



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720986/2017-41
ACÓRDÃO	9202-011.884 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BANCO PAN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. TEMÁTICA SOBRE *HIRING BONUS*. SIMILITUDE FÁTICA NÃO IDENTIFICADA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE NÃO ATENDIDO. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a alegada divergência de interpretação da legislação tributária caracterizadora do alegado dissenso jurisprudencial, inviabilizando o conhecimento do recurso especial. Distinções existentes no reporte fático afastam a possibilidade de constatação do dissídio.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. TEMÁTICA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. SIMILITUDE FÁTICA IDENTIFICADA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE ATENDIDO. 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.

ADICIONAL DE UM TERÇO ($\frac{1}{3}$) DE FÉRIAS OU TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. REPERCUSSÃO GERAL DO STF (RE nº 1.072.485). TEMA 985. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO INCLUSIVE EM RAZÃO DO RECURSO REPETITIVO TEMA 479 DO STJ (REsp nº 1.230.957). MARCO TEMPORAL 15/09/2020. TRÂNSITO EM JULGADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS QUANDO HÁ QUESTIONAMENTO ANTERIOR TEMPESTIVO.

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.

O lançamento de ofício que exige a contribuição previdenciária para fatos geradores sobre o terço constitucional de férias anteriores a 15/09/2020, quando não houve recolhimento da exação, deve ser afastado em razão da modulação dos efeitos da decisão do Tema 985/STF (RE nº 1.072.485).

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

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”*.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte quanto à matéria *“hiring bonus”*; em conhecer quanto à matéria *“terço constitucional de férias”* e, no mérito, dar-lhe provimento para afastar da base de cálculo do lançamento a rubrica do terço de férias.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Leonardo Nuñez Campos (substituto integral), Ronnie Soares Anderson (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 1.183/1.218) — 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 as matérias admitidas pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 1.479/1.492) integrado por despacho de Agravo (e-fls. 1.617/1.628) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, 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 05/06/2019, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que, no que importa ao momento em análise, por unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário, consubstanciada no **Acórdão nº 2201-005.160** (e-fls. 1.071/1.100), o qual, no ponto para rediscussão, tratou das matérias que o despacho de admissibilidade passa a rotular como (i) **“incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de bônus de contratação (hiring bônus)”** e (ii) **“incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de terço constitucional de férias”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

(...)

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (*HIRING BONUS*). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O bônus de contratação tem natureza salarial por representar antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo o bônus de contratação caráter remuneratório, a incidência da contribuição previdenciária dá-se na data do pagamento.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E FÉRIAS GOZADAS.

É devida a incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de terço constitucional de férias e férias gozadas.

Apenas as decisões definitivas de mérito exaradas na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869 de 1973, devem ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração pelo contribuinte (e-fls. 1.111/1.120), porém os aclaratórios foram rejeitados (e-fls. 1.163/1.171).

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 455/546), após notificado em 30/11/2017, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 256/345).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, relativo ao período de 02/2013 a 12/2013 para o terço de férias não declarado em GFIP como tributável pelas contribuições previdenciárias; e as competências 01/2013 e 02/2013 para o *hiring bonus* pago e não reconhecido como base tributável pelas contribuições previdenciárias.

Consta que a fiscalização entendeu por tributar os pagamentos de *hiring bonus* (relatório fiscal, e-fls. 319 e seguintes) por considerar que foram encontrados em suas Folhas de Pagamento, na rubrica nº 2148 – Gratificação única, os seguintes pagamentos:

- Victor Mauro Salomoni dos Reis (admitido em 01/2013) – no valor de R\$ 40.000,00 em janeiro de 2013; e
- Alexandre Azzi Feres (admitido em 12/2012) – no valor de R\$ 74.291,67 em fevereiro de 2013.

Consta que (relatório fiscal, e-fls. 332):

6.27 Intimado a esclarecer a natureza de tais pagamentos, o contribuinte informou, em Carta Protocolo, de 29 de agosto de 2017, ser o valor de R\$ 40.000,00 pago a Victor Mauro Salomoni dos Reis relativo ao pagamento de Hiring Bônus acordado em contrato verbal; e esclareceu que Alexandre Azzi Feres recebeu o valor suscitado conforme previamente acordado no ato de sua contratação. Nessa oportunidade o banco não apresentou os Contratos Individuais ou Propostas de Contratação com Cláusula de Pagamento de Hiring Bônus.

6.28 Novamente intimado a apresentar a documentação que respalda tais pagamentos, o contribuinte respondeu, por intermédio da Carta Protocolo, de 25

de setembro de 2017: *“Em relação aos itens 2 e 3, informamos que os pagamentos efetuados ao Sr. Alexandre Azzi Feres e ao Sr. Victor Mauro Salomoni dos Reis, decorreram de acordos verbais firmados entre as partes para pagamento de Hiring Bônus, e que não foram localizados em nossos arquivos instrumentos firmados negociando os referidos valores (propostas ou contratos individuais, como exemplificado pela Sra. Agente Fiscal). Tais acordos foram feitos antes da formalização dos contratos de trabalho e do início dos trabalhos dos mesmos, bem como desvinculados de qualquer condição para seu recebimento (como permanência mínima no banco).”*

Consta que a fiscalização entendeu por tributar os pagamentos a título de terço constitucional de férias por compreender ser base tributável que não consta de exceção legal.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 04-45.573 - 4ª Turma da DRJ/CGE (e-fls. 856/871), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 882/961), 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.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia relatada (conferir despacho de admissibilidade, e-fls. 1.479/1.492), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para as temáticas preambularmente destacadas com respectivos paradigmas, assim estando indicadas as matérias 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 as matérias admitidas, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, não sendo admitidas várias matérias.

Houve interposição de Agravo (e-fls. 1.500/1.519), porém restou mantida a negativa de conhecimento das matérias não admitidas (e-fls. 1.617/1.628), confirmando-se a admissão prévia parcial para seguimento do recurso especial em relação exclusivamente as temáticas já destacadas e relatadas. Na ocasião, houve o deferimento de rerratificação do seguimento do

recurso especial para a matéria “f) incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de terço constitucional de férias” com base nos dois paradigmas (e não apenas com base no segundo precedente).

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 cancelar o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados, o recorrente pretende rediscutir as matérias que se rotulou como sendo (i) “incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de bônus de contratação (hiring bônus)”; e (ii) “incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de terço constitucional de férias”.

PARA O TEMA (1)

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois o pagamento do bônus de contratação não possuiria natureza remuneratória, sendo verba indenizatória, como atestam os acórdãos paradigmas.

PARA O TEMA (2)

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, considerando que o pagamento do terço constitucional de férias não estaria incluso nas verbas de natureza remuneratória, sendo verba indenizatória, como atestam os acórdãos paradigmas.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 1.652/1.665) a parte interessada (Fazenda Nacional) não se manifesta em relação ao conhecimento do recurso e, quanto ao mérito, requer a manutenção da decisão recorrida por seus fundamentos, com os quais converge, pois considera que o *hiring bonus* (ou “*luvas*”) e o terço constitucional de férias são verbas tributáveis pelas contribuições previdenciárias.

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. Análiso, 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 do Contribuinte tem por finalidade hodierna a reforma do **Acórdão CARF nº 2201-005.160**, a partir de paradigmas apresentados para rediscutir temáticas rotuladas pelo despacho de admissibilidade, a saber:

(i) Matéria: “incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de bônus de contratação (hiring bonus)”

(i) Paradigma (1): Acórdão **2301-003.392**

(i) Paradigma (2): Acórdão **2301-004.364**

(ii) Matéria: “incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de terço constitucional de férias”

(ii) Paradigma (1): Acórdão **2402-006.660**

(ii) Paradigma (2): Acórdão **2803-004.231**

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 para a específica análise.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (§ 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, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Especificamente quanto a comprovação da divergência, dividirei a apreciação do conhecimento em dois (2) momentos, sendo um deles para cada matéria.

Matéria 1: incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de bônus de contratação (hiring bônus)

Passo a específica demonstração na temática primeira.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2301-003.392**, Processo nº 16327.001655/2010-32 (e-fls. 1.392/1.402), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

(Tema i) Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

(...)

DA NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O PAGAMENTO DE BÔNUS DE CONTRATAÇÃO

Pagamento do bônus de contratação, luvas ou *hiring bonus*. Utilização pelas empresas com objeto de atrair grandes profissionais. Serve como forma de compensa, indenizar aquele profissional, incentivando pedido de demissão de outra empresa.

Trata-se de verba indenizatória, até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91.

No presente caso não se afigura o bônus de contratação como decorrente de prestação de serviços. Não incidência de contribuição previdenciária.

DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Regra matriz de incidência de contribuição previdenciárias é a Constituição Federal, artigo 195, inciso I, alínea "a".

Qualquer verba somente ensejará o recolhimento de contribuições previdenciárias se, e somente se, (i) retribuir (contraprestação) os serviços prestados (retributividade) ou (ii) for paga com habitualidade.

Tese que tem o mesmo resultado do julgamento de não incidência de contribuição previdenciária em vale-transporte, abono único e bônus de contratação, ou seja, não enseja a contribuição previdenciária.

(...)

Muito bem. Em relação a referido primeiro paradigma (Acórdão nº 2301-003.392), entendo que o recurso não deve ter seguimento. Explico.

A despeito da tese veiculada nele, consta no Acórdão CARF nº 9202-008.436, que o reformou, informação segundo a qual a temática bônus de contratação foi abordada de forma equivocada na decisão, pois sequer era matéria autuada naqueles autos.

Ainda que, por ocasião da interposição recursal, não houvesse reforma do julgado (Acórdão nº 2301-003.392) e, em tese, pudesse ser utilizado como precedente, é dever observar o fato importantíssimo no sentido que o Acórdão nº 2301-003.392 continha uma nulidade absoluta ao tratar de tema que não estava veiculado nos autos, conforme restou assentado no Acórdão CARF nº 9202-008.436. De qualquer sorte, ademais, o relatório do Acórdão nº 2301-003.392 realmente já dava o indicativo da nulidade, haja vista que nele não se reportava sobre o bônus de contratação.

Logo, referido paradigma não é verdadeiramente um precedente com os mesmos fatos do acórdão recorrido. Na decisão guerreada há lançamento de ofício em relação ao *hiring bonus* e, em verdade descortinada, no aduzido precedente não se lançou verbas a tal título.

Passo a questão do segundo precedente indicado para rediscutir o *hiring bonus*.

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2301-004.364**, Processo nº 17546.000495/2007-97 (e-fls. 1.406/1.421), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

(Tema i) Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2001, 01/11/2001 a 30/06/2005

(...)

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Para identificar se há incidência de contribuição previdenciária, necessário verificar se se trata de pagamento indenizatório ou remuneratório.

Há de comprovar a retribuição do capital pelo trabalho para que configure a incidência de contribuição previdenciária.

No caso em exame verificou-se que o pagamento de bônus de contratação não remunera o trabalho, mas gratifica eventualmente funcionário pela excelência de sua competência laboral, não impondo contraprestação de trabalho. Não havendo, portanto, fato gerador.

(...)

Em relação ao segundo precedente apresentado (Acórdão nº 2301-004.364), entendo que, também, não se comprova a divergência jurisprudencial apta ao conhecimento do recurso especial. Explico.

No segundo acórdão indicado como paradigma tem-se como fato reportado que a verba paga não deveria ser tributável, pois não teria natureza salarial por ser “valores pagos a

título de gratificações liberais não ajustadas, pagas a seu funcionário Rodrigo Ferraz Pimenta da Cunha, na competência 05/2005, a qual é classificada como 'prêmio-eficiência', sendo paga a título de gratificação pela admissão do funcionário."

Tal verba teria natureza de *"parcelas pagas aos empregados a título de abono, convencionadas em normas coletivas de trabalho"*.

Neste viés, o acórdão indicado como paradigma sintetiza racional segundo o qual o pagamento efetuado seria de caráter eventual e único, finda por dar a natureza jurídica de abono único, não habitual, por isso, não tributável.

Lado outro, o acórdão recorrido manteve o lançamento de ofício do caso dos autos pelos seguintes fundamentos de fato e de direito, os quais, a meu sentir não se assemelham para confrontação, veja-se:

Para que os pagamentos a título de bônus de contratação e extraordinários não integrem o salário de contribuição é necessário verificar o atendimento de requisitos como pagamento desvinculado do salário, sem habitualidade, não condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência. Tais situações, se confirmadas, acabam por vincular o pagamento ao trabalho, indiretamente ao salário e, por consequência, caracterizam-se como salário de contribuição.

No presente caso, apesar de regularmente intimado a esclarecer acerca da natureza dos pagamentos efetuados, o contribuinte alegou que "decorreram de acordos verbais firmados entre as partes para pagamento de Hiring Bonus, e que não foram localizados em nossos arquivos instrumentos firmados negociando os referidos valores". Com a impugnação e o recurso voluntário limitou-se aos aspectos conceituais e à indicação de que os pagamentos têm natureza indenizatória, sem juntada de qualquer documento que permitisse aduzir que os pagamentos em questão não estariam vinculados ao salário e ao trabalho, condicionado a metas ou prazo mínimo de permanência, ou seja, não se desincumbiu de seu ônus probatório, conforme previsto no artigo 373 da Lei nº 13.105, de 2015.

No acórdão recorrido há particularidades como a não apresentação de provas, apesar de intimação fiscal, e a afirmativa de existir um acordo verbal para tal pagamento (*um ajuste firmado*), contextos que não constam dos fatos do acórdão apresentado como paradigma, o qual reporta uma verba que seria caracterizada como um *"prêmio-eficiência"* ou gratificação, em contexto de abono único, falando-se que não teria sido ajustado.

Logo, em relação ao chamado bônus de contratação, o mais importante dos pressupostos processuais para o específico recurso de fundamentação vinculada e de cognição restrita, não foi observado. O dissídio jurisprudencial não foi comprovado.

Por conseguinte, não conheço do recurso especial de divergência em relação a matéria 1 (*hiring bonus*).

Matéria 2: incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de terço constitucional de férias

Passo a específica demonstração na temática segunda (terço de férias).

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2402-006.660**, Processo nº 10480.722674/2017-13 (e-fls. 1.425/1.464), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

(Tema ii) Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/12/2006

(...)

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS, AVISO PRÉVIO INDENIZADO E OS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Em face da natureza eminentemente não remuneratória das verbas denominadas terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e os quinze dias que antecedem o auxílio-doença, na forma reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do RICARF, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludidas rubricas, impondo seja rechaçada a tributação imputada.

(...)

Ainda, apresentou-se como paradigma decisão da 3ª Turma Especial da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2803-004.231**, Processo nº 10320.005624/2008-10 (e-fls. 1.468/1.474), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial: 2803-004.231

(Tema ii) Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2006

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ADICIONAL DE 1/3 (UM TERÇO) DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, CONFIRMADA NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.230.957/RS. INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. SÚMULA CARF Nº 2. PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO QUE NÃO AFRONTA PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL.

1. No que tange ao adicional de $\frac{1}{3}$ (um terço) sobre as férias, restou pacificado na jurisprudência do STJ, no julgamento do Recurso Especial 1.230.957/RS – submetido ao rito do art. 543-C do CPC –, no sentido de que tal verba não deve sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

(...)

Por sua vez, o acórdão recorrido assenta rechaça tese do contribuinte sustentando que: *“Em linhas gerais, o Recorrente argumenta que deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias com base em entendimento exarado pelo STJ no RESP 1.230.957/RS (...). Não resta dúvida, de que tais verbas se amoldam ao conceito de salário de contribuição previsto no artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212 de 1991 (...).”*

Claramente, a divergência é perceptível e em ambos os casos o fato jurídico é o mesmo, vale dizer, pagamentos para segurados empregados a título de adicional de terço constitucional de férias.

Enquanto no aresto hostilizado afastou-se a aplicação da decisão do STJ adotada na sistemática dos recursos repetitivos, os paradigmas, em casos similares aos dos autos, entenderam por aplicá-la.

A tese jurídica para a temática 2 (terço constitucional de férias), portanto, é antagônica e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o questionamento e as divergências são perceptíveis entre os citados julgados.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência em relação a matéria 2 (terço constitucional de férias).

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial da temática 2 conhecida, passo a específica apreciação.

- “Incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de terço constitucional de férias”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados, considerando que a remuneração do terço constitucional de férias não estaria incluso nas verbas de natureza remuneratória, sendo verba indenizatória, como atestam os acórdãos paradigmas.

O recorrente invoca o Recurso Especial nº 1.230.957, inclusive com base nos precedentes indicados.

Antes de analisar se o contribuinte tem, ou não, razão em sua insurgência, importante dizer que os fatos geradores são relativo ao período de 02/2013 a 12/2013 para o terço de férias não declarado em GFIP como tributável pelas contribuições previdenciárias.

Não houve recolhimento da exação sobre referida base de cálculo, de modo que a fiscalização procedeu com o **lançamento de ofício** para constituição do crédito e até o momento não foi pago, tendo sido instaurado no passado este contencioso administrativo fiscal pela impugnação para cancelar e não se exigir os valores.

O tema deste capítulo se relaciona com o adicional de férias e não com as férias em si. Cuida do debate sobre o terço constitucional de férias.

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”*.

Conquanto, **o STF entendeu necessário modular os efeitos da sua decisão**, vez que no julgamento de mérito que realizou reformou arcabouço jurisprudencial que abrangia precedentes do próprio STF, além do Recurso Repetitivo do STJ bem conhecido e propagado (REsp 1.230.957), com tese em sentido contrário, com abrupta mudança de jurisprudência. Por isso, além de modular, **optou-se por escolher como marco temporal a data da publicação da ata do julgamento de mérito do Tema 985/STF (data de 15/09/2020)**.

Deveras, em embargos de declaração primevo, o STF assim se posicionou sobre a modulação (*que abarca os fatos geradores destes autos*):

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)

Muito bem. Entendo que assiste razão ao recorrente no presente capítulo. Explico.

Com a modulação, tem-se situação na qual, sob a sistemática da repercussão geral, consta como “capítulo de sentença” transitado em julgado, no RE nº 1.072.485 (Tema 985), o entendimento temporal ressalvado que acaba por impor a reforma da decisão recorrida da Turma Ordinária do CARF, no sentido de que, no período dos fatos geradores, não pode ocorrer a tributação do terço constitucional de férias.

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

Aliás, o **Parecer SEI nº 4.366/2005/MF** bem conclui que o STF vedou a exigência retroativa a 15/09/2020, contemplando fatos geradores ocorridos até 14/09/2020, bastando que a exação não tenha sido recolhida. A exigência, por constitucionalidade da verba, só ocorre a partir de 15/09/2020, ressalvado casos de pagamento voluntário e não questionamento da repetição do indébito por via judicial até 15/09/2020.

Logo, os contribuintes que não recolheram a contribuição sobre o terço de férias até 14/09/2020 não podem ser cobrados como se devida fosse. Se o contribuinte não recolheu a verba desde antes de 15/09/2020, então não é devida a exação e, neste horizonte, a decisão da Turma Ordinária do CARF merece ser reformada.

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

Considerando a modulação efetivada pela Suprema Corte, com marco temporal em 15/09/2020, bem como os fatos geradores em vergasta que são anteriores ao marco e como o contribuinte não efetuou pagamento da tributação sobre o terço de férias, o lançamento de ofício deve ser cancelado, dando-se provimento ao recurso especial neste ponto particular.

Sendo certa a ocorrência do trânsito em julgado no tocante ao “aviso prévio indenizado”, no específico quanto ao ponto da modulação, definitiva é a decisão do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual, com arrimo na alínea “b” do inciso III do §12 do art. 118 do RICARF/2023, se aplica o entendimento.

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

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, não reconheço a similitude fático-jurídica suficiente para estabelecer o dissenso jurisprudencial para a temática 1 (*hiring bonus*), de modo que não conheço do recurso especial de divergência do contribuinte para os paradigmas indicados no tema bônus de contratação; quanto a temática 2 (terço constitucional de férias), reconheço e dissenso jurisprudencial e conheço do recurso especial de divergência do contribuinte para, no mérito, na

parte conhecida, dar provimento ao recurso para afastar da base de cálculo do lançamento a rubrica do terço constitucional de férias. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte para a temática 1 (*hiring bonus*) e CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte para a temática 2 (*terço constitucional de férias*) para, no mérito, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO para afastar da base de cálculo do lançamento a rubrica do terço de férias.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros