



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10850.723743/2017-51
ACÓRDÃO	2302-004.323 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LABORCLIN RIO PRETO LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2013 a 31/08/2016

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

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o pedido de modulação de efeitos da decisão pela incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço de férias (Tema 985), atribuiu “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”.

FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA.

A verba decorrente de férias gozadas remunera o trabalho, ainda que o descanso seja temporário. Conforme entendimento consolidado no Tema 985 do STF, “surge irrelevante a ausência de prestação de serviço no período de férias. Configura afastamento temporário. O vínculo permanece e o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano”.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. STJ RESP Nº 1.230.957/RS TEMA REPETITIVO 478.

Conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça, em apreciação do Recurso Especial n. 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 n. 1626/2021/ME, aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional. Contudo, na situação dos autos, o contribuinte não comprovou a certeza e liquidez do crédito.

SALÁRIO MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, apreciando o Tema 72 da repercussão geral fixou a seguinte tese: "É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade". Contudo, na situação dos autos, o contribuinte não comprovou a certeza e liquidez do crédito.

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

Não havendo provas incontestes da certeza e liquidez direito creditório, como é o caso dos autos, não é possível superar o óbice procedimental da necessidade de prévia retificação das GFIPs.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% INCIDENTE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF. Quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Contudo, na situação dos autos, o contribuinte não comprovou a certeza e liquidez do crédito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

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

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem descreve o processo (e-fls.256/272):

Trata-se de processo de Manifestação de Inconformidade em face de Decisão exarado na data de 17/01/2018 acerca de Direito Creditório relativo a Contribuições Sociais Previdenciárias apurada mediante Auditoria de Compensação no período de 04/2013 a 08/2015 .

DECISÃO O Despacho Decisório nº 001/2018/DRF/SJR (fl. 137-148) contém o seguinte dispositivo:

CONSIDERO NÃO HOMOLOGADAS, as compensações discriminadas no item 25, transmitidas pelo contribuinte LABORCLIN – LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS E. CITO-HISTOPATOLOGIA LTDA, sendo EXIGÍVEIS OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECLARADOS NAS GFIP, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente, conforme Extrato do Débito de fls.136.

(...)

FUNDAMENTOS

Em resumo, segundo o Despacho Decisório nº 001/2018/DRF/SJR (fl.137-148), e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do procedimento fiscal:

5. Para dirimir dúvidas a respeito das compensações realizadas, o contribuinte foi novamente intimado através do Termo de intimação Fiscal, de 10/08/2017, fls. 129/133, cuja ciência do mesmo se deu por via postal conforme Aviso de Recebimento - nº JR617968639BR, datado de 15/08/2017, fls. 134, a apresentar os elementos que justificassem a origem dos créditos que permitiram a compensação nas GFIP nas competências abaixo relacionadas:

(...)

6. Em 18/10/2017, às fls. 127, o contribuinte pediu prorrogação do prazo em 30 dias, para prestar os esclarecimentos necessários e documentação com relação à origem dos créditos que permitiram a compensação de todo o período solicitado, contudo findo o prazo estipulado requerido, o contribuinte não apresentou devidamente, os detalhamentos das compensações declaradas que justificasse a origem dos créditos utilizados.

7. Da análise a documentação juntada e o constante no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, constatamos que:

7.1 Em relação as compensações cujos créditos foram oriundos de contribuições previdenciárias patronais de verbas indenizatórias, consideradas supostamente inconstitucionais referente as rubricas de Terço Constitucional de Férias, Terço Constitucional de Férias do Próximo mês, Férias, Diferença de Férias, Salário Maternidade e Aviso Prévio Indenizado, do período de 04/2008 a 03/2013, no valor corrigido de R\$ 139.404,68., não consta ação judicial impetrada em nome do contribuinte, com sentença transitada em julgado a seu favor, ou de Mandado de Segurança e/ou Medida Liminar autorizando efetuar as citadas compensações de forma antecipada.

7.2 Não foram justificadas as compensações realizadas nas competências de 08/2015, no valor R\$ 1.031,62 e 06/2016, no valor de R\$ R\$ 42.047,04.

7.3 Que não foram retificadas as GFIP onde foram informadas, as rubricas de Terço Constitucional de Férias, Terço Constitucional de Férias do Próximo mês, Férias, Diferença de Férias, Salário Maternidade, Aviso Prévio Indenizado, do período de 04/2008 a 03/2013, subtraindo o valor nela contida, do salário de contribuição dos segurados empregados.

8. Considerando que em nenhum momento o contribuinte obteve sentença com trânsito em julgado para compensar em GFIP tais créditos, é fato que o contribuinte utilizou - se de procedimento de planejamento de recuperação de créditos, procurando identificar valores recolhidos, em tese, indevidamente, para assim proceder à compensação e mesmo se tal fenômeno aconteceu, como tentou demonstrar, ocorreu em sede de controle difuso de constitucionalidade, isto é, sem eficácia erga omnes e evidentemente não abrangeu pronunciamento favorável especificamente ao sujeito passivo, de maneira a autorizá-lo ao procedimento de compensação.

9. Ausente a manifestação do Senado Federal no sentido de expurgar a eficácia geral do ato normativo combatido, este se mantém íntegro quanto à sua aplicabilidade. Assim, é fato que o contribuinte se utilizou de procedimento de planejamento de recuperação de créditos, compensando valores legalmente devidos, conduto tal procedimento não pode vincular a fiscalização, que age segundo comando de vinculação administrativa, aplicando a legislação de regência aos fatos geradores identificados.

10. Ao não serem retificadas, as GFIP onde foram informadas as aludidas rubricas, subtraindo valor nela contida, do salário de contribuição dos segurados empregados, pode ter gerado benefícios previdenciários indevidos, pois convém ressaltar que a única forma de evitar que um valor compensado seja, ainda assim, convertido em benefício, é com a devida retificação das GFIP. retirando os valores, de forma total ou parcial, do salário de contribuição do sistema informatizado da Previdência Social, até porque, a Previdência Social, em não sendo retificadas as GFIP, será compelida a qualquer momento a conceder

benefícios, em razão das contribuições previdenciárias informadas e recolhidas, contudo, compensadas posteriormente, violando assim, a legislação, pois a Previdência Social não poderá ser compelida a conceder benefícios previdenciários sem que as contribuições correlatas (Patronal e retida) tenham sido recolhidas. A concessão de benefício sem a correspondente fonte de custeio viola o art. 195, § 5º, da Constituição Federal 11. Portanto, concluímos que as compensações realizadas pelo sujeito passivo em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP nas competências 04/2013 a 06/2016, no valor de R\$ 182.516,08, estão em desacordo com as normas legais aplicáveis, visto que:

11.1 Não se originaram comprovadamente, de créditos utilizados em razão de pagamentos ou recolhimento indevidos ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme caput do artigo 89 da Lei n.º 8.212/91 em nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009; 11.2 Não se originaram de créditos compensados por meio de ação judicial impetrada em seu nome e com sentença transitada em julgado a seu favor, visto que, o artigo 170-A da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) estabelece que “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo. objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

FUNDAMENTOS 16. Note-se que o instrumento utilizado pelo sujeito passivo para fins de informação da compensação de contribuições previdenciária não é a DComp, como no caso dos outros tributos administrados pela RFB, mas a GFIP, na competência de sua efetivação. Além disso, o caput do art. 44 da IN RFB nº 900, de 2008, não contradiz o caput do art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que abaixo se reproduz, no que tange à possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subseqüentes, e não antecedentes àqueles em que se apuraram créditos passíveis de restituição ou de reembolso.

[...] 18. Na hipótese de compensação indevida, sujeita-se o postulante à incidência das penalidades constantes dos já transcritos arts. 57 e 58 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

19. Repise-se que a GFIP, a exemplo da DCTF, constitui instrumento de confissão de dívida, podendo-se proceder à sua imediata inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) em caso de não pagamento no prazo estipulado na legislação. É o que se depreende da leitura do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, da Lei nº 8.212, de 1991, e do Decreto nº 3.048, de 1999

[...] 23. Em suma, quando a lei ordinária reconhece como constituído o crédito tributário pela informação, declaração ou confissão do montante devido, fruto de apuração pelo próprio sujeito passivo, nada mais faz que confirmar uma situação de fato, concedendo ao crédito o status de liquidez e certeza, sem prejuízo de eventual discordância por parte do Fisco.

CONCLUSÃO 24. Do acima exposto, resta claro que as compensações realizadas em GFIP pelo contribuinte não foram esclarecidas a esta Auditoria Fiscal e devem ser consideradas não homologadas e os créditos tributários que foram supostamente assim liquidados devem retornar a condição de exigíveis nos sistemas de controle da RFB, desde os respectivos vencimentos, com os acréscimos legais previstos na legislação tributária vigente.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 3ª Turma da DRJ/CGE, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório.

Cientificada do acórdão, a contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, alegando, em breve síntese (e-fls. 295/318):

- a) As verbas ora discutidas não se configuram, nenhuma delas, como uma contraprestação pelo trabalho exercido ou como uma gratificação por um trabalho extraordinário, exigindo, assim, que sobre elas não incida a contribuição previdenciária, pois não apenas não possuem vínculo remuneratório, mas objetivam indenizar uma situação específica ocorrida com o empregado. São elas:

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

No que tange às férias e ao seu adicional constitucional, observa-se que o STJ, nos autos do REsp nº 1.230.957/RS firmou o Tema Repetitivo nº 479, cuja literalidade determina: "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 à cargo da empresa", que é caso distinto do disposto no Tema nº 737, o qual trata especificamente do adicional relativo às férias indenizadas, a reclamar que não incidem as contribuições previdenciárias sobre as verbas ora discutidas.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO

A esse respeito, o STJ, também sob a sistemática dos recursos repetitivos, sedimentou a tese cinzelada sob o Tema nº 478, segundo a qual "Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba Salarial".

A posição é expressamente reconhecida pela Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, cuja ementa já traz a dispensa de recurso quando a matéria discutida é a incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

FÉRIAS

No mesmo sentido, resta evidente que as glosas efetuadas das compensações realizadas sobre os valores de contribuições incidentes sobre as férias gozadas devem ser igualmente revistas. As férias não possuem natureza salarial, pois

escapam ao próprio conceito de contraprestação pelo trabalho realizado pelo segurado.

As férias é um direito constitucional do empregado de interromper o seu trabalho durante certo período a cada ano, sem prejuízo de sua remuneração, cumpridas certas condições de tempo de serviço no ano anterior, de forma a proporcionar o devido descanso e convivência social.

SALÁRIO MATERNIDADE

A ausência de natureza salarial do salário maternidade já foi abordada no tópico imediatamente superior, quando se transcreveu o RE nº 1.322.945, o qual deixa bastante clara a natureza indenizatória dessa verba.

- b) Menciona que o Parecer PGFN 396/2013 (publicado no DOU em 05/07/2013) é suficientemente claro ao dispor sobre a dispensa de impugnação judicial sobre as matérias já devidamente sedimentadas pelos Tribunais Superiores. De igual modo, dispõe o Parecer PGFN/CDA 2.025/2011, de autoria da I. Procuradora Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz, sobre a aplicabilidade da Portaria PGFN 294/2010, especificamente, sobre a dispensa de contestação e recursos, bem como desistência dos já interpostos que se refiram a demanda e/ou questão que versar sobre matéria já definida pelo STF ou pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede repercussão geral e repetitivo, respectivamente;
- c) Uma vez declarada a inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91 pela Corte Suprema, em recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-B do antigo Código de Processo Civil (RE n. 595.838/SP), e incluído este tema jurídico na lista de dispensa de recorrer e contestar da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, surgiu para esta petionante o direito líquido e certo de reaver as contribuições sociais (art. 22, IV, da Lei 8.212/91) indevidamente recolhidas nos últimos cinco anos, conforme, aliás, orientou este próprio Órgão na Solução de Consulta n. 152/15. Em relação aos créditos compensados com base na declaração de inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, é preciso esclarecer que estes foram apurados entre as competências fiscais de 06/2011 e 03/2016 e posteriormente compensados em GFIP nas competências fiscais de 06/2016, observando rigorosamente os prazos, critérios de valoração de créditos e formalidades exigidos pelo CTN e pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012;
- d) Menciona que ao glosar as compensações realizadas com esteio em sedimentado entendimento doutrinário, jurisprudencial e legal, a Receita Federal está laborando contra o princípio da eficiência, retardando indevidamente o desfecho inevitável do reconhecimento do cabimento de tais creditamentos, movimentando sem razão de ser a pesada e custosa máquina administrativa federal, gerando custos desnecessários de verbas, pessoal e

tempo, quando o contribuinte fatalmente verá salvaguardada sua pretensão. Ainda, a Lei n. 13.655/2018, que entrou em vigor na data de sua publicação (26/04/2018), tem como objetivo principal, estabelecer maior segurança jurídica nas relações estatais. Essa Lei incluiu na LINDB os arts. 20 a 30 prevendo regras sobre segurança jurídica no âmbito público;

- e) Por fim, defende que a compensação independe do trânsito em julgado de decisão declaratória que a autorize. E, à toda evidência, possível a compensação sem que o contribuinte tenha em favor de si uma decisão judicial transitada em julgado, sem que haja uma violação da exegese necessária do art. 170-A do CTN, considerando que esse dispositivo foi estampado para impedir que a compensação se dê com base em decisões precárias, mormente as antecipatórias de tutela ou cautelares incidentais que podem ser facilmente reformadas a qualquer tempo, não se aplicando às decisões de cognição exauriente, ainda que sujeitas a recurso, ainda mais considerando que, no caso, as rubricas compensadas pelo contribuinte são exaustivamente tratadas por julgados dos Tribunais Superiores.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

Os Recursos Voluntários é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Não obstante, as alegações trazidas no tópico “3.4 – DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS”, referentes à princípios constitucionais (no caso, princípio da eficiência), não merecem ser conhecidas, no termos da Súmula CARF n. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

2 MÉRITO

No caso, foram glosadas compensações cujos créditos, do período de 04/2008 a 03/2013, foram oriundos de contribuições previdenciárias patronais de verbas indenizatórias, referente as rubricas de:

- a) Terço Constitucional de Férias, Terço Constitucional de Férias do Próximo mês;
- b) Férias, Diferença de Férias,
- c) Salário Maternidade e
- d) Aviso Prévio Indenizado.

A fiscalização compreendeu que não consta ação judicial impetrada em nome do contribuinte, com sentença transitada em julgado a seu favor, ou de Mandado de Segurança e/ou Medida Liminar autorizando efetuar as citadas compensações de forma antecipada. A fiscalização apontou que não havia, portanto, pronunciamento favorável especificamente ao sujeito passivo, de maneira a autorizá-lo ao procedimento de compensação e, quando havia algum pronunciamento dos Tribunais Superiores, ocorreu em sede de controle difuso de constitucionalidade, isto é, sem eficácia *erga omnes*.

Ainda, aponta que a contribuinte não retificou as GFIP onde foram informadas as aludidas rubricas, subtraindo valor nela contida, do salário de contribuição dos segurados empregados.

Isto é, a compensação foi negada não sob o fundamento de que o contribuinte não demonstrou/individualizou os supostos créditos detidos. Repousa-se sobre a tese que as parcelas compensadas teriam natureza remuneratória e, não havendo decisão judicial autorizando a compensação, bem como ante a ausência de retificação das GFIPS, deveria ser negado o direito a compensação, culminando na glosa dos valores compensados.

Quanto ao período, a recorrente repisa que as mencionadas verbas “*não se configuram, nenhuma delas, como uma contraprestação pelo trabalho exercido ou como uma gratificação por um trabalho extraordinário, exigindo, assim, que sobre elas não incida a contribuição previdenciária, pois não apenas não possuem vínculo remuneratório, mas objetivam indenizar uma situação específica ocorrida com o empregado*”.

Os valores relativos aos créditos atinentes às mencionadas rubricas estão discriminados e demonstrados na planilha de e-fls. 11/17,

Sendo assim, passo à análise.

2.1 HORAS EXTRAS

Quanto às horas extras, o STJ decidiu em recurso repetitivo julgado em 23/04/2014, que “*As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.*” (Tema Repetitivo 687 – REsp 1.358.281/ SP). No seu entendimento, tais verbas decorreriam necessariamente do trabalho efetuado pelos empregados, de modo que seria preciso reconhecer sua natureza salarial.

É ver a ementa da referida decisão:

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA 1. Cuida-se de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC para definição do seguinte tema:

"Incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas trabalhistas: a) horas extras; b) adicional noturno; c) adicional de periculosidade".

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA E BASE DE CÁLCULO:

NATUREZA REMUNERATÓRIA 2. Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543-C do CPC).

3. Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, HORAS EXTRAS: INCIDÊNCIA 4.

Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária (AgRg no REsp 1.222.246/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no AREsp 69.958/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 20/6/2012; REsp 1.149.071/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 9/4/2013; REsp 1.098.102/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/11/2010; AgRg no REsp 1.290.401/RS; REsp 486.697/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/12/2004, p. 420; AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/11/2009).

(...)

(REsp n. 1.358.281/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 23/4/2014, DJe de 5/12/2014.) – grifou-se.

Quanto ao RE n. 593.068-8/SC, a matéria é atinente as verbas que compõem a remuneração dos servidores públicos federais. Ao julgar o referido Recurso, em 2018, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que não incide contribuição previdenciária sobre horas extras, entre

outras, para servidores públicos, pois a verba não se incorpora à aposentadoria, conforme o tema 163 de Repercussão Geral.

Tanto é assim que, em 2020, mesmo após o julgamento do RE n. 593.068-8, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Agravo em Recurso Extraordinário 1.260.750, rejeitou a existência de repercussão geral e de questão constitucional a ser dirimida, relativa à extensão constitucional da definição individualizada da natureza jurídica de verbas percebidas pelo empregado, bem como de sua respectiva habitualidade, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários e demais rendimentos, nos termos do artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91.

A tese fixada prevê que *"é infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à definição individualizada da natureza jurídica de verbas percebidas pelo empregado, bem como de sua respectiva habitualidade, para fins de incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador conforme o art. 22, I, da lei 8.212/91."*

Com a decisão do STF nos autos do Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.260.750, o entendimento do STJ, portanto, a princípio consolida a matéria de forma definitiva na jurisprudência. Não afastamos a possibilidade, porém, que o STF venha a futuramente eleger novo *leading case* para analisar, novamente, o caráter constitucional de tais verbas.

Não obstante, sendo esse o entendimento atual da jurisprudência, considerando o precedente repetitivo de caráter vinculante à esta Julgadora (art. 98 do RICARF), deve ser mantido o lançamento quanto às horas extras.

2.2 TERÇO CONSTITUCIONAL

No que tange ao terço constitucional de férias, em 31/08/2020, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, apreciando o tema 985 da repercussão geral (RE n. 1072485), assentou a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas, nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio Greco, vencido o Ministro Edson Fachin.

Foi fixada a seguinte tese: *"É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias"*.

É ver o voto do Ministro Relator, Marco Aurélio Greco:

VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. O recurso interposto pela União, subscrito por Procurador da Fazenda Nacional, foi protocolado no prazo legal.

Cumpré definir se o previsto no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, a revelar a incidência da contribuição social a cargo do empregador, alcança o terço constitucional de férias, ante a natureza jurídica da verba.

A temática alusiva à delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária não é nova no Tribunal. Cabe resgatar a óptica adotada pelo Plenário, prestigiando a jurisprudência do Supremo.

O Pleno, após reiteradas decisões de ambas as Turmas no sentido de não incidir contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário, em sessão realizada em 24 de setembro de 2003, aprovou o verbete nº 688 da Súmula do Supremo, com a seguinte redação:

É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.

Seguindo a esteira dos entendimentos firmados nos Órgãos fracionários, o Tribunal proclamou devida a imposição tributária, ante o caráter remuneratório da verba.

No exame do recurso extraordinário nº 487.410, relator o ministro Eros Grau, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 14 de maio de 2010, examinou a incidência sobre os valores pagos em dinheiro, a título de vale-transporte, aos empregados. A ilustrada maioria, ao proclamar que essa parcela não possui caráter salarial, mas indenizatório, afastou a tributação.

No julgamento do extraordinário de nº 565.160, de minha relatoria, revelador do Tema nº 20 da repercussão geral, cujo acórdão foi veiculado no Diário de Justiça de 23 de agosto de 2017, o Pleno analisou o alcance da expressão “folha de salários”, contida no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal. Ficou assentado ser imprescindível a habitualidade para fins de incidência da contribuição previdenciária. Reitero o que fiz ver:

É que o pleito refere-se a valores pagos aos segurados empregados. Pois bem, antes mesmo da vinda à balha da Emenda nº 20, já se tinha o versado no artigo 201, então § 4º – posteriormente tornou-se o § 11 –, a sinalizar que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”. Nem se diga que esse dispositivo estaria ligado apenas à contribuição do empregado, porquanto não tem qualquer cláusula que assim o restrinja. Encerra alusão à contribuição previdenciária. Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.

Dos precedentes evocados, surgem dois pressupostos para a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos aos empregados: a natureza remuneratória e a habitualidade da verba.

Quanto ao primeiro, conforme versei no paradigma de repercussão geral alusivo ao Tema nº 20, observado o previsto no § 11 do artigo 201 da Constituição Federal, o legislador constituinte, ao se referir à remuneração, remeteu “às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços”, no que levados em conta os rendimentos pagos em decorrência do contrato de trabalho em curso, e não somente sobre o que adimplido pela prestação de serviços em sentido estrito. Excetuam-se as verbas nitidamente indenizatórias, porquanto destinadas a recompor o patrimônio jurídico do empregado, em razão de alguma perda ou violação de direito.

No tocante à habitualidade, o preceito sinaliza periodicidade nº auferimento dos valores, contrapondo-se a recebimentos eventuais, desprovidos de previsibilidade. A elucidar a óptica, confirmam a lição de Alessandro Mendes Cardoso e Paulo Honório de Castro Júnior, em artigo específico sobre o tema 1 :

Por fim, habitual é (i) o pagamento que se repete em um contexto temporal que pode ser descontínuo -mensal, trimestral, semestral ou anual; (ii) que decorre de uma previsibilidade inerente ao contrato laboral, de onde surge justa e real expectativa de recebimento por parte do empregado, face à repetição prévia da parcela.

Essas diretrizes hermenêuticas devem nortear o alcance do artigo 195, inciso I, da Lei Maior e a solução quanto à delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.

Atentem para a natureza do terço constitucional de férias, cuja previsão está no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal. Trata-se de verba auferida, periodicamente, como complemento à remuneração.

Adquire-se o direito, conforme o decurso do ciclo de trabalho, sendo um adiantamento em reforço ao que pago, ordinariamente, ao empregado, quando do descanso.

Surge irrelevante a ausência de prestação de serviço no período de férias. Configura afastamento temporário. O vínculo permanece e o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano.

A exceção corre à conta do adicional relativo às férias indenizadas.

Nesse sentido, presente a natureza indenizatória, há disposição legal expressa na primeira parte da alínea “d” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991:

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

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

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Ante a habitualidade e o caráter remuneratório da totalidade do que percebido no mês de gozo das férias, é devida a contribuição.

Provejo parcialmente o recurso extraordinário interposto pela União, assentando a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas.

Proponho a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

Com base em precedentes do STF, o relator, ministro Marco Aurélio, observou que a natureza remuneratória e a habitualidade da verba são dois pressupostos para a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos empregados. Para ele, essas duas diretrizes devem nortear o alcance do artigo 195, inciso I, da Constituição e a solução sobre a delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.

O relator avaliou que a natureza do terço constitucional de férias (artigo 7º, inciso XVII, da CF) é de verba periódica auferida como complemento à remuneração. Segundo o ministro Marco Aurélio, esse direito é adquirido em razão do decurso do ciclo de trabalho e trata-se de um adiantamento, em reforço ao que é pago ordinariamente ao empregado quando do descanso. A seu ver, é irrelevante a ausência de prestação de serviço no período de férias. “Configura afastamento temporário”, o vínculo permanece e que o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano.

Em 26/06/2023, o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio de decisão monocrática do Ministro André Mendonça, proferida em face do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR - paradigma da repercussão geral tratada no Tema 985 de seu ementário -, determinou a suspensão nacional do trâmite processual dos litígios acerca da reportada matéria (natureza jurídica do terço constitucional de férias).

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

Ou seja, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a contribuição previdenciária das empresas 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 n. 1072485. As contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

No julgamento, prevaleceu o entendimento do presidente do Supremo, ministro Luís Roberto Barroso. Em seu voto, proferido anteriormente no Plenário Virtual, ele lembrou que, em 2014, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) havia decidido que a contribuição previdenciária patronal não incidiria no adicional de férias. Além disso, diversos precedentes do STF avaliaram que a discussão seria de natureza infraconstitucional.

Segundo o ministro, com o reconhecimento da repercussão geral e o julgamento de mérito do RE, houve uma alteração no entendimento dominante nas duas Cortes. Assim, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes, é necessário modular os efeitos do julgamento.

Nesse sentido, é ver a Ementa do referido acórdão que decidiu pela modulação:

Ementa:

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.

Como se vê, a modulação Tema 985 do STF significa que a contribuição previdenciária sobre o terço de férias só é permitida a partir de 15 de setembro de 2020. Isso garante segurança jurídica, pois não há retroatividade para a cobrança de valores referentes a períodos anteriores essa data, mas a cobrança será devida para períodos futuros a partir dessa data.

Como reconhecido pelo próprio Ministro Luís Roberto Barroso, a mudança da jurisprudência, no próprio Supremo e com relação ao que ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo, é motivo ensejador de modulação dos efeitos, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes.

Ou seja, busca-se à “proteção da confiança” em matéria tributária, daqueles contribuintes que não efetuaram o recolhimento, com base no próprio entendimento jurisprudencial vinculante, em respeito ao postulado da segurança jurídica em matéria tributária.

Lado outro, a modulação do Tema 985 limita o direito à restituição de valores pagos indevidamente a apenas aqueles contribuintes que ingressaram com a ação judicial até a data de 15 de setembro de 2020.

Em 15/10/2024, foram opostos novos embargos pela União, pretendendo rediscutir a modulação de efeitos realizada no julgamento de embargos anteriores, quanto à sua necessidade e aos seus marcos temporais.

Ocorre que, em Sessão Plenária Virtual, realizada de 1/08/2025 a 8/08/2025., o Tribunal, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração opostos pela União, nos termos do voto do Relator, Ministro Luís Roberto Barroso. Mantendo, portanto, inalterada a referida decisão acerca da modulação de efeitos.

Em 24/09/2025 foi certificado o trânsito em julgado.

Pois bem.

O entendimento atual, e vinculante à essa julgadora (art. 98 do RICARF), dado pelo Supremo Tribunal Federal é no sentido de que é devida a contribuição previdenciária das empresas sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020 e os fatos geradores, no presente processo administrativo, referem-se à créditos anteriores (04/2008 a 03/2013).

Em que pese os fatos gerados serem anteriores à ata de julgamento do referido RE, o STF ressaltou expressamente *“as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”*. Ou seja, empresas que pagaram o tributo

indevidamente antes 15/09/2020 podem ter direito à restituição ou compensação, desde que tenham questionado judicialmente os valores pagos.

Considerando que, no caso, houve o recolhimento sobre a parcela paga à título de terço constitucional de férias, sem questionamento judicial acerca da incidência sobre a mencionada verba noticiada nos autos, descabe a compensação (isto é, devolução dos valores, pela forma de compensação), pretendida pelo Contribuinte.

2.3 FÉRIAS GOZADAS

No que tange às férias, aplicando-se o racional da decisão do STF no referido Tema 985, tem-se que a incidência da contribuição previdenciária sobre férias gozadas é legítima.

Embora o caso analisado fosse somente o terço, o fundamento que levou à tese diz respeito à natureza remuneratória da verba quando há gozo das férias.

No Tema 985, conforme trechos acima, o STF explicou quando o empregado usufrui as férias, há prestação de serviço de forma continuada durante o ano, e a verba tem natureza remuneratória. É ver trecho do voto do Ministro Relator, Marco Aurélio Greco:

Surge irrelevante a ausência de prestação de serviço no período de férias. Configura afastamento temporário. O vínculo permanece e o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano.

Portanto, o STF disse expressamente que a verba decorrente de férias gozadas remunera o trabalho, ainda que o descanso seja temporário. Assim, o mesmo fundamento jurídico utilizado para reconhecer a incidência sobre o terço já justificava — e reforçou — a incidência sobre as férias gozadas, que, inclusive, já era pacífica.

2.4 AVISO PRÉVIO INDENIZADO

O aviso prévio indenizado foi analisado pelo STJ no REsp 1.230.957/RS (julgado em 26/02/2014), sob o regime de repercussão geral. No que tange a esse ponto, o STJ julgou o tema 478 e fixou a seguinte tese:

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

Através do Parecer SEI n. 1446/2021/ME, a PGFN igualmente se manifestou para reconhecer que tais pagamentos não têm natureza remuneratória, confirmando a decisão vinculante do Poder Judiciário. Veja-se:

Aviso prévio indenizado. ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral.

Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Art.

19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer.

Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

...

Feitas essas considerações, tendo em vista a mudança da orientação contida na Nota PGFN/CRJ 640/2014 **quanto ao aviso prévio indenizado, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ contido no RESP nº 1.230.957/RS quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária quanto ao aviso prévio indenizado.** Nesse contexto, sugere-se, em caso de aprovação, que a presente Nota seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, tendo em vista o disposto nº art. 3º, §9º, bem como ampla divulgação à Carreira.

Já o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da análise do Recurso Extraordinário n. 892.238/RS manifestou-se pela inexistência de viés constitucional na discussão acerca da natureza jurídica da referida verba.

Em decorrência de tal julgamento, considerando o que já havia sido decidido pelo STJ relativamente à matéria, sob a sistemática de repetitivo (Tema 478), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o PARECER SEI Nº 1626/2021/ME, de 03 de fevereiro de 2021, aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional, que apresenta os seguintes enunciados:

- a) as contribuições previdenciárias dos empregados, previstas nos incisos I e II do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, não incidem sobre o aviso prévio indenizado;
- b) as contribuições previdenciárias patronais previstas nos arts. 22, II, e 24, da Lei nº 8.212, de 1991, (SAT/RAT) e 57, §6º, da Lei nº 8.213, de 1991, não incidem sobre a referida rubrica;
- c) as contribuições previdenciárias destinadas aos terceiros incidentes sobre a folha de salários não incidem sobre a referida rubrica; e
- d) os entendimentos acima não abrangem o reflexo do aviso prévio indenizado nº 13º salário (gratificação natalina), por possuir essa verba natureza remuneratória (isto é, não tem cunho indenizatório), conforme precedentes do próprio STJ.

Assim, nos termos do art. 99 do Regimento Interno deste CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21/12/2023), os valores a título de aviso prévio indenizados não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Para corroborar o entendimento, cito acórdão recentemente prolatado pela CSRF:

Ac n. 9202-011.329

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. STJ RESP Nº 1.230.957/RS TEMA REPETITIVO 478. 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.

2.5 SALÁRIO MATERNIDADE

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 576967 (Tema 72 de repercussão geral), fixou a tese de que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, por entender que esta verba possui natureza de benefício previdenciário e não remuneração de trabalho. É ver a ementa:

Ementa:

DIREITO CONSTITUCIONAL.

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA SOBRE O SALÁRIO -MATERNIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL.

1. Recurso extraordinário interposto em face de acórdão do TRF da 4ª Região, que entendeu pela constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária “patronal” sobre o salário-maternidade.

2. O salário-maternidade é prestação previdenciária paga pela Previdência Social à segurada durante os cento e vinte dias em que permanece afastada do trabalho em decorrência da licença-maternidade.

Configura, portanto, verdadeiro benefício previdenciário.

3. Por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho, o salário-maternidade não se amolda ao conceito de folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Como consequência, não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador, não encontrando fundamento no art. 195, I, a, da Constituição. Qualquer incidência não prevista no referido dispositivo constitucional configura fonte de custeio alternativa, devendo estar prevista em lei complementar (art. 195, §4º). Inconstitucionalidade formal do art. 28, §2º, e da parte final da alínea a, do §9º, da Lei nº 8.212/91.

4. Esta Corte já definiu que as disposições constitucionais são legitimadoras de um tratamento diferenciado às mulheres desde que a norma instituidora amplie direitos fundamentais e atenda ao princípio da proporcionalidade na compensação das diferenças. No entanto, no presente caso, as normas

impugnadas, ao imporem tributação que incide somente quando a trabalhadora é mulher e mãe cria obstáculo geral à contratação de mulheres, por questões exclusivamente biológicas, uma vez que torna a maternidade um ônus. Tal discriminação não encontra amparo na Constituição, que, ao contrário, estabelece isonomia entre homens e mulheres, bem como a proteção à maternidade, à família e à inclusão da mulher no mercado de trabalho. Inconstitucionalidade material dos referidos dispositivos.

5. Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, prevista no art. 28, §2º, e da parte final da alínea a, do §9º, da Lei nº 8.212/91, e proponho a fixação da seguinte tese: “É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade”.

Deste modo, nos termos do art. 99 do Regimento Interno deste CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21/12/2023), os valores a título de salário-maternidade não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2.6 RETIFICAÇÃO DAS GFIPS

Em que pese a não incidência, em tese, da contribuição previdenciária patronal sobre os valores a título de salário-maternidade e aviso prévio indenizado, conforme exposto, entendo que no caso dos autos, a possibilidade de compensação resta obstada ante a ausência de retificação das GFIPS.

Conforme exposto pela autoridade fiscal, além ausência de decisão judicial individual, transitada em julgado, autorizando a compensação, a glosa motivou-se pela ausência de retificação das GFIPS do período em que originados os supostos créditos relativos às verbas indenizatórias. É ver:

Que não foram retificadas as GFIP onde foram informadas, as rubricas de Terço Constitucional de Férias, Terço Constitucional de Férias do Próximo mês, Férias, Diferença de Férias, Salário Maternidade, Aviso Prévio Indenizado, do período de 04/2008 a 03/2013, subtraindo o valor nela contida, do salário de contribuição dos segurados empregados.

Pois bem.

Nesse particular, em linha com a jurisprudência da CSRF (exemplificativamente, acórdãos n. 9202-010.820 e 9202-007.944), entendo que, em regra, a prévia retificação da GFIP da competência em que ocorreu o recolhimento indevido é condição para realização de restituição ou de compensação de contribuições previdenciárias.

Entretanto, quando é possível o ateste da certeza e liquidez do direito creditório pela autoridade fiscal na origem ou podendo ser constatado pelo julgador administrativo, sendo

na hipótese a GFIP mero requisito instrumental superável, pode-se dispensar a retificação da GFIP e homologar o direito creditório.

Lado outro, não sendo possível, sem retificação da GFIP, comprovar com efetividade a certeza e liquidez do crédito, aí sim deve-se deixar de reconhecer o crédito.

Então, não há uma condição obrigatória intransponível na retificação, a despeito de que ela é recomendável e facilita o reconhecimento do direito creditório. É o que se observa na jurisprudência do CARF. A retificação é importante para liberar a alocação, mas, nem por isso, é condição absoluta para o ateste do direito creditório. Se o contribuinte consegue demonstrar com clareza seu crédito, então o óbice deve ser superado e se impõe revisar de ofício e conceder o direito creditório.

Não obstante, no caso dos autos, entendo que o contribuinte não conseguiu demonstrar com clareza o crédito detido. Isto é, na situação dos autos, o contribuinte não comprovou a incidência tributária e o efetivo recolhimento sobre o aviso prévio indenizado e o salário-maternidade.

Não é possível atestar o efetivo recolhimento sob tal verbas, apenas com base na planilha apresentada às e-fls. 11 e seguintes, que aponta o montante de crédito no período totalizando R\$ 139.404,68, referente às verbas supostamente indenizatórias (corrigidas pela SELIC).

Caberia ao contribuinte, demonstrar o efetivo recolhimento e a alocação dos créditos nos períodos pretendidos, demonstrando com clareza o crédito detido.

2.7 SERVIÇOS DE COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO

Quanto às supostas compensações de créditos originados de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, entendo que também deve ser mantida a glosa.

Inicialmente, importante esclarecer que, em análise aos autos, verifica-se que o contribuinte, ao ser intimado, sequer mencionou tal fundamento para as compensações realizadas a esse título no período de 06/2016, como consta do Relatório Fiscal:

7.2. Não foram justificadas as compensações realizadas nas competências de 08/2015, no valor R\$ 1.031,62 e 06/2016, no valor de R\$ R\$ 42.047,04.

Em sua impugnação, pretendeu o contribuinte justificar as compensações realizadas no mencionado período, com base na declaração de inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91 pela Corte Suprema, em recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-B do antigo Código de Processo Civil (RE n. 595.838/SP). É ver trecho do Recurso Voluntário, nesse sentido:

Em relação aos créditos compensados com base na declaração de inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, é preciso esclarecer que

estes foram apurados entre as competências fiscais de 06/2011 e 03/2016 e posteriormente compensados em GFIP nas competências fiscais de 06/2016, observando rigorosamente os prazos, critérios de valoração de créditos e formalidades exigidos pelo CTN e pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

De fato, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595.838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.876/99. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Não obstante, além de não constar do despacho decisório (os serviços de cooperativa), a defesa não trouxe nenhum documento comprobatório relacionado.

A recorrente menciona, em seu recurso, que *“consoante se depreende das faturas de prestação de serviços coligadas ao processo, esta peticionante, nos cinco anos que antecederam as compensações realizadas nas competências fiscais 06/2016, também sujeitava-se ao recolhimento da contribuição social prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91”*, contudo, tais faturas não constam dos autos. A planilha juntada às e-fls. 233/234, não é suficiente para atestar a certeza e liquidez dos supostos créditos.

Sendo assim, deve ser mantida a glosa.

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações trazidas no tópico “3.4 – DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS” e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo