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

A constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas valerá a partir da publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 15/09/2020 (incluindo essa data), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

COMPENSAÇÃO. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP. LEGALIDADE. REQUISITO.

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

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

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Esio Kennedy Souza Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso desde a constituição do crédito tributário, por meio do Despacho Decisório (fls. 177/194) até a Manifestação de Inconformidade (fls. 202/243), mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 265/275):

Trata-se de **indeferimento de Compensação de Contribuições Previdenciárias, informadas em GFIP**, acompanhado de documentos anexos, no valor originário de R\$ 139.961,53.

DESPACHO DECISÓRIO

Em 06/08/2018, a Delegacia da RFB de origem emitiu o Despacho Decisório nº 175/2018 (fls. 177-194), **não homologando o pedido de compensação**, cuja Decisão consta a seguir reproduzida:

COMPENSAÇÃO EM GUIA DE RECOLHIMENTO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDENCIA SOCIAL - Retorno dos créditos previdenciários que foram supostamente compensados à condição de exigíveis nos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde os respectivos vencimentos, com acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente. Base legal: Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, art. 5º, Lei nº 5.172, de 1966, art. 170, Lei nº 8.212, de 1991, arts. 32, 33, 37 e 89, Lei nº 8.383/1991 art. 66, Decreto 3.048, de 1999, arts. 225 e RFB 971, de 2009, arts. 47, 460 e RFB nº 1.300, de 2012, arts. 56, 57, 58 242, IN 467 e IN e 77. Glosas de Compensação - Período 08/2016 a 10/2016

RELATÓRIO

Trata-se o presente processo de formalização da cobrança de **glosas de compensações**, após Auditoria para verificação da regularidade dos créditos utilizados em compensações lançadas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

2. O Município foi intimado, através do Termo de Intimação Sacat/DRF/GVS nº nº 003, de 13 de janeiro de 2017, anexo em fls. 02/04, a apresentar demonstrativo do cálculo das compensações efetuadas nas competências 05/2016 a 10/2016, onde deveriam constar as competências de origem, os valores dos créditos

originários, as atualizações e os valores mensalmente compensados e caso a compensação estivesse amparada por decisão judicial, deveria apresentar:

- a) certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;
- b) cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial, pelo Poder Judiciário, e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou cópia da declaração pessoal de inexecução do título judicial protocolada na Justiça Federal e certidão judicial que ateste, na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução;

3. O Ente Federativo em atendimento ao Termo supracitado, apresentou em fls.14/75:

a) Ofício onde alega que:

a1) O Regulamento da Previdência Social dispõe:

Art. 202.

(...)

§ 3º dispõe: "Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de empregados e trabalhadores avulsos"

b) A IN RFB nº 971/2009 dispõe:

Art. 72 (...)

§1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras:

I- o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no anexo V do RPS, que foi reproduzida no anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo as seguintes disposições:

a2) No Município de Itinga, **restou identificado que a maior parte dos servidores atua na área da Educação, bem como em atividades burocráticas.** Portando de acordo com a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco (conforme a classificação Nacional de Atividades Econômicas) - Anexo V do Decreto nº 3.48/99, alterado pelo Decreto nº 6.957/2009, as atividades de ensino correspondem ao risco leve, equivalente ao percentual de 1%.

a3) A Receita Federal, através da Solução de Consulta COSIT nº 179, coaduna com o previsto na legislação vigente, onde está claro que a Alíquota do RAT deverá ser aplicada com base na Atividade Preponderante do Município, em sua grande maioria profissionais da Educação.

a4) Parcelas indenizatórias recebidas pelos empregados não possuem natureza jurídica de salário, e, portanto, não constituem fato gerador da contribuição previdenciária. As verbas recebidas a título de adicional 1/3 de férias, por terem natureza jurídica indenizatória e não habitual, não podem ser considerados como salário em sentido estrito, tão pouco o seu pagamento enseja a obrigação de pagamento das contribuições previdenciárias patronais.

b) Planilha INSS a recuperar - RAT que informa: competência do crédito, valor do RAT (1%), Valor do RAT (2%), valor a compensar, índice de correção, Valor da Correção e Valor corrigido a compensar.

c) Planilha INSS a recuperar /pagamento a maior: que discrimina, competência, valor devido, valor pago, valor a compensar, índice de correção, valor da correção e valor corrigido a compensar.

d) Planilha Pagamentos - GPS, que informa: competência, valor devido SEFIP, data de Pagamentos de GPS (data, valor principal, juros e total.

e) Planilha INSS a recuperar - 1/3 de férias, que discrimina: competência, valor base, valor pago indevidamente, valor a compensar, índice de correção, valor da correção e valor corrigido a compensar.

f) Planilha 1/3 sobre férias: que informa competência, Registro, Nome do servidor, valor e INSS 20%.

FUNDAMENTOS/RAZÕES

A compensação de contribuições previdenciária está disciplinada nas seguintes normas legais:

...

7. O Ente Federativo não apresentou ação judicial própria na qual tenha sido discutida a incidência de contribuições previdenciárias patronais sobre a verba 1/3 de férias. Por conseguinte, não foi apresentada nenhuma decisão judicial em ação judicial própria, com decisão transitada em julgado na forma estipulada pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional- CTN, que permita qualquer compensação.

...

10. O CNAE Fiscal principal do Ente Federativo é 8411-6/00 - Administração pública em geral.

O Anexo I, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 dispõe:

[...]

11. Da leitura da legislação acima transcrita, entendemos que não há necessária vinculação entre a atividade principal do órgão público, que define o código CNAE para fins de inscrição no CNPJ, e a atividade preponderante do órgão público, que define o enquadramento no grau de risco a contribuição da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de risco para fins de

apuração da alíquota a ser utilizada no cálculo da contribuição do SAT/RAT. **Assim, concluímos que no cálculo dessa contribuição deve ser utilizada a alíquota de 1% (um por cento) ajustada pelo FAP - Fator Acidentário de Prevenção, que é aquela correspondente a atividade preponderante do interessado.** Tal entendimento é ratificado pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 179, de 13 de julho de 2015, senão vejamos:

[...]

12. Planilha abaixo contem apuração do crédito originário de recolhimentos a maior, considerando o RAT de 1%, com base em dados constantes de GFIP -Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social emitidas e valores recolhidos pelo Município, atualizados pela SELIC acumulada mensalmente, a partir mês subsequente ao do pagamento indevido até o mês anterior ao da compensação e de um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada, nos termos do § 4º do art. 89, da Lei nº 8.212/1991:

[...]

CONCLUSÃO

13. Isto posto, no uso da atribuição prevista no art. 6º, inciso I, alínea "b", da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002 e no art. 117, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, DECIDIMOS que as compensações abaixo discriminadas são indevidas, e que os respectivos créditos previdenciários no valor de R\$ 139.961,53 (cento e trinta e nove mil, novecentos e sessenta e um reais e cinquenta e três centavos), que foram supostamente compensados, devem retornar a condição de exigíveis, desde os respectivos vencimentos, com acréscimos legais previstos na legislação vigente.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em sua Manifestação de Inconformidade (fls. 202-217), apresentada em 21/09/2018, em suma, o pleiteante profere as seguintes alegações:

2- DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE SOBRE O 1/3 CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

2. A Constituição Federal, no art. 195, I, alínea a, definiu que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da Lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, destacando a contribuição social a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da Lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

- O art. 22, incisos I e III da Lei Federal 8.212/91 veio regulamentar o referido dispositivo constitucional. Dispõe que os empregadores contribuem sobre a folha de salários.

- Embora a expressão "remunerações pagas ao empregado" não se refira somente ao salário propriamente dito, nem toda parcela pecuniária paga ao trabalhador e destinada a retribuir o trabalho.
- Existem várias obrigações trabalhistas de natureza não salarial. A título de exemplo enumere-se: indenizações, ressarcimentos de gastos para exercício da atividade, diárias e ajuda de custo, verbas de quilometragem e representação, dentre outros.
- Com isso, resta evidente que as parcelas indenizatórias recebidas pelos empregados não possuem natureza jurídica de salário, e, portanto, não constituem fato gerador da contribuição previdenciária patronal calculada sobre a folha de pagamento. Não há que se falar, então, na obrigação tributária do empregador de recolher as contribuições previdenciárias sobre estas parcelas com natureza indenizatória.
- Tais contribuições tem como fato gerador o pagamento de remuneração aos empregados em retribuição ao trabalho prestado, sendo a sua base de cálculo as parcelas de caráter salarial (comumente denominadas "remuneração" pela Lei 8.212/91 e Decreto 3.048/99), dos quais se excluem quaisquer valores que não se enquadrem neste conceito (parcelas indenizatórias).
- Contudo, especial controvérsia se instaura em relação a natureza jurídica de adicionais que possuem natureza indenizatória, particularmente as verbas objeto da presente manifestação, quais sejam: 1/3 DE FÉRIAS.
- Observe-se que a fundamentação para a aludida não incidência é alicerçada em duas premissas indiscutivelmente prestigiadas pelo Poder Judiciário:
- Em primeiro lugar, a referida verba é indenizatória, sendo que, por esta razão não pode sofrer incidência de contribuição previdenciária, sob pena de vulneração da legislação federal de regência.
- Além disso, as contribuições previdenciárias incidem apenas sobre as verbas remuneratórias vinculadas ao cargo efetivo que repercutirão nos futuros proventos da aposentadoria, de sorte que é indevido o desconto sobre parcelas referentes aos referidos adicionais, tendo em vista que tais verbas não se incorporam a remuneração para efeito de cálculo e pagamento dos proventos da aposentadoria.
- Atente-se para o fato de que o art. 22,1, da Lei 8.212/91 define como base de cálculo "o total as remunerações pagas destinadas a retribuir o trabalho". Dessa forma, extrai-se do ordenamento regra segundo a qual todos os pagamentos não qualificados juridicamente como remuneração pelo trabalho, de natureza nitidamente salarial, não se enquadram na previsão legal que conceitua a base de cálculo da contribuição.
- O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, já havia se manifestado sobre a questão no AG REG no RE 389.903 (DJ 05/05/2006), por meio do voto da lavra do

Eminente Ministro EROS GRAU, no qual aduziu que "somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária".

- No mais, arguiu que, "quanto a questão relativa a percepção do abono de férias e a incidência da contribuição previdenciária, a jurisprudência deste Tribunal afirmou que a garantia de recebimento de, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal no gozo das férias anuais (CF, art. 7, XVII) tem por finalidade permitir ao trabalhador "reforço financeiro neste período (férias) [RE N. 345.458, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 11/03/2005], o que significa dizer que a sua natureza é compensatória/indenizatória".
- Percebe-se que o voto em análise traz somente para a segunda frente de defesa que legitima a não incidência em questão, decorrente do fato de que somente as parcelas incorporáveis ao salário do SERVIDOR sofrem incidência da contribuição previdenciária, conforme entendimento da Corte Excelsa (AI-AgR 727.958) e do próprio TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO (MAS 00382393019994013400).
- Não há dúvidas de que somente as parcelas integrantes do salário de contribuição podem ser utilizadas para fins de cálculo do salário de benefício de qualquer aposentadoria, dado o caráter contributivo e atuarial do sistema (art. 40, caput, da Constituição de 1988, com redação dada pela Emenda n. 41/2003), o que não ocorre com o terço constitucional de férias, o auxílio acidente, o auxílio doença, adicional de insalubridade, adicional noturno, adicional de periculosidade, salário maternidade e adicional de horas extras, razão pela qual é ilegítima a incidência da contribuição criada pelo art. 195, I, da CF sobre estas parcelas.
- Nesta vertente, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já se manifestou no sentido de que a contribuição previdenciária só incide sobre o salário (espécie) e não sobre o total da remuneração (gênero) (RE 166.172, ADI 1.659-6) e expressamente exclui do seu âmbito de incidência as parcelas cuja natureza jurídica sejam indenizatórias e não habituais. De acordo com o posicionamento do STF, as parcelas que tenham um caráter indenizatório e não habitual estão fora do alcance do conceito de salário e, conseqüentemente, do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias.
- O Eminente Ministro Marco Aurélio, relator do RE 166.772-2 RS, nas folhas de n. 722 e ss. dos autos, assim se posicionou quanto à natureza jurídico-constitucional do salário.
- Deste modo, as verbas recebidas a título de adicional de insalubridade, adicional noturno, salário maternidade, V3 de férias, adicional de periculosidade e adicional de horas extras, por terem natureza jurídica indenizatória e não habitual, não podem ser consideradas como salário em sentido estrito, tão pouco

o seu pagamento enseja a obrigação do pagamento das contribuições previdências patronais.

- Tais verbas constituem acréscimos na remuneração dos empregados submetidos a condições de trabalho mais gravosa, ou seja, uma compensação financeira ao trabalhador. Isto é, tem caráter indenizatório e eventual, uma vez que visam compensar o funcionário pelos prejuízos causados a sua vida pessoal e integridade física, decorrente de uma jornada de trabalho mais penosa.

- O Fisco Federal ao exigir pagamento de contribuições previdenciárias elencadas neste processo administrativo, não sujeitas ao âmbito de incidência do art. 195, I, da CF, está inovando em matéria tributária ofendendo ao princípio da reserva legal da matéria fiscal, pois fato gerador destas exigências não está adstrito ao conceito de salário perfilhado pela Constituição Federal e pela jurisprudência.

- A despeito de já ter demonstrado cabalmente que as referidas verbas são indenizatórias e não salariais, especifica-se o 1/3 de férias, como forma de se dar máxima clareza à presente manifestação.

- 3. As férias constituem um período de interrupção do contrato de trabalho, havendo a obrigatoriedade do pagamento de salário e a contagem do tempo de serviço concedido ao empregado no decurso de seu período aquisitivo de 12 meses, objetivando a recuperação do trabalhador a fim de combater o cansaço físico e psicológico, assim como, meio de socialização do trabalhador.

- Nas férias gozadas não há efetiva prestação de serviço pelo trabalhador, motivo pelo qual, não há como se conceber que o pagamento destes valores tenha natureza salarial retributiva.

- Consequentemente, não é devida a contribuição previdenciária sobre férias gozadas.

- Neste sentido cita-se trecho do mesmo RESF 1322945/DF, sob a Rei. do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Sessão, julgado em 27/02/2013.

- Segundo o Tribunal Superior, o art. 148 da CLT estabelece que a remuneração das férias, ainda que devida após a cessação do contrato de trabalho, terá natureza salarial. Contudo, segundo a Egrégia Corte, a Lei, mesmo a CLT, não tem autorização para mudar a natureza jurídica de uma verba.

- Interessante repisar o trecho do acórdão que é revelador para justificar a não incidência tributária sobre as férias gozadas, pois bem, o terço constitui verba acessória a remuneração de férias e como se sabe a prestação de cunho acessório segue a sorte das respectivas prestações principais. Assim, não se pode entender que seja ilegítima a cobrança de Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional, de caráter acessório, e legítima sobre a remuneração de férias, prestação principal, pervertendo a regra áurea acima apontada." (grifou-se).

- Nesta esteira, resta evidente que os eventos que compõe o título das férias não podem servir como base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais do município manifestante.

3- DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE A MAIOR FELO MANIFESTANTE

- Como se vê do trecho transcrito acima, a Fiscalização decidiu glosar parte dos valores compensados pelo Município Manifestante, especificamente em relação às competências de 08/2016, 09/2016 e 10/2016.
- Conforme apresentado em oportunidade anterior, na resposta ao Termo de Intimação - Sacat/DRF/GVs nº 003/2017, o Manifestante demonstrou, através de planilha denominada "INSS A RECUPERAR - PAGAMENTO A MAIOR", a origem de todos os valores compensados.
- À título de exemplificação, em relação à compensação realizada na competência de 09/2016, o crédito empregado pelo Manifestante é resultante de pagamentos a maior apurados em CCOR/GFIP no período de 09/2011 a 03/2016.
- Destaca-se que na planilha apresentada pela Fiscalização, às fls. 193, o valor glosado é de R\$ 133.472,75, valor este coincidente com o justificado pelo Manifestante em resposta ao mencionado Termo de Intimação.
- Por fim, ressalta-se que a documentação citada acima, qual seja, as CCOR/GFIPs referentes ao período de 09/2011 a 03/2016, consta no sistema da Receita Federal do Brasil, de modo que se mostra desnecessária a apresentação de tais documentos, haja vista a possibilidade de a Fiscalização consultar tais dados em seu próprio sistema.

PEDIDO

O sujeito passivo requer:

Diante tudo o que foi exposto, requer seja anulada a decisão, tendo em vista a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o 1/3 de férias, bem como a demonstração da origem dos valores compensados no período glosado pela Fiscalização.

Da Decisão de Primeira Instância

A 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 – DRJ/01, em sessão realizada na data de 21/08/2025, por meio do acórdão nº 101-029.982 (fls. 264/285) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 264/265):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2016 a 31/10/2016

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO-DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS NÃO INTEGRANTES. EXCLUSÃO LEGAL EXPRESSA E EXAUSTIVA. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA GFIP. PRÉ-REQUISITO.

Somente as parcelas expressamente previstas em lei não se sujeitam à incidência previdenciária e podem ser excluídas do salário-de-contribuição para fins de apuração da base de cálculo correspondente, desde que sejam atendidas todas as condições legais e sua correspondente regulamentação.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

A fiscalização homologará compensação de contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente e a maior, sob a condição do sujeito passivo haver apresentado GFIP retificadora, para sanar erro de fato.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Recurso Voluntário

Intimado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 05/09/2025, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 292, a Municipalidade apresentou Recurso Voluntário (fls. 297/305) na data de 06/10/2025 (fl. 293), no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – A Municipalidade foi intimada da decisão em 05/09/2025 (fl. 292) e apresentou RV em 06/10/2025 (fl. 293) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Da Compensação Tributária

O artigo 170 do Código Tributário Nacional autoriza ao contribuinte a realização de compensação tributária, como um meio de extinção do crédito tributário (artigo 156, inciso II), atribuindo à Lei Complementar estipular as condições e garantias, ou melhor dizendo, o procedimento a ser adotado a respeito de cada tributo individualmente:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Portanto, o CTN autoriza a Lei a atribuir competência à autoridade administrativa para regulamentação do procedimento a ser adotado quanto à compensação tributária.

No que tange às contribuições de custeio da previdência social, como no caso em comento, a Lei n. 8.212/1991, autorizou a compensação tributária nas hipóteses de recolhimento indevido ou maior que o devido, e atribuiu competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil para definir as condições e procedimentos a serem adotados pelos contribuintes, conforme texto do artigo 89, cuja redação foi alterada pela Lei n. 11.941/2009, que assim preconiza, *in verbis*:

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.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa n. 1.300/2012, vigente à época dos fatos geradores, posteriormente revogada pela Instrução Normativa n. 1.717/2017, e, recentemente, pela IN nº 2055/2021, estabelece as regras aplicáveis à compensação em matéria previdenciária.

Pois bem, conforme se verifica das legislações supracitadas, é ônus da prova do contribuinte de demonstrar a certeza e a liquidez do crédito quando assim for solicitado pela autoridade fiscal competente. Não basta a apresentação de informações genéricas quanto ao crédito, transferindo a apuração do direito alegado à autoridade fiscalizadora.

Vale ressaltar que a glosa da compensação efetuada pela Recorrente em GFIP não foi fundamentada na ausência de decisão judicial favorável à contribuinte em que tivesse o direito creditório reconhecido, com trânsito em julgado, tampouco pela necessidade de entrega de GFIP retificadora, uma vez que a próprio contribuinte informou à fiscalização que optou, à época da compensação previdenciária, por não ajuizar demanda própria ou qualquer procedimento administrativo, se pautando apenas e tão somente em jurisprudência dos tribunais superiores.

Conforme se constata do Despacho Decisório (fls. 177/194), a glosa da compensação efetuada em GFIP pela Recorrente tiveram as seguintes motivações:

7. O Ente Federativo não apresentou ação judicial própria na qual tenha sido discutida a incidência de contribuições previdenciárias patronais sobre a verba 1/3 de férias. Por conseguinte, não foi apresentada nenhuma decisão judicial em ação judicial própria, com decisão transitada em julgado na forma estipulada pelo art. 170-A do Código Tributário Nacional- CTN, que permita qualquer compensação.

8. O § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 e § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social estipulam de maneira exaustiva as verbas que não integram o salário de contribuição. As verbas supracitas não estão elencadas nessa Legislação entre aquelas verbas que não integram o salário de contribuição.

[...]

13. Isto posto, no uso da atribuição prevista no art. 6º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002 e no art. 117, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, DECIDIMOS que as compensações abaixo discriminadas são indevidas, e que os respectivos créditos previdenciários no valor de R\$ 139.961,53 (cento e trinta e nove mil, novecentos e sessenta e um reais e cinquenta e três centavos), que foram supostamente compensados, devem retornar a condição de exigíveis, desde os respectivos vencimentos, com acréscimos legais previstos na legislação vigente.

Da não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Verbas Indenizatórias

O inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estabelece o conceito de salário-de-contribuição:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida 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, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, 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 coletiva ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Ao passo que as verbas que não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias encontram-se declinadas expressamente no §9º do mesmo dispositivo legal, senão vejamos, *in verbis*:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973; c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;
- d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;
- e) as importâncias: 14 (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) as diárias para viagens; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Vide Medida Provisória nº 1.116, de 2022)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

- u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)
- z) os prêmios e os abonos. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)
- aa) os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018)

A Municipalidade afirma que utilizou créditos de contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, em razão da não incidência do tributo sobre a verba de natureza indenizatória, a título de Terço de férias, que passo a análise.

(a) Terço de férias

Em 2014, ao analisar o Tema 479, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa):

A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

Ocorre que, no ano de 2018, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria era constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento sob o rito dos repetitivos (Tema 985).

Em dezembro de 2020, a Suprema Corte proferiu acórdão de mérito no Tema 985 e fixou a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”, decidindo pela legitimidade da incidência da contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Em face dessa decisão, foram opostos 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.

Em **19/09/2024**, foi publicado o Acórdão proferido no RE 1.072.485, dando 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:

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, ressalvadas 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.

Foram opostos novos embargos de declaração, este último pela União, em face do citado acórdão, que foram rejeitados, com publicação em 27/08/2025, **cujá decisão transitou em julgado recentemente, em 24/09/2025**, de modo que, não há mais necessidade de se manter o sobrestamento destes processos em âmbito desta 2ª seção., diante da definitividade da decisão.

Pois bem, **com a modulação dos efeitos da decisão do STF, a decisão de mérito proferida no RE nº 1.072.485, somente passou a produzir efeitos, ou seja, a incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, após a publicação da ata, que ocorreu em 15/09/2020.**

No entanto, conforme Parecer SEI nº 4366/2025/MF, aprovado pela Procuradora Geral da Fazenda Nacional em 05/12/2025, somente farão jus à restituição/compensação os contribuintes que recolheram as contribuições até 15/09/2020 (incluindo essa data) e impugnaram-na judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data):

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).

[...]

Estando a controvérsia pacificada no STF, propõe-se, em decorrência da modulação temporal concedida no tema nº 985, a inclusão das seguintes hipóteses na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria Geral, com fulcro no art. 19, VI, “a”, e §9º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, nos termos seguintes:

xx Contribuição Previdenciária

xx) Contribuição previdenciária do empregador - terço de férias gozadas
Resumo: No julgamento do RE nº 1.072.485/PR (Tema nº 985 de repercussão geral), o STF fixou a seguinte tese: “É legítima a incidência de

contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

A Corte reconheceu a constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas, sendo o mérito integralmente favorável à Fazenda Nacional.

Ocorre que os efeitos da decisão de mérito foram modulados pelo STF, de modo que a constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas valerá a partir da publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 15/09/2020 (incluindo essa data), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Observação 1: Apesar de a tese utilizar o termo genérico "contribuição social", a decisão se refere à contribuição previdenciária patronal, a saber:

art. 22, incisos I, II e §1º e art. 24, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 57, §6º e §7º, da Lei nº 8.213, de 1991.

Observação 2: Esta inclusão em lista obsta lançamentos e atos de cobrança (administrativos e judiciais) de fatos geradores ocorridos até 14/09/2020 (incluindo essa data), ensejando essa situação hipótese de dispensa de atuação.

Observação 3: A União teve assegurado o direito de não repetir as contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data) que não foram impugnadas judicialmente até essa mesma data.

Observação 4: Excepcionalmente, para as contribuições recolhidas até 15/09/2002 (incluindo essa data) que foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data), o direito de repetição/compensação dos valores pagos foi resguardado, sendo hipótese de dispensa de contestar e recorrer por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Observação 5: O STF não resguardou o direito de reaver as contribuições recolhidas que foram impugnadas administrativamente.

Observação 6: É possível estender a *ratio decidendi* do tema nº 985 às contribuições destinadas aos terceiros e à contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, porquanto incidentes sobre a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária patronal: “folha de salários”.

Logo, a autorização de dispensa de atuar judicial e administrativa relativamente ao tema nº 985, em razão da modulação temporal, pode ser estendida para, também, dispensar a atuação nas mesmas situações envolvendo as referidas exações.

[...]

VIII Conclusões e encaminhamentos

[...]

i) excepcionalmente, por força da ressalva contida a modulação, o precedente repercutirá seus efeitos para o passado, com vistas a impedir o direito à restituição ou compensação das contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data), que não foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data);

j) por sua vez, farão jus à restituição/compensação os contribuintes que recolheram as contribuições até 15/09/2020 (incluindo essa data) e impugnaram na judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data);

k) impugnações administrativas são regidas pelo entendimento sedimentado no tema nº 985, devendo-se considerar a incidência da exação patronal sobre o terço de férias gozadas legítima;

Portanto, como não consta que a Recorrente tenha ação judicial nesse sentido até 15/09/2020, não lhe cabe a compensação a esse título.

De igual modo, não comporta acolhimento as razões expendidas pela Municipalidade, no que tange a desnecessidade de retificação prévia da GFIP do período de competência que tenha originado os créditos oriundos de contribuições previdenciárias – supostamente – recolhidas a maior.

Isso porque, a necessidade de retificação da GFIP nas quais houve o recolhimento de contribuições previdenciárias a maior, é requisito expresso previsto no §11 do artigo 3º da INRFB 1300/2012, acima citada, o que não ocorreu, razão pela qual impõe-se a manutenção da decisão proferida pela DRJ.

Coleciono decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, acerca da legalidade da exigência prévia retificação das GFIP's correspondentes às competências a que se referem o direito creditório, cujas ementas transcrevo a seguir:

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 de contribuições previdenciárias **(Acórdão n. 2402-012.673, de 08/05/2024, Relator: Gregório Rechmann Junior)**

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÉVIA RETIFICAÇÃO DA GFIP. A prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição obrigatória para realização de compensação de contribuições previdenciárias **(Acórdão n. 2201-010.540, de 06/04/2023, Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa)**

COMPENSAÇÃO. REQUISITO. RETIFICAÇÃO DA GFIP. A compensação de valores incidentes sobre parcelas que não integram a base de cálculo da remuneração do trabalhador deverá estar acompanhada da retificação da GFIP correspondente às competências a que se refere o direito creditório. **(Acórdão n. 2401-006.811, de 07/08/2019, Relator: Cleberson Alex Friess)**

Por fim, em que pese a Municipalidade traga um tópico em seu recurso voluntário intitulado “II.2 – DA POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS PARA COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS COM DÉBITOS PARCELADOS – PARCELAMENTOS REGULARMENTE HOMOLOGADOS PELA RFB E ADIMPLENTES – INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A RECUSA DO FISCO – RECONHECIMENTO DA LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE”, limita-se seus fundamentos neste tópico a:

- (i) Caso seja reconhecida a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de 1/3 de férias, implica no afastamento da glosa da compensação tributária efetuada pela fiscalização;
- (ii) Afirma que demonstrou a existência de todos os créditos utilizados para compensação;
- (iii) Ao final, segue seus fundamentos no que tange à ausência de necessidade de retificação prévia da GFIP. Razões estas que já foram analisadas e rejeitas neste voto, consoante acima exposto.

Portanto, em pese ter intitulado o tópico acerca da possibilidade de realizar a compensação tributária mediante a utilização de créditos tributários parcelados, não trouxe quaisquer argumentos a respeito, de modo que todos os argumentos aduzidos pela Municipalidade já foram analisados, e não comportam guarida.

Assim, não há reparos a serem feitos na decisão de piso, tampouco no despacho decisório.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para **NEGAR-LHE** provimento.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas