



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.723524/2018-90
ACÓRDÃO	2301-012.045 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE SAO LOURENCO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/04/2018

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. TEMA 985 DO STF (RE nº 1.072.485). MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. MARCO TEMPORAL 15/09/2020. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS QUANDO HÁ QUESTIONAMENTO ANTERIOR TEMPESTIVO.

O lançamento fiscal que exige a contribuição previdenciária e de Terceiros para fatos geradores sobre o terço constitucional de férias anteriores a 15/09/2020, especialmente quando há impugnação tempestiva anterior a essa data controvertendo a incidência e específica exigência tributária, deve ser afastado em obediência a modulação dos efeitos da decisão do Tema 985/STF (RE nº 1.072.485).

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

GANHOS EVENTUAIS. LIBERALIDADE. CASUALIDADE. IMPREVISIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PACTO. PRESSUPOSTOS.

Os ganhos eventuais são os auferidos por mera liberalidade da empresa, sendo casuais, fortuitos, decorrentes de acontecimento incerto, não previamente ajustados, imprevistos e inesperados por parte do trabalhador, e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada, que integram o salário de contribuição e sofrem incidência das contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para afastar da base de cálculo a rubrica referente ao terço de férias.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Marcelo Freitas de Souza Costa (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Recorrente acima identificado, relativo as contribuições previdenciárias correspondente a parte patronal e segurados, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais de trabalho – GILRAT, relativo ao período de 01/2017 a 04/2018.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 20/22), durante procedimento fiscal realizado no contribuinte autuado, constatou-se que, no período de apuração fiscalizado, o mesmo deixou de declarar em GFIP valores pagos ou creditados a segurados empregados que lhe prestaram serviço, constantes das folhas de pagamento.

As folhas de pagamento foram apresentadas pelo Município em arquivo digital durante o procedimento fiscal. Ao analisá-las, a Autoridade Tributária detectou que as “rubricas 1079 – Diária com Incidência, 128 – Gratificação PMAQ e 76- Licença Maternidade” não foram consideradas como base de incidência pelo Município.

A Autoridade Tributária constatou que os valores declarados em GFIP pelo Município eram inferiores aos constantes das folhas de pagamento, inclusive na rubrica 31 da folha, relativa às contribuições descontadas dos segurados.

Lavrou-se, então, o Auto de Infração para constituir de ofício as contribuições previdenciárias correspondentes não declaradas pelo contribuinte.

No anexo I, foram discriminadas por competência “as rubricas que foram consideradas pelo órgão [o Município] para o levantamento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como os valores descontados de seus servidores a título de contribuição de segurados”.

No anexo II, foram “demonstradas [por competência] as rubricas enquadradas como base de cálculo das contribuições previdenciárias [pela Autoridade Tributária], de acordo com a legislação”.

No anexo III, foram discriminadas diferenças mensais dos valores das contribuições previdenciárias descontadas dos segurados provenientes do confronto entre as folhas de pagamento e as declarações tributárias (GFIP).

No anexo IV, consta a discriminação das diferenças mensais das bases de cálculo das contribuições previdenciárias extraídas do confronto entre as folhas de pagamento e as declarações tributárias (GFIP).

Após apresentação de Impugnação por parte da Recorrente (e-fls. 103/108), foi proferido Acórdão nº 15-47.336 - 6ª TURMA da DRJ/SDR, a qual julgou procedente em parte o lançamento, excluindo as contribuições relativas às férias gozadas, registradas nos meses de antecipação do pagamento das férias, bem como a exclusão das rubricas correspondentes ao adiantamento do décimo terceiro salário, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 1.496/1.515):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/04/2018

TERÇO DE FÉRIAS. ABONO DE FÉRIAS. CONCEITOS E INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Há dois tipos de abonos de férias: o abono pecuniário de férias, correspondente à venda de até 1/3 do período de férias, e o abono convencionado de férias, decorrente de previsão no contrato, convenção ou acordo coletivo. Ambos são excluídos da incidência das contribuições previdenciárias. O terço constitucional de férias é parcela integrante do salário de contribuição e sofre a incidência das contribuições previdenciárias, independentemente do título que lhe é atribuído na folha de pagamento.

FÉRIAS. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

Considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista.

LEI 13.485/2017. PORTARIA RFB 754/2018. REGRAS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE.

A Lei nº 13.485/2017 dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo Federal. Por seu turno, a Portaria RFB nº 754/2018 dispõe sobre o encontro de contas entre débitos e créditos previdenciários dos Municípios e do Regime Geral de Previdência Social, nos termos do art. 11 da Lei nº 13.485/2017. Elas não produzem efeitos de alterar a incidência tributária das contribuições previdenciárias, tampouco direito à restituição ou compensação.

GANHOS EVENTUAIS. LIBERALIDADE. CASUALIDADE. IMPREVISIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PACTO. PRESSUPOSTOS.

Os ganhos eventuais são os auferidos por mera liberalidade da empresa, sendo casuais, fortuitos, decorrentes de acontecimento incerto, não previamente ajustados, imprevistos e inesperados por parte do trabalhador, e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada, que integram o salário de contribuição e sofrem incidência das contribuições previdenciárias.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

Considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, na forma da legislação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a referida decisão, a ora Recorrente obteve ciência do referido acórdão em 29/08/2019 (e-fl. 1.519) e interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1.523/1.531) na data de 26/09/2019 (e-fl. 1.522), pugnano pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas 1/3 constitucional de férias; 15 dias que antecedem o auxílio-doença e incentivo PMAQ.

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

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

Mérito

Dos Primeiros Quinze dias do auxílio-doença

A Recorrente pugna pela exclusão dos primeiros quinze dias do auxílio-doença da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

No entanto, não prospera o argumento da Recorrente, eis que seu pedido carece de provas concretas e específicas, que demonstrassem a incidência de contribuição sobre a rubrica invocada.

Conforme destaca o acórdão da DRJ:

Fundamentado no inciso III do § 1º do art. 1º da Portaria RFB nº 754/2018, o impugnante **reclamou a exclusão das seguintes rubricas** da base de cálculo das contribuições: horário extraordinário; horário extraordinário incorporado; **primeiros quinze dias do auxílio-doença**; auxílio-acidente e aviso prévio indenizado.

De início, resalto que o lançamento de ofício não abrangeu as rubricas apontadas pelo impugnante e o contencioso não se presta para substituir os procedimentos relativos à compensação e à restituição de valores que o contribuinte entenda haver pago indevidamente. Ao lavrar os autos de infração, a Autoridade Tributária não alterou o enquadramento então praticado pelo contribuinte em relação à incidência das contribuições sobre as rubricas citadas.

(...)

Os autos de infração não abrangeram as rubricas citadas e a Portaria RFB nº 754/2018 não afasta as regras materiais de incidência tributária. Existe à disposição do impugnante um procedimento administrativo específico para pleitear a compensação ou a restituição de valores que entenda haver pago indevidamente, sujeitando-se, conforme o caso, às penalidades aplicáveis à “compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada”, nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991.

(grifo nosso)

Ademais, verifica-se que a própria documentação acostada aos autos não corrobora a alegação da Recorrente. Conforme consignado pela autoridade julgadora de primeira instância, o **Anexo I** apresenta, de forma discriminada por competência, as rubricas consideradas pelo ente municipal para a composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como os valores descontados dos servidores a título de contribuição do segurado. Entretanto, da análise

desse demonstrativo não se identifica a inclusão da rubrica referente aos quinze primeiros dias de afastamento por auxílio-doença na base de cálculo das contribuições objeto do lançamento.

Nesse contexto, não há nos autos qualquer elemento probatório apto a demonstrar que a fiscalização tenha considerado tal verba para fins de constituição do crédito tributário. Ao contrário, os documentos indicam que as rubricas efetivamente consideradas para apuração das contribuições são distintas daquela invocada pela Recorrente, o que reforça a conclusão de que a discussão suscitada não guarda correspondência com o objeto específico dos autos de infração.

Dessa forma, inexistindo comprovação de que os valores relativos aos primeiros quinze dias de afastamento por auxílio-doença tenham sido incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas, resta prejudicada a pretensão recursal nesse ponto, devendo ser mantida a conclusão da decisão recorrida que indeferiu o pleito, inclusive porque o contencioso administrativo não se presta à análise de hipóteses meramente abstratas ou dissociadas dos elementos concretos que fundamentaram o lançamento.

Do Terço Constitucional de Férias

A Recorrente pleiteia o expurgo da contribuição incidente sobre o terço constitucional de férias.

Pois bem, como visto no tópico anterior, para que seja possível a exclusão de qualquer valor da base de cálculo, é indispensável que exista a comprovação de que de fato essa rubrica compôs a base.

No que concerne o terço constitucional de férias, vejamos o que concluiu a DRJ:

(...)

Já de início, do confronto da argumentação do impugnante acima transcrita com o demonstrativo de pagamento, **constata-se que a rubrica “21 – ABONO FÉRIAS”, no valor de R\$320,94, corresponde ao terço constitucional de férias**, e não ao valor pago para indenizar a venda das férias ou a abono convencionado de férias, como juridicamente é definido o abono de férias.

O cálculo das bases de cálculo para o INSS, IRRF e FGTS no demonstrativo de pagamento contabiliza a rubrica “21 – ABONO FÉRIAS”. Assim sendo, confirma-se a informação da Autoridade Tributária, no anexo I dos autos de infração, no sentido de que a impugnante considerava tal rubrica como “salário”, sendo parcela integrante do salário de contribuição.

(grifamos)

Assim sendo comprovada a existência da cobrança das contribuições dos segurados sobre o terço, passamos a análise.

Antes de adentrarmos ao mérito se a Recorrente tem, ou não, razão em sua insurgência, importante dizer que os fatos geradores são competências do ano de 2017 e 2018, para o período de apuração entre 01/01/2017 a 30/04/2018.

No REsp nº 1.230.957, que compõe os Recursos Repetitivos do STJ, havia sido firmado Tese, no Tema 479, assentando 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).”*

Todavia, houve sobrestamento pelo Tema 985/STF (RE nº 1.072.485), inclusive ao ser solucionada a referida Repercussão Geral na Suprema Corte se assentou tese diametralmente oposta segundo a qual: *“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”*.

Neste horizonte, o STF entendeu necessário modular os efeitos da sua decisão, vez que no julgamento de mérito que realizou reformou arcabouço jurisprudencial que abrangia precedentes do próprio STF, além do Recurso Repetitivo do STJ, com tese em sentido contrário, com abrupta mudança de jurisprudência. Por isso, além de modular, optou-se por escolher como marco temporal a data da publicação da ata do julgamento de mérito do Tema 985/STF.

Muito bem. Entendo que assiste razão a recorrente no presente capítulo.

Ora, o Tema 985 do STF definiu que é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias gozadas, ao considerar que este tem natureza salarial e habitual. Contudo, por segurança jurídica, esse entendimento, quando há questionamentos tempestivos, valerá apenas para fatos geradores a partir de 15/09/2020, data de publicação da ata do julgamento do mérito do RE nº 1.072.485, e não retroage.

Logo, os contribuintes que não recolheram a contribuição sobre o terço de férias até referida data (15/09/2020) e que questionam tempestivamente a incidência não podem ser cobrados como se devida fosse. Se o contribuinte controverte a verba desde antes de 15/09/2020, então não devida a exação.

A modulação dos efeitos da decisão protege exatamente a segurança jurídica dos contribuintes que tinham e tem a expectativa de não incidência da contribuição para questionamentos anteriores a 15/09/2020.

Considerando a modulação efetivada pela Suprema Corte, com marco temporal em 15/09/2020, bem como os fatos geradores em vergasta que são dos anos de 2017/2018 e como a contribuinte foi cientificada em 13/09/2018 e apresentou impugnação tempestiva questionando a tributação sobre o terço de férias, então entendo que deve ser reconhecido que para a época dos fatos geradores o terço constitucional não era rubrica da folha de salários que pudesse ser compreendida como base tributável.

Sendo assim, com razão a Recorrente neste capítulo para afastar da base de cálculo do lançamento calculado sobre a folha de salários a rubrica do terço de férias.

Da Gratificação PMAQ

A Recorrente pugna pela exclusão da rubrica “128 - Gratificação PMAQ” da base de cálculo do lançamento, sob o argumento de que se trata de ganho eventual, nos termos do art. 214, § 9º, alínea “j” do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Argumenta também que “o Município instituiu a Lei Municipal 3.159, de 09/07/2014, que define e regulamenta a forma de pagamento da Gratificação/Incentivo PMAQ, e esta Lei sofreu alteração em relação a contribuição previdenciária através da Lei Municipal 3.188, de 12/02/2015”, tendo “estabelecido que o prêmio de que trata este artigo, não incorporará aos vencimentos para nenhum fim d e direito, [...] não podendo, portanto, ser utilizado como base de cálculos para outras vantagens, nem mesmos para fins previdenciários e impostos sobre renda”.

Neste aspecto, tendo a Recorrente repisado as alegações da defesa inaugural sem juntar nenhum novo elemento de prova, peço vênia para transcrever excertos da decisão recorrida e adotá-los como razões de decidir, por muito bem analisar as alegações suscitadas pelo atuado e documentos acostados aos autos, *in verbis*:

Ao analisar a Lei Municipal nº 3.159/2014 e suas alterações (fls. 1.278 1.282), que criou “no Município de São Lourenço o Incentivo por Desempenho e Qualidade dos Serviços, no âmbito dos Programas Saúde da Família – PSF, Saúde Bucal, CEO e NASF, com base no previsto na Portaria MS/GM nº. 1654/2011, do Ministério da Saúde, que instituiu o Programa Nacional de Melhoria do Acesso e da Qualidade da Atenção Básica – PMAQ”, verifiquei os seguintes dispositivos:

Art. 1º Fica criada com base nos termos da Portaria MS/GM nº. 1654/2011, do Ministério da Saúde, a gratificação denominada Prêmio de Qualidade – PMAQ, a ser concedida mediante avaliação de desempenho através de monitoramento sistemático e contínuo da atuação individual do servidor e institucional das unidades integrantes do PMAQ.

[...]

Art. 3º Farão jus ao Prêmio de Qualidade - PMAQ, os servidores públicos municipais que compõem as Equipes do Programa Saúde da Família – PSF; Saúde Bucal; CEO e NASF, mediante adesão ao PMAQ e certificação pelo Ministério da Saúde com conceito final “Acima da média” ou “Muito acima da média”, ficando estabelecido que o prêmio de que trata este artigo, não incorporará aos vencimentos para nenhum fim de direito, e será pago em pecúnia, através de depósito na conta bancária dos servidores públicos municipais beneficiados, não

podendo, portanto, ser utilizado como base de cálculos para outras vantagens, nem mesmos para fins previdenciários e impostos sobre renda.

[...]

Art. 7º O Prêmio de Qualidade - PMAQ deverá ser pago mensalmente aos servidores que possuírem, no mínimo, 06 (seis) meses de efetivo exercício junto as Equipes estabelecidas nos Incisos I, II, III e IV do Artigo 3º, desta Lei, e será dividido de forma igualitária entre os profissionais, observada a certificação expedida pelo Ministério da Saúde.

Parágrafo Único – Em consonância com o caput deste Artigo, fica estabelecido que em caso de abandono, demissão, desistência, licença sem remuneração e afastamento do serviço por período superior a 30 (trinta) dias, o servidor perderá direito à gratificação, excetuando-se nos seguintes casos:

I - para tratamento de saúde ou em razão de acidente em serviço, constituindo caráter obrigatório à apresentação de atestado médico;

II - por motivo de licença maternidade.

De início, cumpre afastar a aplicabilidade da alteração promovida na lei para impedir a incidência de contribuições previdenciárias e do imposto sobre a renda porque tais tributos são de competência da União, e não dos municípios.

O prêmio de qualidade mensalmente pago pelo ente municipal é vinculado a metas, a resultados especificados pelo Município. Eles não são conferidas aos seus servidores por mera liberalidade, tanto que aqueles que não alcançam as metas preestabelecidas deixam de recebê-los ou os recebem com menor frequência, estritamente nos meses em que atingem o resultado mínimo esperado. Assim sendo, a natureza jurídica de tais valores é de prêmios.

Os ganhos eventuais são os auferidos por mera liberalidade da empresa, sendo casuais, fortuitos, decorrentes de acontecimento incerto, não previamente ajustados, imprevistos e inesperados por parte do trabalhador, e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada, que integram o salário de contribuição e sofrem incidência das contribuições previdenciárias.

O PMAQ constitui um programa de incentivo instituído por lei, baseado na “avaliação de desempenho através de monitoramento sistemático e contínuo da atuação individual do servidor e institucional das unidades integrantes do PMAQ”. O ajuste prévio e a expectativa do seu recebimento por parte dos servidores são notórios.

Vinculados ao alcance de objetivos, os prêmios pagos pelo ente público, prometidos sob a denominação de PMAQ, integram o salário de contribuição e, portanto, o pleito da sua exclusão da base de cálculo do lançamento é improcedente.

Constata-se, assim, que o fiscal autuante, ao promover o lançamento, agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação que regula o tema, demonstrando circunstanciadamente os fatos que ensejaram a constituição do crédito previdenciário, impondo a manutenção da autuação.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto no sentido de conhecer do recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para afastar da base de cálculo do lançamento calculado sobre a folha de salários a rubrica do terço de férias.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota