



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720636/2018-17
ACÓRDÃO	9202-011.886 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPACOES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013

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. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO COMBINADO COM PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. PRETENSÃO DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO E IMEDIATO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO VIA COMPENSAÇÃO POR PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEMA 985 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF (RE 1.072.485). TRÂNSITO EM JULGADO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO TEMA 985 INCLUSIVE EM RAZÃO DO RECURSO REPETITIVO TEMA 479 DO STJ (REsp nº 1.230.957). NECESSIDADE DE PROCESSO JUDICIAL IMPUGNANDO A EXAÇÃO QUANDO TIVER OCORRIDO O RECOLHIMENTO (INDÉBITO). MARCO TEMPORAL 15/09/2020. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS NA AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL TEMPESTIVA.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), após modulação assentada no Tema 985, decidiu que a contribuição previdenciária será cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.072.485, com a ressalva de que as contribuições já pagas e não

questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

Extraí-se da modulação do Tema 985 do STF duas conclusões: **i)** que os fatos geradores ocorridos e não recolhidos até 14/09/2020 não podem ser exigidos; e **ii)** que, em relação a fatos geradores ocorridos e que foram recolhidos voluntariamente até 15/09/2020, para que ocorra a devolução, por qualquer que seja a modalidade, como, por exemplo, pela via da compensação ou repetição do indébito, é necessário que tenha sido impugnada judicialmente a exação como verba não tributável, não sendo suficiente haver processo administrativo fiscal em curso.

Tema 985/STF (RE nº 1.072.485), com modulação, assentada em embargos de declaração, nestes termos: *“em dar parcial provimento aos embargos de declaração, com atribuição de efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento [15/09/2020], ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”*.

Tendo o contribuinte recolhido voluntariamente a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e não impugnado judicialmente a exação, até 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Tema 985, não será possível realizar a devolução do pretendido crédito por meio de homologação de compensação, ainda que tenha sido transmitida a GFIP ou o PER/DCOMP antes de 15/09/2020, mesmo que instaurado o contencioso administrativo fiscal por manifestação de inconformidade em momento anterior ao citado marco temporal. A modulação exigiu prévia ação judicial quando ocorreu o pagamento *sponte sua* e não apenas processo administrativo fiscal de compensação/indébito, não sendo acolhida proposta de um dos Ministros da Excelsa Corte que propunha a inclusão dos processos administrativos nas ressalvas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Cleber Alex Friess (substituto integral), Leonardo Nuñez Campos (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. 2.600/2.625) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 2.633/2.651) 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 08/10/2019, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter o indeferimento do direito creditório, consubstanciada no **Acórdão nº 2402-007.636** (e-fls. 2.438/2.475), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria que o despacho de admissibilidade passa a rotular como **(i) “Inserção da rubrica terço constitucional de férias na base de cálculo previdenciária”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013

(...)

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias, conforme previsto no art. 22, I e II c/c art. 28 da Lei n. 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos apurados pela autoridade fiscal.

Ausente decisão definitiva de mérito do STF no âmbito do *Leading Case* RE n. 1.072.485 (Tema 985/STF) afastando expressamente a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias, não há que se falar da aplicação do art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento parcial ao recurso, reconhecendo a não incidência das contribuições sobre o terço constitucional de férias.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração, porém os aclaratórios foram rejeitados (e-fls. 2.533/2.538).

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela Manifestação de Inconformidade do contribuinte, de 28/08/2018, (e-fls. 2.040/2.088) contra Despacho Decisório (DD) nº 049/2018 (e-fls. 02/55) emitido no procedimento fiscal.

No que ainda importa ao debate se reconheceu, em despacho decisório e decisão recorrida, que o terço constitucional de férias ($\frac{1}{3}$) é base de cálculo tributável de contribuições previdenciárias. Consequentemente, não gera direito creditório caso recolhida, uma vez que não seria entendido como indébito fiscal, e, assim, não poderia ser utilizado como crédito em compensação por meio de GFIP, pelo que se deixou de homologar a pretendida compensação, não se efetivando a devolução do crédito que já seria liquidado com o seu uso na operação de encontro de contas com a compensação.

Consta que o contribuinte utilizou a rubrica referida como direito creditório para compensar débitos correntes nas competências de 07/2013 a 13/2013.

Os créditos apropriados do alegado indébito de rubricas de terço constitucional adviriam das competências 08/2009 a 06/2013. No caso, o contribuinte fez o recolhimento voluntário da exação sobre a rubrica do terço de férias nestas épocas e, após entender que não era base tributável (*refletindo sobre sua ação primeira de recolher espontaneamente*), apurou, a partir de sua escrituração, estes créditos e os compensou, daí a transmissão da declaração com o uso do instrumento da compensação.

O Despacho Decisório assenta que: “52) *No tocante à análise dos valores que, segundo a empresa, se referem à parcela de folha de pagamento referente à rubrica $\frac{1}{3}$ de férias, verificamos que não estão de acordo com a legislação, além de a empresa não possuir instrumento judicial que lhe garanta tal compensação, devendo as compensações de tais valores ser glosadas ou seja, não homologadas.” (e-fl. 52, grifei).*

Deixou-se, assim, de homologar a compensação em razão de não reconhecer o direito creditório originado da referida rubrica de terço de férias.

Consta que intimada, durante o procedimento fiscal, a contribuinte informou não haver processo judicial discutindo o terço constitucional de férias na ocasião da tomada e apropriação dos créditos e compensações transmitidas.

Não há registro de processo judicial posterior.

A contribuinte aduziu que recolheu indevidamente sobre a referida verba que não seria tributável, por isso apropriou o crédito em razão do indébito que identificou na revisão de seus recolhimentos.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 02-88.916 - 8ª Turma da DRJ/BHE (e-fls. 2.315/2.368), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na manifestação de inconformidade e manter o não reconhecimento do direito creditório, concordando com a autoridade lançadora.

Assentou a DRJ essencialmente que o terço constitucional é base tributável.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 2.391/2.435), 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.

Assentou a decisão recorrida, em essência, que o terço constitucional é base tributável de contribuições previdenciárias.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia (conferir despacho de admissibilidade, e-fls. 2.633/2.651), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a temática preambularmente destacada com respectivos paradigmas, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

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

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

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

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria "*Diferenças de alíquotas de SAT/RAT*" não foi admitida.

Houve interposição de agravo, porém restou rejeitado (e-fls. 2.671/2.677), confirmando-se a admissão prévia parcial para seguimento do recurso especial em relação a temática já destacada com indicação paradigmática correlata.

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 homologar as compensações no limite e extensão do indébito (crédito) utilizado a partir da rubrica de terço de férias.

Em recurso especial de divergência, com lastro em paradigmas que indica, o recorrente pretende rediscutir a matéria que se rotulou como sendo (i) **“Inserção da rubrica terço constitucional de férias na base de cálculo previdenciária”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois o acórdão recorrido, em contexto de processo que discute direito creditório proveniente de indébito de contribuições pagas sobre a rubrica do terço de férias e a consequente utilização dos créditos em compensação de débitos corrente, entendeu tributável o terço constitucional de férias e não gerador de crédito, de modo a não homologar as compensações. Todavia, sustenta que a rubrica do terço de férias é não tributável ao tempo do indébito (competências 08/2009 a 06/2013) e de sua utilização nas compensações de débitos correntes (competências 07/2013 a 13/2013).

O recorrente compreende e argumenta que a rubrica não é tributável e, assim, a tomada de crédito e a consequente compensação estaria regular em condições de ser homologada.

Sustenta que a decisão da Turma Ordinária do CARF manteve a decisão da primeira instância *“com base na ausência de decisão definitiva de mérito no STF no âmbito do Leading Case n. 1.072.485 (Tema 985 STF)”* no debate sobre a tributação, ou não, da rubrica. Conquanto, sustenta que este não é o melhor entendimento para a matéria.

Em petição, alega que a matéria do Tema 985 já foi solucionada, inclusive de forma definitiva, sendo-lhe favorável. Informa que seu processo é anterior ao marco temporal (15/09/2020). Memoriais reiterativos foram apresentados para falar sobre o Tema 985, inclusive.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 2.689/2.704) a parte interessada (Fazenda Nacional) não se manifesta em relação ao conhecimento.

No mérito, requereu seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos. Sustenta ser o terço de férias base tributável de contribuições previdenciárias como verba caracterizada como ganho habitual.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento. Os autos chegaram a ser suspensos até a modulação do Tema 985 e voltaram a tramitar após modulado.

É o que importa relatar.

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

VOTO

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

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte tem por finalidade hodierna a reforma do **Acórdão CARF nº 2402-007.636**, a partir de paradigmas apresentados para rediscutir temática rotulada pelo despacho de admissibilidade, a saber:

(i) Matéria: “Inserção da rubrica terço constitucional de férias na base de cálculo previdenciária”

(i) Paradigma (1): Acórdão 2803-004.204

(i) Paradigma (2): Acórdão 2402-003.564

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.

De início, pontuo 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.

Em relação a divergência jurisprudencial, passo a específica demonstração.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 3ª Turma Especial da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2803-004.204**, Processo nº 10945.721384/2012-33 (e-fls. 2.571/2.579), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO DO EMPREGADO, POR DOENÇA OU ACIDENTE. $\frac{1}{3}$ (UM TERÇO) SOBRE FÉRIAS E AVISO PRÉVIO INDENIZADO. STJ. POSICIONAMENTO ATUAL. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE ACORDO COM A NOVA SISTEMÁTICA LEGAL.

Em relação aos valores pagos pelo empregador, nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado, por doença ou acidente, assim como no que tange ao adicional de $\frac{1}{3}$ (um terço) sobre as férias, equivocadamente o posicionamento dos julgadores da primeira instância administrativa. *In casu*, há que se considerar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Na mesma direção outra recente decisão do STJ (REsp 1.230.957), que na sistemática do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Referido paradigma, a meu aviso, não se presta a comprovar a alegada divergência. Explico.

O paradigma 2803-004.204 foi proferido em contexto de *lançamento de ofício* em processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União. Conforme consta em sua introdução, o caso trata de *“Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado em desfavor do contribuinte ..., relativamente às contribuições sociais descontadas (e não recolhidas e nem declaradas) dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, conforme folha de pagamento, recibos de férias e rescisões de contrato”*.

Por sua vez, o acórdão recorrido trata de pretensão para homologar compensação de débitos correntes a partir da utilização de direito creditório apropriado como sendo “líquido e certo” pelo contribuinte. Os créditos seriam indébitos provenientes do recolhimento indevido do terço constitucional de férias.

Na minha análise as situações fáticas são distintas.

No acórdão recorrido o contribuinte em primeiro momento recolheu contribuições previdenciárias sobre o terço de férias. Em momento posterior, o contribuinte transmitiu GFIP utilizando os recolhimentos como direito creditório ao passar a entender que seriam indébitos, considerando que não deveria ter recolhido. O Despacho Decisório não procede com a homologação, porque entende que não eram créditos de certeza indubitável, haja vista não haver processo judicial reconhecendo o indébito e, na leitura interpretativa da autoridade fiscal, o terço de férias pela legislação seria base tributável. Logo, não poderia reconhecer o indébito do que já recolhido, conseqüentemente não homologou compensação.

No acórdão paradigma 2803-004.204 o contribuinte, **simplesmente, não recolhe contribuição sobre o terço constitucional**, ademais também não declara (*essa conduta é diferente de recolher e depois se apropriar do crédito sob tese de indevido ter sido o recolhimento*).

No contexto do paradigma, a autoridade lançadora procede com o *lançamento de ofício* para constituir o crédito e exigir a exação, pois entende que o terço constitucional é tributável.

Apesar de ambos os casos debaterem a premissa jurídica da tributação, ou não, do terço de férias. O ponto é que as situações fáticas não se assemelham.

Um caso (situação do acórdão paradigma) trata de compensação em pleito de direito creditório forçado por pretensão de indébito e o despacho decisório não reconhece o crédito por entender que a legislação não respaldaria e não haver decisão judicial que force o reconhecimento do indébito.

No outro caso (situação do acórdão recorrido), tem-se um lançamento de ofício, considerando que o contribuinte sequer estava recolhendo o que a fiscalização compreende que devia ser recolhido. Não há contexto de pretensão de indébito. Há exigência de tributo não pago.

Fatos diversos não enseja o recurso especial, pois o instrumento extraordinário é para sanar divergência jurisprudencial de situações semelhantes.

Por conseguinte, não reconheço a divergência pelo Paradigma 2803-004.204.

Ainda há outro precedente indicado a ser analisado, apresentou-se como paradigma decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2402-003.564**, Processo nº 10783.722724/2011-62 (e-fls. 2.580/2.599), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

COMPENSAÇÃO. VALORES PAGOS SOBRE AS VERBAS TITULADAS DE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E DOS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA OU ACIDENTE DO TRABALHO. AUXÍLIO-CRECHE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. SÚMULA Nº 310/STJ. PARECER PGFN Nº 2.118/2011. DIREITO DE CRÉDITO. VERBAS QUE NÃO OSTENTAM O CARÁTER REMUNERATÓRIO. POSSIBILIDADE.

Não devem ser glosadas as compensações efetuadas com valores de contribuições devidas pela recorrente, quando se pleiteia o seu abatimento com valores pagos indevidamente ou a maior. No caso, devem ser considerados como direito de crédito a Recorrente os pagamentos de contribuições a maior incidentes sobre o terço/adicional constitucional de férias e os quinze primeiros dias de afastamento do trabalho em decorrência de auxílio-doença e acidente do trabalho, bem como os pagamentos referentes ao auxílio-creche. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

(...)

Referido paradigma 2402-003.564, a despeito de também ser um *lançamento de ofício* pela leitura do relatório do voto condutor, se origina a partir da **glosa de compensação**, de modo que se encontra em contexto de debate sobre direito creditório, o que pode viabilizar, em tese, o comparativo. O *lançamento de ofício* só ocorreu porque houve a glosa das compensações efetivadas. A glosa ou, por outras palavras, o direito ao crédito é o ponto central do debate.

Passo a analisar se há outros elementos de semelhança.

Muito bem.

No paradigma 2402-003.564 consta em relatório da decisão que, em relação a tomada de crédito a partir do terço de férias, a Administração Tributária entendeu que “*são indevidas as compensações originadas a partir de tais fatos geradores*”. O relatório da decisão informa que a DRJ concordou com a autoridade fiscal. Por sua vez, em voto de mérito, o paradigma 2402-003.564 reformou a decisão de primeira instância para anotar que o Poder Judiciário (STF e STJ) vinham reconhecendo que o terço de férias não é base tributável, então o indébito precisava ser reconhecido e deu provimento ao recurso voluntário neste particular ponto.

Para essa situação, na qual não se fala em ter existido qualquer processo judicial que impusesse o reconhecimento do crédito e se discute o direito de tomar referido direito creditório a partir de recolhimentos já efetuados sobre o terço de férias (***discute-se o indébito sobre o terço de férias***), tem-se situação fática efetivamente semelhante e as soluções são diversas, como se verá.

Deveras, o paradigma 2402-003.564 assenta haver o direito de crédito porque o terço constitucional não deve ser tributável conforme STF e STJ já orientavam. Logo, não deveria

ter sido recolhido e se foi houve o indébito, de modo a permitir a apropriação do crédito e a utilização em compensação por meio de GFIP.

Lado outro, o acórdão recorrido assenta não existir o direito de crédito porque o terço constitucional é base tributável e a decisão do STJ não é definitiva e o STF ainda precisava se manifestar de forma consolidada e definitiva, de modo que ausente manifestação definitiva deveria imperar a lógica de que a verba é base tributável.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale para o paradigma 2402-003.564. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis para este precedente indicado.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência pelo paradigma 2402-003.564 (paradigma segundo).

Mérito

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

- **“Inserção da rubrica terço constitucional de férias na base de cálculo previdenciária”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado, que foi admitido como paradigma para o enfrentamento.

Argumenta o recorrente que o acórdão recorrido é equivocado, pois, em contexto de processo que discute direito creditório de indébito de contribuições previdenciárias recolhidas sobre a rubrica do terço de férias, não se pode concordar com a decisão vergastada ao entender que o terço de férias seja tributável e não gere crédito apto para homologar as compensações transmitidas e com encontro de contas preenchido para imediato aproveitamento e liquidação.

Em petição avulsa o recorrente chama atenção para o debate sobre o Tema 985/STF que gera a modulação na discussão sobre o terço constitucional de férias (RE 1.072.485).

Ao fim e ao cabo, o recorrente compreende e argumenta que a rubrica não é tributável ao tempo do indébito e da apropriação como crédito e, assim, a tomada de crédito e a consequente compensação dos débitos correntes com a utilização da referida rubrica como direito creditório estaria regular, em condições de ser homologada.

O debate de momento devolvido ao Colegiado é exclusivamente sobre fazer jus, ou não, o recorrente ao aduzido direito creditório proveniente da rubrica do terço de férias a partir de processo de compensação na qual se apropria o direito creditório decorrente do indébito.

Não se debate no acórdão recorrido eventuais problemas específicos de GFIP ou de cálculo. Não se debate questões de procedimento de composição do valor.

Consta nos autos que o indébito perseguido é das competências 08/2009 a 06/2013 e o crédito é utilizado para compensação nas competências 07/2013 a 13/2013.

Consta nos autos que não se homologou a compensação e, ato seguinte, a Manifestação de Inconformidade do contribuinte se irrisignando com o não reconhecimento do indébito foi protocolada em 28/08/2018 (e-fl. 2.040). Ela instaurou o contencioso administrativo.

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

À análise.

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

No REsp nº 1.230.957, que compõe os Recursos Repetitivos do STJ, havia sido firmado Tese, no Tema 479, assentando que: *“A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).”*

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

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

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

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

I. Caso em exame

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

II. Questão em discussão

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

III. Razões de decidir

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

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

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

IV. Dispositivo

6. Embargos de declaração parcialmente providos, para atribuir efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

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

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

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

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

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

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

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

Feito esse histórico, passo ao caso específico.

Como dito, o caso é de processo de compensação no qual se cumula o pedido de repetição de indébito o qual é automaticamente liquidado com a declaração de certeza e liquidez

de créditos, sob ulterior homologação da compensação. O direito creditório advém de vindicados recolhimentos de contribuições previdenciárias recolhidas voluntariamente antes de 15/09/2020, época na qual se entende que a verba era não tributável.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente em pretender a reforma da decisão. A razão é a modulação determinada pelo STF, seus limites e peculiaridade. Explico.

Veja-se. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), após modulação assentada no Tema 985, decidiu que a contribuição previdenciária será cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.072.485, com a ressalva de que as contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

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

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

A modulação do Tema 985/STF (RE nº 1.072.485) foi assentada no julgamento de embargos de declaração, nestes termos: *“em dar parcial provimento aos embargos de declaração, com atribuição de efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento [15/09/2020], ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.* (grifei)

Dessarte, tendo o contribuinte recolhido voluntariamente a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e não questionado judicialmente a exação, até 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Tema 985, não será possível realizar a devolução do pretendido crédito por meio de homologação de compensação, ainda que tenha sido transmitida a GFIP ou o PER/DCOMP antes de 15/09/2020, mesmo que instaurado o contencioso administrativo fiscal por manifestação de inconformidade em momento anterior ao citado marco temporal no processo de compensação.

A questão sensível é que a modulação exigiu prévia ação judicial.

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

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

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

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

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

É como voto”

(grifo adicionado)

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

Ainda que se reflita sobre a questão sensível dos processos administrativos de compensação que estavam em curso, anteriores ao marco fixado, na qual houve recolhimento seguido de posterior pedido de aproveitamento do crédito com compensação, **a modulação não os contemplou e não foi por falta de proposta.** Deveras, **o Ministro Luiz Fux fez proposta expressa e não consta que teve acolhida, ademais inexistente relato de novos aclaratórios acolhidos, posteriormente.** É questão de aplicar a modulação por dever regimental e mandamental e não por posição pessoal. Hodiernamente, o processo consta com trânsito em julgado. De mais a mais, a regra na declaração de constitucionalidade é entender que a norma declarada constitucional sempre foi vigente, desde seu nascedouro. A modulação serve para limitar essa regra racional, porém na extensão de seus limites e efeitos. **No caso, a modulação não contemplou processo administrativo de indébito cumulado com compensação quando o contribuinte chegou a recolher *sponte sua* a exação. Era necessário o processo judicial contemporâneo com o administrativo, por força do racional da modulação aprovada sem acolhida da proposta do Ministro Luiz Fux.**

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

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência pelo paradigma segundo e, no mérito, nego-lhe provimento porque deve ser aplicada a modulação ordenada pelo STF no Tema 985.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte pelo paradigma segundo e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros