



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.724734/2013-13
ACÓRDÃO	2001-008.183 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE TRES BARRAS DO PARANA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: **01/07/2012 a 01/07/2013**

EMENTA

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. TEMA 985 DO STF. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. PERÍODO ANTERIOR A 15/09/2020. NÃO INCIDÊNCIA.

A Suprema Corte, no julgamento do RE nº 1.072.485 (Tema 985), fixou a tese da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, atribuindo, contudo, *eficácia ex nunc* a partir da publicação da ata de julgamento (15/09/2020). Para fatos geradores anteriores, não se admite a cobrança. Glosa G2 afastada.

FÉRIAS INDENIZADAS, TERÇO DE FÉRIAS INDENIZADAS E FÉRIAS VENDIDAS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. ART. 28, § 9º, “D”, DA LEI Nº 8.212/91. NÃO INCIDÊNCIA.

As férias indenizadas, o terço constitucional correspondente e as férias convertidas em pecúnia não integram o salário de contribuição, por expressa previsão legal. Glosa G3 afastada.

HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. TEMA 687 DO STJ.

As horas extras e seus adicionais constituem verbas remuneratórias, submetendo-se à incidência da contribuição previdenciária, conforme entendimento vinculante do Superior Tribunal de Justiça (Tema 687). Glosa G4 mantida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, a fim de reconhecer a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o 1/3 de férias (GLOSA G2), por aplicação da modulação dos efeitos do Tema nº 985 do STF, e sobre as férias indenizadas, 1/3 de férias das férias indenizadas e férias vendidas (GLOSA – G3), por determinação do art. 28, § 9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91. Aplicando-se o entendimento vinculante do STJ (tema nº 687), mantém-se o lançamento em relação às horas extras (GLOSA G4)

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Goncalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Lilian Claudia de Souza, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral), Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata do Auto de Infração - DEBCAD nº 51.035.477-7 (fl. 02) lavrado em 02/12/2013, no valor de R\$783.887,61, relativo à glosa de compensações indevidas declarada em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) pelo contribuinte nas competências de 07/2012 a 11/2012, 13/2012 e 05/2013 a 07/2013.

Segundo o relatório fiscal (fl. 19), as compensações realizadas se referem ao valor do INSS (parte patronal) incidente sobre **1/3 de férias** (GLOSA – G2), **férias indenizadas** (GLOSA – G3) e **horas extras** (GLOSA – G4), que no entender do contribuinte, teriam caráter indenizatório e, por isso, não deveriam sofrer incidência de contribuição previdenciária.

A outra glosa (GLOSA – G1) se refere ao percentual da contribuição devida para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, que, para o contribuinte, **teria alíquota de 1%, em confronto com o que prevê o Anexo V do Regulamento da Previdência Social**, que, desde a

alteração promovida pelo Decreto nº 6.042, de 12/02/2007, **estabelece, para o CNAE 8411-6/00 (“Administração Pública em Geral”), a alíquota de 2%** (dois por cento), mantida posteriormente pelo Decreto nº 6.957/2009.

Para a fiscalização, além do equívoco acerca da alíquota do RAT, que no seu entender deve ser de 2%, as demais compensações são indevidas porque a exclusão daquelas verbas ditas como indenizatórias pelo contribuinte não possui amparo legal. Com isso, realizou a referida glosa.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 63), reforçando os argumentos já mencionados, de que não haveria incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas supracitadas, por, supostamente, possuírem natureza indenizatória (*ponto i*); e que sua alíquota do RAT seria 1% (*ponto ii*).

Em sua decisão, a DRJ (*fl. 151*) **julgou procedente, em parte**, a referida impugnação. Manteve-se a glosa em relação às compensações de contribuições previdenciárias sobre as verbas ditas como indenizatórias pelo contribuinte (*ponto i*) e afastou-se a glosa em relação à alíquota do RAT (*ponto ii*).

Segundo os julgadores, cabe ao contribuinte a responsabilidade de enquadramento no respectivo grau de risco, o que fez em 2013, quando retificou todas as GFIPs para o CNAE preponderante nº 8513-9/00 – Ensino Fundamental e alíquota SAT/RAT de 1%. Logo, considerando não há nos autos elementos probatórios que possam desconstituir tal declaração, entendeu-se pela procedência da impugnação sobre esse ponto.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário de fls. 169, reiterando que não incide contribuições previdenciárias sobre as verbas de natureza indenizatória, alegando:

- i) Que a não incidência de contribuição previdenciária sobre os primeiros 15 dias do afastamento por motivo de doença e terço constitucional de férias estaria amparada em entendimento vinculante do STJ (REsp nº 1230957/RS, 26/02/2024);
- ii) Que a não incidência de contribuições previdenciárias sobre férias indenizadas estaria resguardada por lei, vide art. 28, §9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91.
- iii) Que o STF teria entendimento no sentido de que as horas extras possuem caráter indenizatório, não podendo compor a base de cálculo de tais contribuições (AI nº 727958, AgR. Rel. Min. Eros Gray, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008).
- iv) Que o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 exclui, expressamente, da incidência da contribuição previdenciária as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais;
- v) Que toda lei que mande tributar pagamentos decorrentes de indenizações será inconstitucional;

Ao apreciar o referido recurso, **este Conselho entendeu por converter o julgamento em diligência** para que fosse esclarecido pela autoridade lançadora se o levantamento G3-Glosa de compensação de férias indenizadas refere-se a glosa de compensação efetuada indevidamente relativa ao valor do INSS (PARTE PATRONAL) incidente sobre **férias indenizadas ou ao 1/3 constitucional sobre férias indenizadas**. E que, caso fosse sobre férias indenizadas, explicar porque foi realizada a glosa da compensação tendo em vista o art. 28, §9º, “d”, Lei nº 8.212/91.

Em cumprimento à referida solicitação de diligência (fls. 207), a fiscalização esclareceu que:

1. **O levantamento G3–Glosa de compensação de férias indenizadas refere-se a glosa de compensação efetuada indevidamente relativa ao valor do INSS (Parte Patronal) incidente sobre férias indenizadas ou ao 1/3 constitucional sobre férias indenizadas?**

Resposta: O levantamento G3 – Glosa de compensação refere-se ao INSS Patronal sobre as férias indenizadas (rubrica 519); o 1/3 constitucional sobre férias indenizadas (rubrica 517) e também sobre as férias vendidas (rubrica 520).

2. **Caso se refira a férias indenizadas explicar por que foi realizada a glosa da compensação tendo em vista o disposto no art. 28, § 9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91.**

Resposta: a glosa foi realizada em razão de as férias indenizadas (rubricas 517, 519 e 520) não terem sido incluídas na base de cálculo do INSS à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, não houve o pagamento indevido de contribuição previdenciária.

3. **Acerca da existência do crédito que se deseja compensar.**

Resposta: A compensação realizada é indevida uma vez que o crédito tributário é inexistente.

Após o cumprimento da diligência, foi aberto prazo para manifestação do contribuinte (fls. 3807), no entanto, não foi apresentada nenhuma petição nos autos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

I – DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

II – DO MÉRITO

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado é inferior à alçada prevista no art. 34, I do Decreto nº 70.233/72 c/c Portaria do Ministro da Fazenda nº 03, 07/01/2008, não se vislumbra recurso de ofício a ser apreciado.

Diante disso, mantem-se a decisão da DRJ no que tange à reforma parcial (referente aos créditos relativos ao RAT) e passa-se a analisar somente os pontos alegados pelo recorrente.

II.1. DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS.

Segundo a fiscalização (fl. 19), as compensações glosadas se referem ao valor do INSS (parte patronal) incidente sobre **1/3 de férias** (GLOSA – G2), **férias indenizadas** (GLOSA – G3) e **horas extras** (GLOSA – G4), que no entender do contribuinte, teriam caráter indenizatório e, por isso, não deveriam sofrer incidência de contribuição previdenciária.

Em resposta à diligência solicitada por este Conselho, ficou esclarecido (fls. 207) que a Glosa “G3” se refere tanto às férias indenizadas (rubrica 519), como ao 1/3 constitucional sobre férias indenizadas (rubrica 517) às férias vendidas (rubrica 520).

Diante disso, importa destacar que a Constituição Federal aduz na alínea “a” do inciso I do seu art. 195, *in fine*, que a Seguridade Social será financiada pela atividade empresária, quando do pagamento das contribuições incidentes sobre a folha-salário e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados às pessoas físicas que lhe preste serviço:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a 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.

A limitação da incidência das referidas contribuições sobre as verbas que possuem natureza remuneratória pagas aos funcionários em retribuição/contraprestação aos serviços prestados é reafirmada no § 11 do art. 201 da CF/88:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a [...]

§ 11. 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.

Já no plano infraconstitucional, a matéria encontra-se regulada pelos incisos I e II do art. 22 da Lei nº. 8.212/91, ao estabelecer que as contribuições previdenciárias a cargo das empresas destinadas à Seguridade Social incidirão sobre as remunerações (folha-salário + demais rendimentos) pagas aos seus funcionários, em retribuição/contraprestação aos serviços prestados:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Logo, a Contribuição Patronal tem como base de cálculo a remuneração que se destina a retribuir o trabalho de modo habitual, **cujo entendimento foi expressamente adotado pelo STF de forma vinculante** no julgamento do RE nº. 565160/SC:

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 20 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, **FIXANDO A SEGUINTE TESE: "A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A CARGO DO EMPREGADOR INCIDE SOBRE GANHOS HABITUAIS DO EMPREGADO**, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998".¹

Logo, a **controvérsia aqui estabelecida se resume na análise da natureza das verbas objeto da glosa realizada pela fiscalização**. Se consideradas indenizatórias, como alega o contribuinte, não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Mas se consideradas remuneratórias, devem sofrer tal incidência e, portanto, as glosas estariam corretas.

Passa-se, portanto, a analisar cada uma dessas verbas separadamente.

¹ STF - RE: 565160 SC, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 29/03/2017, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 23/08/2017

a) 1/3 de férias (glosa G2): aplicação da modulação dos efeitos do Recurso Extraordinário nº 1072485, com repercussão geral - Tema 985.

O contribuinte alega em seu recurso (fls. 169) que *“em relação às verbas recolhidas a título de primeiros quinze dias do afastamento por motivo de doença e terço constitucional de férias há entendimento do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1230957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 26/02/2014, firmado em regime de recursos repetitivos e com eficácia vinculante (art. 543-C, CPC), no sentido de ser indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas.”*

Diante disso, é importante lembrar as mudanças jurisprudenciais acerca do tema.

Inicialmente, em 2014, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, em sede de recursos repetitivos (*Tema nº 479*), que o terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, de modo que não poderia compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Mas, em 2018, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria era constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento (*Tema nº 985*).

Em dezembro de 2020, a Suprema Corte firmou entendimento vinculante de que *“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.”* (Recurso Extraordinário nº 1072485, com repercussão geral - Tema 985).

Considerando a mudança na jurisprudência dos tribunais superiores e que de 2014 a 2020 diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, os ministros da Suprema Corte decidiram modular os efeitos da referida decisão para que fosse atribuído efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar de sua ata de julgamento (15/09/2020), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não seriam devolvidas pela União.

Considerando que o lançamento é referente ao período 07/2012 a 11/2012, 13/2012 e 05/2013 a 07/2013 e que, pela decisão de modulação o terço de férias só deverá compor a base de cálculo dos lançamentos a partir de 15/09/2020, deve ser afastada a glosa “G2” referente ao terço constitucional de férias.

É nesse sentido que tem se firmado a jurisprudência deste Conselho:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2019 a 31/12/2020

PROCESSO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. DEVER DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Quando o contribuinte é excluído do SIMPLES deve recolher todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, PARTE PATRONAL E SEGURADOS. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES. O lançamento deve ser realizado de ofício, sob pena de responsabilização, quando a autoridade fiscal constatar que o contribuinte deixou de declarar, por meio de GFIP, a integralidade das contribuições devidas, de acordo com a legislação de regência.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SESI, SENAI, SEBRAE, FNDE, INCRA. SEST E SENAT.

São devidas as contribuições sociais destinadas a Terceiros a cargo das empresas em geral sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços.

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

O terço constitucional de férias compõe a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social, somente a partir da publicação da ata do julgamento do RE 1.072.485, a saber, 15/09/2020.

QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. No julgamento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, sob o regime dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença²

b) Da natureza indenizatória das férias indenizadas, do 1/3 de férias das férias indenizadas e férias vendidas (GLOSA – G3)

No que tange às férias indenizadas, o contribuinte alega que “[...] *há disposição expressa de lei no sentido de ser indevida a incidência da contribuição previdenciária (art. 28, § 9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91) sobre tais valores.*”.

De fato, merece razão o contribuinte.

Há disposição expressa de lei no sentido de ser indevida a incidência da contribuição previdenciária (art. 28, § 9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91) sobre tais valores, como se pode ver abaixo:

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

²PROCESSO Nº 15588.720728/2021-16. SESSÃO 7 DE MAIO DE 2025. ACÓRDÃO 1001-003.862 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

§ 9º **Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

c) Da natureza remuneratória das horas extras (GLOSA – G4):

Em relação às horas extras, o recorrente alega que *“o Supremo Tribunal Federal já firmou seu entendimento no sentido de seu caráter indenizatório e, assim, a impossibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre estes valores (AI 727958 AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008).”*

Ocorre que a decisão mencionada pelo contribuinte, além de não ter efeito vinculante (*de modo que não vincula este Conselho*), **já foi superada em 2014, quando o Superior Tribunal de Justiça**, que, em sede de recursos repetitivos, firmou entendimento de que ***“As horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.”*** (Tema nº 687).

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso, e voto por dar **PARCIAL PROVIMENTO** do Recurso Voluntário apresentado, a fim de reconhecer a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o 1/3 de férias (GLOSA G2), por aplicação da modulação dos efeitos do Tema nº 985 do STF, e sobre as férias indenizadas, 1/3 de férias das férias indenizadas e férias vendidas (GLOSA – G3), por determinação do art. 28, § 9º, alínea “d”, Lei nº 8.212/91. Aplicando-se o entendimento vinculante do STJ (tema nº 687), mantém-se o lançamento em relação às horas extras (GLOSA G4).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca