



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10805.725440/2023-66
ACÓRDÃO	9202-011.954 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	MUNICIPIO DE SAO CAETANO DO SUL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PARADIGMA SEM SIMILITUDE FÁTICA.

Para que um colegiado tenha interpretado a legislação de forma divergente de outro, é necessário que ambos tenham analisado fatos semelhantes. Se há peculiaridades em um caso concreto, que motivaram o colegiado a adotar determinado posicionamento, e essa peculiaridade não ocorre no paradigma, não se pode admitir o indicado precedente como caso paradigmático para a comparação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. AVISO PRÉVIO INDENIZADO E ABSENTEÍSMO RELATIVO AOS 15 (QUINZE) DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. RECURSO REPETITIVO DO STJ. TRÂNSITO EM JULGADO DESFAVORÁVEL PARA A FAZENDA NACIONAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não merece conhecimento a matéria do recurso especial que não possui acórdão paradigma apto para a comparação, *ex vi* da alínea “b” do inciso III do §12 do artigo 118 do RICARF/2023, por não servir ao comparativo o acórdão que, na data da admissibilidade do recurso, contrariar as conclusões de *“decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos.”*

Conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça, em apreciação do Recurso Especial nº 1.230.957/RS (Tema Repetitivo 478), foi firmada a tese de que não incide contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, sendo elaborado o Parecer SEI nº 1626/2021/ME, aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional, além do anterior Parecer PGFN nº 485, de 2016.

Conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça, em apreciação do Recurso Especial nº 1.230.957/RS (Tema Repetitivo 738), foi firmada a tese de que não incide contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre os valores pagos durante os 15 (quinze) primeiros dias que antecedem o auxílio-doença (absenteísmo), sendo elaborado o Parecer SEI nº 1446/2021/ME.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. ($\frac{1}{3}$) TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. SIMILITUDE FÁTICA IDENTIFICADA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE ATENDIDO. REPERCUSSÃO GERAL DO STF. TEMA 985. TRÂNSITO EM JULGADO COM MODULAÇÃO DE EFEITOS (RE 1.072.485). CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental, demonstrado o dissídio interpretativo para similar reporte fático.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAL DE UM TERÇO ($\frac{1}{3}$) DE FÉRIAS OU TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO COMBINADO COM PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. PRETENSÃO DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO E IMEDIATO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO VIA COMPENSAÇÃO AUTODECLARADA EM GFIP SOB ULTERIOR PROCEDIMENTO DE HOMOLOGAÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CRÉDITO EM CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEMA 985 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF (RE 1.072.485). TRÂNSITO EM JULGADO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO INCLUSIVE EM RAZÃO DO RECURSO REPETITIVO TEMA 479 DO STJ (REsp nº 1.230.957). NECESSIDADE DE PROCESSO JUDICIAL IMPUGNANDO A EXAÇÃO QUANDO TIVER OCORRIDO O RECOLHIMENTO (INDÉBITO). MARCO TEMPORAL 15/09/2020. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS GOZADAS NA AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL TEMPESTIVA PARA DECLARAR O INDÉBITO.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), após modulação assentada no Tema 985, decidiu que a contribuição previdenciária 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, com a ressalva de que as contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

Extraí-se da modulação do Tema 985 do STF duas conclusões: i) que os fatos geradores ocorridos e não recolhidos até 14/09/2020 não podem ser exigidos dos contribuintes (nesta situação importa os processos de lançamento de ofício, nos quais não ocorreu recolhimento e a Administração Tributária pretende constituir a exação); e ii) que, em relação a fatos geradores ocorridos e recolhidos voluntariamente até 15/09/2020, para que ocorra a devolução, por qualquer que seja a modalidade, como, por exemplo, pela via da compensação ou da repetição do indébito, é necessário que tenha sido impugnada judicialmente a exação como verba não tributável, para que o Poder Judiciário pudesse declarar o indébito ao reconhecer a base não tributável, não sendo suficiente haver processo administrativo fiscal em curso antecedente ao marco modulatorio.

Tema 985/STF (RE nº 1.072.485), com modulação, assentada em embargos de declaração, nestes termos: *“em dar 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”*.

Tendo o contribuinte recolhido voluntariamente a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e não impugnado judicialmente a exação, até 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Tema 985, não será possível realizar a devolução do pretendido crédito por meio de homologação de compensação, ainda que tenha sido transmitida a GFIP ou o PER/DCOMP antes de 15/09/2020, mesmo que instaurado o contencioso administrativo fiscal por manifestação de inconformidade em momento anterior ao citado marco temporal.

A modulação exige prévia ação judicial na situação de pagamento *sponte sua* e não apenas processo administrativo fiscal de compensação/indébito, não sendo acolhida proposta de um dos Ministros da Excelsa Corte que propunha a inclusão dos processos administrativos nas ressalvas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso especial, não o conhecendo em relação ao aviso prévio indenizado e aos

quinze dias que antecedem o auxílio-doença; e no mérito, dar provimento para restabelecer a não homologação da compensação em relação ao adicional de um terço de férias.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Miriam Denise Xavier, Juciléia de Souza Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 169/189) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 192/200) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 04/06/2019, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer direito creditório e homologar compensação no limite do crédito reconhecido, consubstanciada no **Acórdão nº 2402-007.310** (e-fls. 145/167), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria que o despacho de admissibilidade passa a rotular como (i) **“Incidência da Contribuição Previdenciária sobre Aviso Prévio Indenizado, Adicional 1/3 de férias, 15 dias que antecedem o auxílio-doença”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE

DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO PROVIDO.

Não incidem contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias gozadas, sobre o aviso prévio indenizado e sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Precedente do STJ, em sede de recurso repetitivo (REsp 1.230.957/RS).

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo-se o direito creditório decorrente do pagamento indevido das contribuições incidentes sobre o terço de férias gozadas, o auxílio-doença (os quinze primeiros dias) e o aviso prévio indenizado. Vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva e Maurício Nogueira Righetti, que deram provimento parcial em menor extensão, reconhecendo o direito creditório apenas em relação ao aviso prévio indenizado, e vencido o conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento ao recurso.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal em processo de crédito foi instaurado pela manifestação de inconformidade do contribuinte (e-fls. 40/68), insurgindo-se em face do Despacho Decisório que não homologou compensações deixando de reconhecer direito creditório vindicado (e-fls. 04/28).

Consta que o caso trata de glosa de compensação de contribuição previdenciária, em GFIP, realizadas no período 10/2015 a 11/2016 e 13/2016 (*o direito creditório foi contabilizado a partir das competências passadas 09/2010 até 06/2014*).

No Despacho Decisório consta que:

a) em relação ao adicional de um terço de férias (terço constitucional), o REsp 1.230.957 do STJ (Tema 479) não era pacífico, logo inexistindo o trânsito em julgado, pois reconhecida a repercussão geral no STF a teor do RE 593.068 (Tema 163). Posteriormente, a repercussão geral foi reafirmada e de forma mais específica e apropriada a partir do RE 1.072.485 (Tema 985), pois o anterior era específico para servidor público e o Tema 985 próprio para celetistas (RGPS);

b) em relação aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença, reconhece que há o REsp 1.230.957 do STJ (Tema 738), porém a matéria ainda não estava inclusa em lista de dispensar de contestar e recorrer, diante do RE 611.505 (Tema 482), mesmo que tenha sido rejeitada a repercussão geral, de modo a não reconhecer o direito creditório; e

c) em relação ao aviso prévio indenizado, reconhece que o REsp 1.230.957 do STJ (Tema 478) era definitivo, haja vista que no ARE 745.901 (Tema 759) a repercussão geral foi rejeitada para a matéria, conquanto assevere que a Receita Federal deva modular internamente para seguir a orientação a partir da NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de maio de 2016, de modo que a verba seja considerada tributável até maio/2016 e, neste caso, não há o direito creditório ao se perceber que os créditos apropriados são das competências 09/2009 a 06/2014.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 16-83.286 - 13ª Turma da DRJ/SPO (e-fls. 81/101), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na manifestação de inconformidade, concordando com a autoridade fiscal em não ser hipótese de homologar compensações e não reconhecer certeza e liquidez de vindicado direito creditório.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 109/137), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Em relação a parte incontroversa, na qual não sobreveio recurso no âmbito do CARF, os autos seguiram para cobrança, na forma do originário Processo nº 10805.724622/2017-71, inclusive o contribuinte controverteu a cobrança no Poder Judiciário entendendo que as verbas não são tributáveis (Ação Judicial nº 5000099-43.2022.4.03.6126 - 1ª Vara Federal de Santo André/SP), além disso impetrou mandado de segurança para exclusão do SIAF/CAUC/CADIN (mandado de segurança nº 5002827-23.2023.4.03.6126). Tão logo recebida a cobrança, o sujeito passivo explicou que havia ganho parcialmente na Turma Ordinária do CARF e no que foi vencido e era objeto da cobrança hodierna acionava a competência do Poder Judiciário.

O presente caderno processual eletrônico (nº 10805.725440/2023-66) é o desmembramento daqueles autos e segue com a parte ainda controvertida e sem identidade com o processo judicial (*conferir e-fls. 235/236 e seguintes, discutindo-se aqui apenas o Aviso Prévio Indenizado, o Adicional do um terço de férias gozadas, e os 15 dias que antecedem o auxílio-doença* – verbas que o contribuinte havia tendo sucesso na Turma Ordinária).

Considerando que os objetos passam a ser distintos (PAF nsº 10805.724622/2017-71 e 10805.725440/2023-66) houve “Representação” (conferir e-fls. 629/630) para que seja apreciado e julgado o recurso especial da Fazenda Nacional no limite do despacho de admissibilidade do recurso e de acordo com o Regimento Interno do CARF. Objetiva a União tornar exigíveis tais verbas, ainda controvertidas, que a Turma Ordinária afastou.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia (conferir despacho de admissibilidade, e-fls. 192/200), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a temática preambularmente destacada com respectivos paradigmas, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelece a não homologação das compensações, não reconhecendo direito creditório.

Em recurso especial de divergência, com lastro em paradigmas, o recorrente pretende rediscutir a matéria que se rotulou como sendo (i) **“Incidência da Contribuição Previdenciária sobre Aviso Prévio Indenizado, Adicional 1/3 de férias, 15 dias que antecedem o auxílio-doença”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois as *“verbas não possuem natureza indenizatória, mas sim remuneratória e, além disso, não se enquadram em qualquer das hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária”*, ademais *“o julgador administrativo não está atado ao entendimento perfilhado pelo STJ sobre a matéria, pois o (...) RICARF somente impõe a observância obrigatória de decisões definitivas de mérito e tal qualidade não pode ser atribuída ao acórdão proferido no Recurso Especial (RESP) nº 1.230.957/RS, em que pese tenha sido julgado na forma do art. 543-C do CPC”*.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 205/224) a parte interessada (Contribuinte) se manifesta pelo não conhecimento do recurso, pois contraria decisão definitiva do STJ na sistemática dos recursos repetitivos.

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente argumenta que são verbas indenizatórias e a jurisprudência do STJ é definitiva.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação. Analiso, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer, ou não, do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional tem por finalidade hodierna a reforma do **Acórdão CARF nº 2402-007.310**, no que foi vencida a União, a partir de paradigmas apresentados para rediscutir temática rotulada pelo despacho de admissibilidade, a saber:

(i) Matéria: “Incidência da Contribuição Previdenciária sobre Aviso Prévio Indenizado, Adicional 1/3 de férias, 15 dias que antecedem o auxílio-doença”

(i) Paradigma (1): Acórdão 9202-003.773

(i) Paradigma (2): Acórdão 2401-003.943

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo a analisar.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto

neste ponto e exclusivamente nele como integrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Na sequência, para melhor abordagem, dividirei em três capítulos, sendo um para cada matéria.

(a) Conhecimento: **Aviso Prévio Indenizado**

Objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9202-003.773**, Processo nº 10073.721068/2011-97 (e-fls. 173/174, com ementa na íntegra do essencial), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2009

(...)

ADICIONAL DE FÉRIAS.

O adicional de $\frac{1}{3}$ de férias possui natureza remuneratória, não havendo que se cogitar de sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto na hipótese de férias não gozadas, objeto de indenização.

PRIMEIROS 15 DIAS DE AUXÍLIO-DOENÇA.

Os valores decorrentes da obrigação legal de pagar o salário devido ao empregado nos primeiros 15 dias de afastamento por doença (também denominado de salário-enfermidade), caracteriza interrupção do contrato de trabalho, mantida sua característica de verba salarial, assim passível de sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, patronal e a cargo do empregado.

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-003.943**, Processo nº 10972.720090/2012-67 (e-fls. 174/77, com ementa na íntegra do essencial), cujo precedente colaciona a ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O art. 195, I, a, da CF, estipula os limites constitucionais do fato gerador das contribuições previdenciárias da empresa, determinando que incidam sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados”.

No que se refere à contribuição dos segurados, a Constituição não faz qualquer menção aos seus contornos básicos (art. 195, II), exceto quando estipula no § 11 do art. 201 que *“os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”*.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE IMPONÍVEL. LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA.

Dentro dos parâmetros constitucionais estabelecidos, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou a base de cálculo da contribuição das empresas, a qual incide sobre a *“remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço”* (parágrafo único, alínea “a”) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu *“salário-de-contribuição”* (parágrafo único, alínea “b”).

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABRANGÊNCIA CONCEITUAL E LEGISLATIVA.

O conceito de remuneração permite à legislação abarcar rubricas como vencimento, soldo, subsídios, pro-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que *“remunere”*, de sorte a englobar, nos exatos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (*“tempo à disposição”*), como também quaisquer outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas sociais, ressalvadas as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Quanto ao conceito de salário-de-contribuição para empregados e avulsos, a Lei nº 8.212/91 foi generosa em termos extensivos, definindo-o como a remuneração auferida, *“assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho”* (art. 28 da Lei nº 8.212/91), ressalvadas, igualmente, as regras de inclusão, exclusão e limites descritos nos parágrafos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

VERBAS “INDENIZATÓRIAS”. QUINZE PRIMEIROS DIAS DO AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA. SALÁRIO-MATERNIDADE. REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS. ADICIONAL DE FÉRIAS. ADICIONAIS.

Diante da moldura constitucional e em razão da amplitude conceitual e legislativa dos conceitos de remuneração e salário-de-contribuição, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91), nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

ADICIONAIS. DE FÉRIAS. DE HORAS EXTRAS. NOTURNO. DE INSALUBRIDADE. DE PERICULOSIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O caráter remuneratório dos adicionais de férias (art. 7º, XVII, da CF), de horas extras (art. 7º, XVI, da CF), noturno (art. 7º, IX, da CF), de insalubridade (art. 7º,

XXIII, da CF) e de periculosidade (art. 7º, XXIII, da CF), é inequívoco, pois tratam-se de conquistas sociais que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório.

RECURSOS REPETITIVOS. SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC. VINCULAÇÃO. ART. 62-A DO RICARF. DECISÕES NÃO TRANSITADAS EM JULGADO.

O STJ, no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado.

Todavia, a vinculação de Conselheiro ao quanto decidido na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do CPC somente ocorre quanto às decisões definitivas de mérito (art. 62-A, do RICARF), o que somente ocorre com o trânsito em julgado das decisões. Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014.

(...)

Muito bem. O caso destes autos relatado no acórdão recorrido se relaciona com processo de crédito em contexto de não homologação de compensação, tendo o contribuinte vindicado direito creditório *a partir das competências 09/2010 até 06/2014*, em relação as verbas que usou como base de cálculo para recolhimentos que efetuou, embora tenha passado a entender posteriormente que elas não são bases tributáveis das contribuições previdenciárias, e, por isso, apropriou créditos dos indébitos que interpretou e efetivou compensações em GFIP, sob ulterior procedimento de homologação, nas competências 10/2015 a 11/2016 e 13/2016.

Diante da não homologação das compensações, apresentou manifestação de inconformidade. Os créditos advêm de verbas pagas para segurados celetistas (RGPS) referente, no que aqui importa ao “aviso prévio indenizado”. Referidas verbas foram confessadas como tributáveis, porém, após o recolhimento espontâneo, sobreveio reposicionamento do sujeito passivo que passou a entender que se cuida de indébito, daí a tomada de crédito e utilização na compensação em GFIP.

O acórdão paradigma primeiro (nº 9202-003.773) trata de processo de crédito abordando compensações em GFIP não homologadas e o indeferimento ensejou manifestação de inconformidade, ademais se discute que o direito creditório vindicado decorre de ter sido utilizado como base de cálculo de contribuições previdenciárias o “adicional de $\frac{1}{3}$ de férias gozadas” e os “15 dias iniciais que antecedem o auxílio-doença”. Não trata do “aviso prévio indenizado”. O contribuinte fez o recolhimento espontâneo e, posteriormente, sobreveio reposicionamento do sujeito passivo que passou a entender que se cuida de indébito, daí a tomada de crédito e utilização na compensação em GFIP.

No acórdão paradigma primeiro (nº 9202-003.773) o “aviso prévio indenizado” não é enfrentado diretamente. Ele é citado indiretamente em ementas de julgados de referência, mas não é o debate do acórdão. Então, o tema sobre o “aviso prévio indenizado” não cabe ser conhecido por tal paradigmático.

O acórdão paradigma segundo (nº 2401-003.943) cuida de situação de *lançamento de ofício*, a partir de auditoria sobre a chamada “folha de salários”, para conferência da regularidade fiscal dos recolhimentos das contribuições previdenciárias que têm por base a “folha”. Uma vez constatadas divergências, efetuou-se o lançamento de ofício em procedimento de determinação e exigência dos créditos tributários que se entendeu serem devidos. O contribuinte instaurou a lide por meio de apresentação de impugnação a tempo e modo, na qual sustentou, dentre outras, teses segundo a qual o lançamento precisava ser revisto ao considerar que se utilizou como base de cálculo das divergências as verbas do “aviso prévio indenizado”, do “adicional de $\frac{1}{3}$ de férias gozadas” e dos “15 dias iniciais que antecedem o auxílio-doença”. Estas verbas não seriam base de cálculo de contribuições previdenciárias e, por isso, sobre eles não se fez qualquer recolhimento e o lançamento de ofício não poderia constituir crédito sobre o que não é tributável.

Observo que o “paradigma segundo (nº 2401-003.943)” tem contexto fático diverso do acórdão recorrido. O caso do acórdão recorrido é de direito creditório no qual houve recolhimento espontâneo e, após revisão interna do contribuinte em relação a seus atos e recolhimento, ele requisita o indébito e procede com compensação, sob ulterior homologação. Este é o fato do recorrido. Lado outro, no caso paradigmático em referência não se realiza qualquer recolhimento espontâneo. Não há pedido de reconhecimento de crédito. O contribuinte do paradigmático sempre entendeu que as verbas eram indenizatórias e, por isso, não as recolhia e em auditoria por parte da fiscalização se observa a necessidade de lançar de ofício o valor que entende ser devido.

Ainda que a discussão de “direito” nos acórdãos (*recorrido e paradigma segundo*) seja em relação a ser, ou não, tributáveis determinadas verbas, tem-se que ponderar serem os “fatos diferentes”.

Vale dizer, fatos descortinados em processo de crédito com pedido de compensação são diferentes de fatos constatados em processo de lançamento de ofício.

Sobremais, realmente, não há paradigma para se conceber a admissibilidade do recurso especial para o aviso prévio indenizado. Isto porque, o instrumento processual aviado esbarra no disposto na alínea “b” do inciso III do §12 do art. 118 do RICARF/2023, o qual prescreve:

Art. 118, § 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos;

(...).

Vale dizer, não servirá de paradigma o acórdão que, na data da admissibilidade do recurso, contrariar decisão transitada em julgado do STF ou do STJ, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, respectivamente.

Veja-se a situação.

Sob a sistemática dos recursos repetitivos, consta como “capítulo de sentença” transitado em julgado, no REsp 1.230.957/RS, o entendimento convergente com a decisão recorrida no sentido de que as contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, e as destinadas aos terceiros não incidem sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando a folha de salários ou o salário-de-contribuição.

A conclusão sobre a não tributação do aviso prévio indenizado é catalogada no Tema Repetitivo 478 (REsp 1.230.957/RS), nestes termos:

Questão submetida a julgamento: Discute-se a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

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

Eis a ementa do julgado do STJ no que importa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: (...); AVISO PRÉVIO INDENIZADO; (...).

(...)

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

(...)

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar

o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

(...)

3. Conclusão.

(...)

Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp n. 1.230.957/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 26/2/2014, DJe de 18/3/2014)

O julgamento do REsp 1.230.957/RS ocorreu em 26/02/2014, com publicação de acórdão em 18/03/2014, sendo na sequência rejeitados embargos de declaração em julgamento realizado no dia 23/04/2014, com publicação de acórdão dos aclaratórios em 30/04/2014.

O referido recurso REsp 1.230.957/RS foi objeto de recurso extraordinário, porém, para a temática do “aviso prévio indenizado” houve o trânsito em julgado, pois o objeto do recurso extraordinário era exclusivamente a temática do terço constitucional de férias (Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, Tema 163/STF; posteriormente, afetado ao Tema 985/STF, RE nº 1.072.485, pois o Tema 163 era para servidor público não celetista enquanto o Tema 985 restou apto para o celetista, segurado empregado).

Ainda, tem-se que no Supremo Tribunal Federal, no ARE 745.901 (Tema 759), com trânsito em julgado em 02/10/2014, foi rejeitada a repercussão geral para o debate de “aviso prévio indenizado”, nestes termos:

Tema 759

Questão submetida a julgamento: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, “a”, da Constituição, a possibilidade de incidência de

contribuição previdenciária sobre a verba rescisória percebida por empregado a título de aviso prévio indenizado.

Tese Firmada: A questão da exigibilidade de contribuição previdenciária sobre a parcela do aviso prévio indenizado, recebida pelo empregado, no caso de desligamento imediato do trabalho, tem natureza infraconstitucional, e a ela se atribuem os efeitos da ausência de repercussão geral, nos termos do precedente fixado no RE 584.608, rel. Ministra Ellen Gracie, DJe 13/03/2009.

Vale dizer, sob o regime de recurso repetitivo, o STJ entendeu que a verba não tem natureza remuneratória e o STF assentou que o debate é infraconstitucional.

Sendo certa a ocorrência do trânsito em julgado no tocante ao “aviso prévio indenizado”, definitiva é a decisão do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual, com arrimo na alínea “b” do inciso III do §12 do art. 118 do RICARF/2023, não conheço do recurso especial fazendário para o tema do “aviso prévio indenizado”.

(b) Conhecimento: 15 dias que antecedem o auxílio-doença

Objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9202-003.773**, Processo nº 10073.721068/2011-97 (e-fls. 173/174, com ementa na íntegra do essencial), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2009

(...)

PRIMEIROS 15 DIAS DE AUXÍLIO-DOENÇA.

Os valores decorrentes da obrigação legal de pagar o salário devido ao empregado nos primeiros 15 dias de afastamento por doença (também denominado de salário-enfermidade), caracteriza interrupção do contrato de trabalho, mantida sua característica de verba salarial, assim passível de sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, patronal e a cargo do empregado.

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-003.943**, Processo nº 10972.720090/2012-67 (e-fls. 174/77, com ementa na íntegra do essencial), cujo precedente colaciona a ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

(...)

VERBAS “INDENIZATÓRIAS”. QUINZE PRIMEIROS DIAS DO AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA. SALÁRIO-MATERNIDADE. REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS. ADICIONAL DE FÉRIAS. ADICIONAIS.

Diante da moldura constitucional e em razão da amplitude conceitual e legislativa dos conceitos de remuneração e salário-de-contribuição, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91), nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

ADICIONAIS. DE FÉRIAS. DE HORAS EXTRAS. NOTURNO. DE INSALUBRIDADE. DE PERICULOSIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O caráter remuneratório dos adicionais de férias (art. 7º, XVII, da CF), de horas extras (art. 7º, XVI, da CF), noturno (art. 7º, IX, da CF), de insalubridade (art. 7º, XXIII, da CF) e de periculosidade (art. 7º, XXIII, da CF), é inequívoco, pois tratam-se de conquistas sociais que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório.

RECURSOS REPETITIVOS. SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC. VINCULAÇÃO. ART. 62-A DO RICARF. DECISÕES NÃO TRANSITADAS EM JULGADO.

O STJ, no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado.

Todavia, a vinculação de Conselheiro ao quanto decidido na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do CPC somente ocorre quanto às decisões definitivas de mérito (art. 62-A, do RICARF), o que somente ocorre com o trânsito em julgado das decisões. Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014.

(...)

O caso destes autos relatado no acórdão recorrido se relaciona com processo de crédito em contexto de não homologação de compensação, tendo o contribuinte vindicado direito creditório *a partir das competências 09/2010 até 06/2014*, em relação as verbas que usou como base de cálculo para recolhimentos que efetuou, embora tenha passado a entender posteriormente que elas não são bases tributáveis das contribuições previdenciárias, e, por isso, apropriou créditos dos indébitos que interpretou e efetivou compensações em GFIP, sob ulterior procedimento de homologação, nas competências 10/2015 a 11/2016 e 13/2016.

Diante da não homologação das compensações, apresentou manifestação de inconformidade. Os créditos advêm de verbas pagas para segurados celetistas (RGPS) referente, no que aqui importa, aos “15 dias iniciais que antecedem o auxílio-doença”. Referidas verbas foram confessadas como tributáveis, porém, após o recolhimento espontâneo, sobreveio reposicionamento do sujeito passivo que passou a entender que se cuida de indébito, daí a tomada de crédito e utilização na compensação em GFIP.

O acórdão paradigma primeiro (nº 9202-003.773) trata de processo de crédito abordando compensações em GFIP não homologadas e o indeferimento ensejou manifestação de inconformidade, ademais se discute que o direito creditório vindicado decorre de ter sido utilizado como base de cálculo de contribuições previdenciárias os “15 dias iniciais que antecedem o auxílio-doença”. O contribuinte fez o recolhimento espontâneo e, posteriormente, sobreveio reposicionamento do sujeito passivo que passou a entender que se cuida de indébito, daí a tomada de crédito e utilização na compensação em GFIP.

O acórdão paradigma segundo (nº 2401-003.943) cuida de situação de *lançamento de ofício*, a partir de auditoria sobre a chamada “folha de salários”, para conferência da regularidade fiscal dos recolhimentos das contribuições previdenciárias que têm por base a “folha”. Uma vez constatadas divergências, efetuou-se o lançamento de ofício em procedimento de determinação e exigência dos créditos tributários que se entendeu serem devidos. O contribuinte instaurou a lide por meio de apresentação de impugnação a tempo e modo, na qual sustentou, dentre outras, teses segundo a qual o lançamento precisava ser revisto ao considerar que se utilizou como base de cálculo das divergências as verbas do “aviso prévio indenizado”, do “adicional de $\frac{1}{3}$ de férias gozadas” e dos “15 dias iniciais que antecedem o auxílio-doença”. Estas verbas não seriam base de cálculo de contribuições previdenciárias e, por isso, sobre eles não se fez qualquer recolhimento e o lançamento de ofício não poderia constituir crédito sobre o que não é tributável.

Observo que o “paradigma segundo (nº 2401-003.943)” tem contexto fático diverso do acórdão recorrido. O caso do acórdão recorrido é de direito creditório no qual houve recolhimento espontâneo e, após revisão interna do contribuinte em relação a seus atos e recolhimento, ele requisita o indébito e procede com compensação, sob ulterior homologação. Este é o fato do recorrido. Lado outro, no caso paradigmático em referência não se realiza qualquer recolhimento espontâneo. Não há pedido de reconhecimento de crédito. O contribuinte do paradigmático sempre entendeu que as verbas eram indenizatórias e, por isso, não as recolhia e em auditoria por parte da fiscalização se observa a necessidade de lançar de ofício o valor que entende ser devido.

Ainda que a discussão de “direito” nos acórdãos (*recorrido e paradigma segundo*) seja em relação a ser, ou não, tributáveis determinadas verbas, tem-se que ponderar serem os “fatos diferentes”.

Vale dizer, fatos descortinados em processo de crédito com pedido de compensação são diferentes de fatos constatados em processo de lançamento de ofício.

Sobremais, realmente, não há paradigma para se conceber a admissibilidade do recurso especial para o absenteísmo relativo aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença. Isto porque, o instrumento processual aviado esbarra no disposto na alínea “b” do inciso III do §12 do art. 118 do RICARF/2023, o qual prescreve:

Art. 118, § 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos;

(...).

Vale dizer, não servirá de paradigma o acórdão que, na data da admissibilidade do recurso, contrariar decisão transitada em julgado do STF ou do STJ, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, respectivamente.

Veja-se a situação.

Sob a sistemática dos recursos repetitivos, consta como “capítulo de sentença” transitado em julgado, no REsp 1.230.957/RS, o entendimento convergente com a decisão recorrida no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros (15) quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

A conclusão sobre a não tributação do absenteísmo relativo aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença é catalogada no Tema Repetitivo 738 (REsp 1.230.957/RS), nestes termos:

Questão submetida a julgamento: Discute-se a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença.

Tese Firmada: Sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Eis a ementa do julgado do STJ no que importa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA

SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: (...); IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

(...)

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

(...)

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio- doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, §3º, da Lei 8.213/91 com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.

(...)

3. Conclusão.

(...)

Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp n. 1.230.957/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 26/2/2014, DJe de 18/3/2014)

O referido recurso REsp 1.230.957/RS foi objeto de recurso extraordinário, porém, para a temática do “absenteísmo relativo aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença” houve o trânsito em julgado, pois o objeto do recurso extraordinário era exclusivamente a temática do terço constitucional de férias (Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, Tema 163/STF; posteriormente, afetado ao Tema 985/STF, RE nº 1.072.485, pois o Tema 163 era para servidor público não celetista enquanto o Tema 985 restou apto para o celetista, segurado empregado).

O julgamento do REsp 1.230.957/RS ocorreu em 26/02/2014, com publicação de acórdão em 18/03/2014, sendo na sequência rejeitados embargos de declaração em julgamento realizado no dia 23/04/2014, com publicação de acórdão dos aclaratórios em 30/04/2014.

Ainda, tem-se que no Supremo Tribunal Federal, no RE 611.505 (Tema 482), com trânsito em julgado em 19/02/2021, após embargos rejeitados, foi rejeitada a repercussão geral, nestes termos:

Tema 482

Questão submetida a julgamento: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 97 e 195, I, “a”, ambos da Constituição Federal, a ofensa, ou não, ao princípio da reserva de plenário por acórdão do Superior Tribunal de Justiça que, em órgão fracionário, assentou a natureza não-salarial do auxílio-doença pago ao empregado nos primeiros quinze dias de seu afastamento do trabalho e, em consequência, afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre esses valores a cargo do empregador.

Tese Firmada: A questão da incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de auxílio-doença tem natureza infraconstitucional, e a ela se atribuem os efeitos da ausência de repercussão geral, nos termos do precedente fixado no RE n. 584.608, rel. Ministra Ellen Gracie, DJe 13/03/2009.

Vale dizer, sob o regime de recurso repetitivo, o STJ entendeu que a verba não tem natureza remuneratória e o STF assentou que o debate é infraconstitucional.

Demais disto, este Colegiado já se debruçou sobre a matéria em processo de vindicado direito creditório em debate sobre a glosa de compensações, ocasião na qual assentou, de forma unânime, conforme ementa (Acórdão nº 9202-011.634):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2017

AUXÍLIO-DOENÇA. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE STJ E ORIENTAÇÃO DA PGFN.

Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial (REsp 1.230.957/RS, julgado na sistemática de recursos repetitivos do STJ, e orientação da PGFN através do Parecer SEI nº 1446/2021/ME).

Cabe ressaltar, outrossim, que a PGFN editou o Parecer SEI nº 1446/2021/ME, reconhecendo que se trata de matéria incontroversa e dispensando recursos judiciais sobre o objeto em discussão, razão pela qual encaminhou a matéria ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional objetivando a vinculação das decisões a serem tomadas pela RFB, nos termos do art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, nestes termos:

Parecer SEI nº 1446/2021/ME

(...)

Importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença (verba). Inexigibilidade das contribuições previdenciárias, a cargo do empregador e do empregado, e inexigibilidade das contribuições destinadas aos terceiros sobre a dita verba. Tema com dispensa de contestar e de recorrer, à luz do que prevê o art. 2º, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016, e o art. 19, VI, da Lei nº 10.522, de 2002.

Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017. Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo do empregado, sobre a verba paga pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença. Inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e de recorrer, com fulcro no art. 2º, VII, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016. Ratificação do entendimento nas Notas PGFN/CRJ/Nº 520/2017 e Nº 981/2017. Ausência de vinculação da RFB ao aludido entendimento, enquanto ele não for subscrito pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ante a exigência contida no art. 19-A, caput e III, da Lei nº 10.522, de 2002.

(...)

V. Conclusões

26. Considerando que todas as indagações da RFB foram respondidas e que o aludido órgão fazendário ainda não se encontra vinculado a nenhum dos entendimentos apresentados neste parecer, esta manifestação, visando dar eficiência e agilidade a essa finalidade, ratifica e consolida os posicionamentos contidos na Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017, na Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/COJUD nº 08, de 18/09/2020 e no Parecer SEI Nº 16120/2020/ME, a fim de submetê-los, por meio deste opinativo, à assinatura do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, dando assim cumprimento ao comando do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 2002, diante da premente necessidade de conferir racionalidade e simetria na atuação judicial e administrativa e da concretização da política institucional de redução da litigiosidade.

27. Para tanto, compilam-se, abaixo, todas as teses de dispensa relacionadas à matéria a que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional deve anuir, objetivando a vinculação das decisões a serem tomadas pela RFB:

a) a contribuição previdenciária do empregado, prevista no inciso I do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, não incide sobre a remuneração paga pelo empregador aos empregados nos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença, por força da Nota PGFN/CRJ/Nº 115/2017 e deste parecer;

(...)

(...)

Consequentemente, em 05/02/2021, foi publicado no DOU o Despacho nº 40/PGFN-ME, de 04 de fevereiro de 2021, no sentido de aprovar o entendimento consubstanciado no Parecer SEI nº 1446/2021/ME acima citado.

Sendo certa a ocorrência do trânsito em julgado no tocante ao “absenteísmo relativo aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença”, definitiva é a decisão do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual, com arrimo na alínea “b” do inciso III do §12 do art. 118 do RICARF/2023, não conheço do recurso especial fazendário para o tema do “absenteísmo relativo aos 15 dias que antecedem o auxílio-doença”.

(c) Conhecimento: Adicional $\frac{1}{3}$ de férias:

A Turma Ordinária do CARF afastou a exigência de tributação da rubrica do adicional de $\frac{1}{3}$ de férias (*terço constitucional de férias*) gozadas da base de cálculo da chamada folha de salários, uma vez que entendeu ser verba indenizatória, pelo que reconheceu o direito creditório e no ponto particular específico homologou a compensação que tinha sido glosado em despacho decisório que não reconhecia esse crédito.

A Fazenda Nacional interpôs o recurso especial no sentido de reverter o julgado e manter o não reconhecimento do indébito pretendido e não homologar a compensação no ponto específico e particular.

Importante, desde logo, entender que o caso é processo de crédito.

Não é situação de *lançamento de ofício*.

Objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9202-003.773**, Processo nº 10073.721068/2011-97 (e-fls. 173/174, com ementa na íntegra do essencial), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2009

(...)

ADICIONAL DE FÉRIAS.

O adicional de $\frac{1}{3}$ de férias possui natureza remuneratória, não havendo que se cogitar de sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto na hipótese de férias não gozadas, objeto de indenização.

(...)

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-003.943**, Processo nº 10972.720090/2012-67 (e-fls. 174/77, com ementa na íntegra do essencial), cujo precedente colaciona a ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

(...)

VERBAS “INDENIZATÓRIAS”. QUINZE PRIMEIROS DIAS DO AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA. SALÁRIO-MATERNIDADE. REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS. ADICIONAL DE FÉRIAS. ADICIONAIS.

Diante da moldura constitucional e em razão da amplitude conceitual e legislativa dos conceitos de remuneração e salário-de-contribuição, tanto nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado por auxílio-doença ou auxílio-acidente (art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91), como no salário-maternidade (art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91), nas férias (art. 7º, XVII, da CF, e art. 129 da CLT), temos típicas hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, razão pela qual, a despeito de inexistir prestação de serviço, há remuneração e, havendo remuneração paga, devida ou creditada, há incidência de contribuições previdenciárias.

ADICIONAIS. DE FÉRIAS. DE HORAS EXTRAS. NOTURNO. DE INSALUBRIDADE. DE PERICULOSIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O caráter remuneratório dos adicionais de férias (art. 7º, XVII, da CF), de horas extras (art. 7º, XVI, da CF), noturno (art. 7º, IX, da CF), de insalubridade (art. 7º, XXIII, da CF) e de periculosidade (art. 7º, XXIII, da CF), é inequívoco, pois tratam-se de conquistas sociais que nada mais representam senão uma retribuição legal pelo trabalho, de sorte que não haveria razão para se negar o seu caráter remuneratório.

RECURSOS REPETITIVOS. SISTEMÁTICA DO ART. 543 DO CPC. VINCULAÇÃO. ART. 62-A DO RICARF. DECISÕES NÃO TRANSITADAS EM JULGADO.

O STJ, no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado.

Todavia, a vinculação de Conselheiro ao quanto decidido na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do CPC somente ocorre quanto às decisões definitivas de mérito (art. 62-A, do RICARF), o que somente ocorre com o trânsito em julgado das decisões. Em sentido semelhante, são os argumentos contidos na Nota/PGFN/CRJ/Nº 640/2014.

(...)

O caso destes autos relatado no acórdão recorrido se relaciona com processo de crédito em contexto de não homologação de compensação, tendo o contribuinte vindicado direito creditório *a partir das competências 09/2010 até 06/2014*, em relação as verbas que usou como base de cálculo para recolhimentos que efetuou, embora tenha passado a entender posteriormente que elas não são bases tributáveis das contribuições previdenciárias, e, por isso,

apropriou créditos dos indébitos que interpretou e efetivou compensações em GFIP, sob ulterior procedimento de homologação, nas competências 10/2015 a 11/2016 e 13/2016.

Diante da não homologação das compensações, apresentou manifestação de inconformidade. Os créditos advêm de verbas pagas para segurados celetistas (RGPS) e no que importa referente ao “adicional de $\frac{1}{3}$ de férias gozadas”. Referidas verbas foram confessadas como tributáveis, porém, após o recolhimento espontâneo, sobreveio reposicionamento do sujeito passivo que passou a entender que se cuida de indébito, daí a tomada de crédito e utilização na compensação em GFIP.

O acórdão paradigma primeiro (nº 9202-003.773) trata de processo de crédito abordando compensações em GFIP não homologadas e o indeferimento ensejou manifestação de inconformidade, ademais se discute que o direito creditório vindicado decorre de ter sido utilizado como base de cálculo de contribuições previdenciárias o “adicional de $\frac{1}{3}$ de férias gozadas”. O contribuinte fez o recolhimento espontâneo e, posteriormente, sobreveio reposicionamento do sujeito passivo que passou a entender que se cuida de indébito, daí a tomada de crédito e utilização na compensação em GFIP.

O acórdão paradigma segundo (nº 2401-003.943) cuida de situação de *lançamento de ofício*, a partir de auditoria sobre a chamada “folha de salários”, para conferência da regularidade fiscal dos recolhimentos das contribuições previdenciárias que têm por base a “folha”. Uma vez constatadas divergências, efetuou-se o lançamento de ofício em procedimento de determinação e exigência dos créditos tributários que se entendeu serem devidos. O contribuinte instaurou a lide por meio de apresentação de impugnação a tempo e modo, na qual sustentou, dentre outras, teses segundo a qual o lançamento precisava ser revisto ao considerar que se utilizou como base de cálculo das divergências as verbas do “adicional de $\frac{1}{3}$ de férias gozadas” e outras. Estas verbas não seriam base de cálculo de contribuições previdenciárias e, por isso, sobre eles não se fez qualquer recolhimento e o lançamento de ofício não poderia constituir crédito sobre o que não é tributável.

Observo que o “paradigma segundo (nº 2401-003.943)” tem contexto fático diverso do acórdão recorrido. O caso do acórdão recorrido é de direito creditório no qual houve recolhimento espontâneo e, após revisão interna do contribuinte em relação a seus atos e recolhimento, ele requisita o indébito e procede com compensação, sob ulterior homologação. Este é o fato do recorrido. Lado outro, no caso paradigmático em referência não se realiza qualquer recolhimento espontâneo. Não há pedido de reconhecimento de crédito. O contribuinte do paradigmático sempre entendeu que as verbas eram indenizatórias e, por isso, não as recolhia e em auditoria por parte da fiscalização se observa a necessidade de lançar de ofício o valor que entende ser devido.

Ainda que a discussão de “direito” nos acórdãos (*recorrido e paradigma segundo*) seja em relação a ser, ou não, tributáveis determinadas verbas, tem-se que ponderar serem os “fatos diferentes”.

Vale dizer, fatos descortinados em processo de crédito com pedido de compensação são diferentes de fatos constatados em processo de lançamento de ofício.

Aliás, no contexto do “*adicional de 1/3 de férias gozadas*”, para fins de aplicação da modulação do STF no Tema 985 (RE 1.072.485), importa saber se houve, ou não, recolhimento espontâneo, ainda que posteriormente se retifique voluntariamente a posição com o pedido administrativo de indébito em GFIP com a imediata compensação, sob ulterior homologação. Importa saber se é processo de crédito com pedido de compensação.

Isto porque, em caso de recolhimento espontâneo, ainda que submetido a pedido de compensação administrativo, discutindo-se a querela em processo administrativo de crédito, a contribuição já paga/recolhida, que não tiver sido questionada judicialmente até 15/09/2020, não será devolvida pela União. Então, em processo de compensação, não haverá homologação, caso não tenha sido proposto processo judicial até 15/09/2020 para declarar o indébito. É isso que afirma uma parte da regra de modulação do terço constitucional.

A modulação ainda contempla a não incidência em exigências por lançamento de ofício efetivados pela fiscalização até 14/09/2020, quando o contribuinte não recolheu o tributo; lado outro, valida os lançamentos de ofício a partir de 15/09/2020.

Então, fatos envolvendo pedido de crédito/indébito com compensação no qual se recolheu voluntariamente a exação no primeiro momento são diferentes de fatos envolvendo casos de *lançamento de ofício puro* no qual jamais se reconheceu a exação tributária e não se recolheu sobre a verba.

Este Colegiado bem analisou essas particularidades no Acórdão nº 9202-011.886 (Processo nº 16682.720636/2018-17) e a votação foi unânime na sessão de 17/03/2026.

Em relação ao “paradigma primeiro (nº 9202-003.773)” ele trata de processo de crédito/indébito com compensação, inclusive cuida da discussão de ser, ou não, tributáveis o “adicional de 1/3 de férias gozadas”. Nestes as situações fáticas e jurídicas são similares e as conclusão opostas, ensejando o conhecimento.

Para o “adicional de 1/3 de férias gozadas” deve ter seguimento em face ao primeiro paradigma.

Ora, o acórdão recorrido entendeu que as rubricas não devem integrar o salário de contribuição previdenciário, por se tratar de verbas indenizatórias, adotando os fundamentos da decisão proferida pelo STJ no julgamento do REsp 1.230.957. Por outro lado, o paradigma primeiro acostado aponta que tais rubricas possuem natureza remuneratória e, apesar de já existir julgamento em sentido oposto no STJ, na sistemática de Recurso Repetitivo, ainda não havia o trânsito em julgado, não sendo obrigatória a sua adoção pelo CARF, eis que não é decisão definitiva de mérito.

Para o tema do “*adicional de 1/3 de férias gozadas*”, realmente, não havia o trânsito em julgado do capítulo do REsp 1.230.957. A situação é diversa dos outros casos.

Por isso, não há o óbice regimental.

O referido recurso REsp 1.230.957/RS foi objeto de recurso extraordinário e para a temática do adicional do terço de férias gozadas (terço constitucional) ele não tinha tido o trânsito em julgado, não era definitivo, pois objeto do Recurso Extraordinário 593.068/SC, Tema 163/STF; posteriormente, afetado ao Tema 985, RE 1.072.485, pois o Tema 163 era para servidor público não celetista enquanto o Tema 985 restou apto para o celetista, segurado empregado do RGPS.

Saliente-se, ainda, que no Tema 985 houve a reforma do entendimento para a temática do terço constitucional de férias gozadas. Também, ocorreu modulação e saber se o processo é de crédito ou de lançamento de ofício importa ao debate de mérito para efeitos de aplicar a modulação dada pelo STF.

O assunto foi bem abordado por este Colegiado no Acórdão nº 9202-011.886 e o caso em processo de direito creditório foi conhecido.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial pelo primeiro paradigma para conhecer do recurso especial de divergência em relação ao debate sobre o “*adicional de 1/3 de férias gozadas*”.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- Incidência da Contribuição Previdenciária sobre “adicional de 1/3 de férias gozadas”

O recorrente (Fazenda Nacional), em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força de caso paradigmático (admitido).

Sustenta, em breve síntese, que a decisão do STJ não é definitiva e a verba tem natureza remuneratória.

O caso está detalhadamente relatado alhures.

Muito bem.

Importante entender que os autos cuidam de processo de direito creditório.

O contribuinte recolheu voluntariamente contribuições previdenciárias sobre a rubrica do terço de férias gozadas, porém, posteriormente aos recolhimentos, entendeu que fez recolhimentos indevidos. Em sua nova interpretação, a verba seria não tributável, logo teria direito ao indébito para repetir os recolhimentos que efetivou. Por isso, o contribuinte transmitiu GFIPs declarando o crédito e realizando compensações com o encontro de contas no imediato aproveitamento e liquidação, sob ulterior procedimento de homologação pela autoridade fiscal.

O debate envolve o Tema 985/STF e a modulação dos efeitos da tese nele fixada no RE 1.072.485, o qual revisou o Tema 479/STJ do REsp 1.230.957.

Ao fim e ao cabo, o debate de momento devolvido ao Colegiado é exclusivamente sobre fazer jus, ou não, o contribuinte ao aduzido direito creditório sobre o terço de férias do qual se apropriou administrativamente e utilizou em compensação.

Consta nos autos que o indébito perseguido é das competências 09/2010 a 06/2014 e o crédito é utilizado para compensação nas competências 10/2015 a 11/2016 e 13/2016.

Consta nos autos que não se homologou a compensação e, ato seguinte, a *Manifestação de Inconformidade* do contribuinte se irrisignando com o não reconhecimento do indébito foi protocolada em 22/12/2017 (e-fls. 39/68). Ela instaurou o contencioso administrativo.

O marco temporal da modulação é 15/09/2020.

À análise.

O tema deste capítulo se relaciona com o adicional de férias ou terço de férias ou terço constitucional de férias, e não com as férias em si, em contexto de **processo de compensação**.

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 findou por reformar arcabouço jurisprudencial que abrangia precedentes do próprio STF, além do Recurso Repetitivo do STJ que primeiro se mencionou, com tese em sentido contrário ao precedente, 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.

Deveras, em embargos de declaração primevo, o STF assim se posicionou sobre a modulação, conforme ementa do seu julgado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. TERÇO DE FÉRIAS. MODULAÇÃO DE EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO.

I. Caso em exame

1. Embargos de declaração que objetivam a modulação dos efeitos do acórdão que reconheceu a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre o terço constitucional de férias.

II. Questão em discussão

2. Discute-se a presença dos requisitos necessários à modulação temporal dos efeitos da decisão.

III. Razões de decidir

3. Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que o adicional de férias teria natureza compensatória, e, assim, não constituiria ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ele não incidiria contribuição previdenciária patronal. Havia, ainda, diversos precedentes desta Corte no sentido de que a discussão acerca da natureza jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas para fins de incidência da contribuição previdenciária seria de índole infraconstitucional.

4. Com o reconhecimento da repercussão geral e o julgamento de mérito deste recurso, há uma alteração no entendimento dominante, tanto no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal quanto em relação ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo.

5. A mudança da jurisprudência é motivo ensejador de modulação dos efeitos, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes. CPC/2015 e decisões desta Corte.

IV. Dispositivo

6. Embargos de declaração parcialmente providos, 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.

Dispositivos relevantes citados: Constituição Federal, art. 195, I, a (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998); Lei nº 8.212/1991, art. 22, I.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.230.957 (2014), Rel. Min. Mauro Campbell; STF, ARE 1.260.750 (2020), Rel. Min. Dias Toffoli; RE 643.247 EDs (2019), Rel. Min. Marco Aurélio; RE 594.435-EDs (2019), Red. p/o acórdão o Min. Alexandre de Moraes; RE 593.849 (2017), Rel. Min. Edson Fachin; RE 892.238 (2016), Rel. Min. Luiz Fux; RE 565.160 (2017), Rel. Min. Marco Aurélio.

(RE 1072485 ED, Relator MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão LUÍS ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 18-09-2024 PUBLIC 19-09-2024)

Demais disto, em 24/09/2025, ocorreu a certificação do trânsito em julgado do RE nº 1.072.485 (Tema 985), conforme andamento processual no site do STF.

A Fazenda Nacional não obteve sucesso na tentativa de alterar o marco temporal ou os efeitos da modulação.

De mais a mais, em consulta no site do STJ, já consta nos andamentos processuais do REsp nº 1.230.957 que, em 25/09/2025, foi levantado o sobrestamento. A rigor, veja-se o informe:

25/09/2025 15:02	Levantada a Causa Suspensiva ou de Sobrestamento - Suspensão / Sobrestamento por Recurso Extraordinário com Repercussão Geral de número Tema 985 (14975)
25/09/2025 15:02	Juntada de Certidão : Certifica-se que, nesta data, foi finalizado o sobrestamento em razão do Tema 985/STF, tendo em vista a publicação do acórdão de mérito do precedente. (581)

Feito esse histórico, passo ao caso específico.

Como dito, o caso é de processo de compensação no qual se cumula o pedido de repetição de indébito o qual é automaticamente liquidado com a declaração de certeza e liquidez de créditos, sob ulterior homologação da compensação. O direito creditório advém de vindicados recolhimentos de contribuições previdenciárias recolhidas voluntariamente antes de 15/09/2020.

Posteriormente ao recolhimento, o contribuinte passou a entender que a verba era não tributável.

Muito bem. Assiste razão ao recorrente (Fazenda Nacional) em pretender a reforma da decisão. A razão é a modulação determinada pelo STF, seus limites e peculiaridade. Explico.

Veja-se. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), após modulação assentada no Tema 985, decidiu que a contribuição previdenciária 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, com a ressalva de que as contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

Extrai-se da modulação do Tema 985 do STF duas conclusões:

- i) *que os fatos geradores ocorridos e não recolhidos até 14/09/2020 não podem ser exigidos* (aqui importa os processos de lançamento de ofício); e
- ii) *que, em relação a fatos geradores ocorridos e que foram recolhidos voluntariamente até 15/09/2020, para que ocorra a devolução, por qualquer que seja a modalidade, como, por exemplo, pela via da compensação ou repetição do indébito, é necessário que tenha sido questionada **judicialmente** a exação como verba não tributável, não sendo suficiente haver processo administrativo fiscal em curso.*

A modulação do Tema 985/STF (RE nº 1.072.485) foi assentada no julgamento de embargos de declaração, nestes termos: *“em dar 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”*. (grifei)

Dessarte, tendo o contribuinte recolhido voluntariamente a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e não questionado judicialmente a exação, até 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Tema 985, não será possível realizar a devolução do pretendido crédito por meio de homologação de compensação, ainda que tenha sido transmitida a GFIP ou o PER/DCOMP antes de 15/09/2020, mesmo que

instaurado o contencioso administrativo fiscal por manifestação de inconformidade em momento anterior ao citado marco temporal no processo de compensação.

A questão sensível é que a modulação exigiu prévia ação judicial para declarar o indébito.

Aliás, colhe-se no inteiro teor do Acórdão do Tema 985 a proposta de Sua Excelência Ministro Luiz Fux para que os processos administrativos também fossem ressalvados, porém não foi acolhida a manifestação de Sua Excelência em voto vogal declarado por escrito, o qual se deu nos seguintes termos, os quais valem conhecer, *ipsis litteris*:

Voto do Ministro Luiz Fux RE 1072485 ED / PR [Tema 985, trecho do voto]:

“Tenho que a produção de efeitos para o julgado deve se dar a partir da publicação do acórdão, qual seja o momento de divulgação de sua ata de julgamento – 15/09/2020, ressalvando-se, na linha proposta pelo E. Ministro Roberto Barroso os recolhimentos realizados antes desta data sem questionamento judicial.

Além disso, proponho que também sejam ressalvados os recolhimentos realizados com impugnação na via administrativa, prestigiando-se a segurança jurídica como forma de se prestigiar a previsibilidade do contribuinte quanto à exação.

Ex positis, PROVEJO parcialmente os Embargos de Declaração para modular os efeitos do entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal a partir da data de publicação do acórdão, ressalvados os valores já pagos pelos contribuintes sem contestação judicial ou administrativa.

É como voto” (grifo adicionado)

A proposta não foi acolhida pelo Colegiado da Suprema Corte.

Sobremais, anoto que Suas Excelências os Ministros Marco Aurelio (relator), Ricardo Lewandowski, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes rejeitavam qualquer modulação. Acolheram a modulação Suas Excelências Luís Roberto Barroso (redator para acórdão), Rosa Weber, Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Nunes Marques, Luiz Edson Fachin (*que propunha fosse do próximo exercício financeiro e não em 15/09/2020*), Luiz Fux (*que propunha adicionar os processos administrativos e restou isolado*). Não votaram Suas Excelências os Ministros André Mendonça, Cristiano Zanin, Flávio Dino e Celso de Mello.

Ainda que se reflita sobre a questão sensível dos processos administrativos de compensação que estavam em curso, anteriores ao marco fixado, na qual houve recolhimento seguido de posterior pedido de aproveitamento do crédito com compensação, **a modulação não os contemplou e não foi por falta de proposta.**

Deveras, **o Ministro Luiz Fux fez proposta expressa e não consta que teve acolhida, ademais inexistente relato de novos aclaratórios acolhidos, posteriormente.** É questão de aplicar a modulação por dever regimental e mandamental e não por posição pessoal.

Hodiernamente, o processo (Tema 985) consta com trânsito em julgado.

De mais a mais, a regra na declaração de constitucionalidade é entender que a norma declarada constitucional sempre foi vigente, desde seu nascedouro. A modulação serve para limitar essa regra racional, porém na extensão de seus limites e efeitos.

No caso, a modulação não contemplou processo administrativo de indébito cumulado com compensação quando o contribuinte chegou a recolher *sponte sua* a exação.

Era necessário o processo judicial contemporâneo com o administrativo, por força do racional da modulação aprovada, sem acolhida da proposta do Ministro Luiz Fux.

Por isso, entendo que assiste razão ao recorrente (Fazenda Nacional) porque deve ser aplicada a modulação ordenada pelo STF no Tema 985.

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional) para restabelecer a não homologação da compensação em relação ao adicional de um terço de férias gozadas, não reconhecendo esse direito creditório sem a impugnação judicial antes de 15/09/2020.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço parcialmente do recurso especial de divergência, exceto em relação as temáticas do aviso prévio indenizado e dos 15 (quinze) dias que antecedem o auxílio-doença (absenteísmo); e no mérito, na parte conhecida relacionada com o adicional de um terço de férias gozadas, dou-lhe provimento para restabelecer a não homologação da compensação em relação ao adicional de um terço de férias gozadas, não reconhecendo esse direito creditório sem a impugnação judicial antes de 15/09/2020. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, exceto em relação ao aviso prévio indenizado e aos quinze dias que antecedem o auxílio-doença; e no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para restabelecer a não homologação da compensação em relação ao adicional de um terço de férias.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros