



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721692/2011-12
ACÓRDÃO	2302-004.471 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DAIRY PARTNERS AMERICAS BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 28/02/2010

COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. PAGAMENTO.

O direito de pleitear restituição ou de realizar compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se em cinco anos, contados da datado pagamento ou recolhimento indevido.

VALORES PAGOS NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA. TEMA 738 - STJ. PARECER SEI N. 1446/2021/ME

Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial (REsp 1.230.957/RS, julgado na sistemática de recursos repetitivos do STJ, e orientação da PGFN através do Parecer SEI n. 1446/2021/ME).

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO CRECHE. AJUDA CRECHE. NÃO COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS.

Integram o salário-de-contribuição os valores pagos aos segurados empregados a título de auxílio creche, ou ajuda creche, quando não comprovadas as despesas referentes a tais valores.

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

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o pedido de modulação de efeitos da decisão pela incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço de férias (Tema 985), atribuiu “efeitos ex nunc ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as

contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

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

RELATÓRIO

Reproduzo Relatório da decisão de piso, que bem descreve o processo (e-fls. 335/340):

Trata-se de processo lavrado pela fiscalização em 08/11/2011 e levado à ciência do sujeito passivo em 11/11/2011 (AR fls. 276), composto pelo Auto-de-Infração (AI)Debcad 51.012.271-0 – destinado ao lançamento da contribuição previdenciária decorrente de glosa de compensação. O crédito tributário lançado totaliza o valor de R\$ 1.597.937,30 (um milhão, quinhentos e noventa e sete mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta centavos), incluindo o valor principal, juros e multa de mora.

Conforme Relatório Fiscal, a autuada efetuou compensações nas competências 11/2009, 01/2010 e 02/2010 referentes às rubricas: auxílio-doença, auxílio acidente, ajuda creche, gratificação rescisão, aviso prévio, férias indenizadas/médias, férias indenizadas 1/3/médias, férias proporcionais 1/3 indenizado, férias no mês 1/3 e 1/3 média férias no mês. Os valores compensados foram recolhidos no período de 09/2004 a 07/2009.

A fiscalização efetuou a glosa da compensação, por considerá-la indevida, referente às seguintes rubricas: auxílio-doença (valores pagos pela empresa nos

primeiros 15 dias de afastamento do segurado, tendo em vista que a empresa compensou a totalidade dos valores referentes a este benefício, e não só a complementação a partir do 16º dia de afastamento, como permite a legislação), ajuda creche (tendo em vista que a empresa não apresentou os comprovantes de despesas, limitando-se a informar que o benefício está previsto em instrumento normativo, sem a necessidade dessa comprovação), férias no mês 1/3 e 1/3 média férias no mês.

Com relação à competência 09/2004, todos os valores compensados foram glosados, inclusive aqueles referentes a rubricas que não integram o salário-de-contribuição, vez que alcançado pela prescrição o direito de a autuada efetuar a compensação dos créditos oriundos nesta competência.

A fiscalização descreve o procedimento para cálculo dos valores glosados:

foi elaborada planilha contendo os valores passíveis de compensação, os quais foram atualizados pela SELIC. Do valor apurado (R\$ 772.665,14) foi deduzido o valor compensado em 11/2009 (R\$ 681.744,10), restando ainda um saldo a compensar de R\$ 90.921,04, que foi atualizado, resultando no saldo remanescente de R\$ 101.494,26. Este saldo foi deduzido do valor compensado em 01/2010 (R\$ 767.630,07), resultando na compensação indevida em 01/2010 de R\$ 666.135,81. Não havendo saldo, toda a compensação realizada em 02/2010, no valor de R\$ 491.224,26 foi considerada indevida.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 9ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo, repisando os argumentos trazidos em sua impugnação, em síntese (e-fls. 651/466):

- a) Requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, considerando a interposição de Recurso Voluntário;
- b) Que as contribuições previdenciárias só podem incidir sobre verbas de caráter remuneratório, em especial quanto ao terço constitucional de férias, auxílio-doença/acidente e auxílio creche. Discorre sobre cada uma das verbas em tópicos próprios, mencionando, inclusive, jurisprudência dos tribunais superiores ;
- c) No que tange ao auxílio creche, em específico, esclarece que *“durante toda a fiscalização houve apresentação dos documentos comprobatórios”*;
- d) Que o direito de compensação das verbas indenizatórias deverá observar o prazo prescricional de cinco anos, contados do dia seguinte ao do recolhimento ou pagamento indevido. Menciona jurisprudência do CARF;

e) Por fim, nos pedidos, pede a extinção de quaisquer juros ou multas aplicados.

É o relatório.

VOTO

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

1 MÉRITO

Trata-se de processo administrativo relativo à glosa de compensações previdenciárias efetuadas pela recorrente nas competências 11/2009, 01/2010 e 02/2010, com base em créditos oriundos de recolhimentos realizados no período de 09/2004 a 07/2009.

A fiscalização procedeu à glosa das compensações por entender que as verbas – auxílio-doença (valores pagos nos primeiros 15 dias de afastamento), ajuda-creche, férias no mês 1/3 e 1/3 média férias no mês – possuíam natureza remuneratória, integrando o salário de contribuição.

Além disso, foram glosados todos os créditos vinculados à competência de 09/2004, considerando o reconhecimento da prescrição do direito de compensar, notadamente em relação aos créditos vinculados à competência de 09/2004.

1.1 PRAZO PRESCRICIONAL PARA A COMPENSAÇÃO

Nos termos do art. 168, I, do Código Tributário Nacional, o direito de pleitear a restituição do indébito tributário extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, verbis:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário.

A interpretação desse dispositivo foi definitivamente esclarecida pela Lei Complementar n. 118/2005, que, em seu art. 3º, estabeleceu que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito ocorre no momento do pagamento antecipado, nos termos do art. 150, §1º, do CTN.

A controvérsia acerca da aplicação do novo prazo prescricional às situações pretéritas foi solucionada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 566.621 (Tema 4

da repercussão geral), bem como pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.269.570, firmando-se o entendimento de que:

aos pedidos de restituição ou compensação formulados antes da vigência da LC nº 118/2005, aplica-se o prazo decenal, nos termos da tese dos 5+5;

aos pedidos formulados após o término da vacatio legis, aplica-se exclusivamente o prazo prescricional quinquenal, contado da data do pagamento indevido.

No mesmo julgamento, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC n. 118/2005, assentando que o novo prazo de cinco anos somente se aplica às ações e pedidos protocolados a partir de 09/06/2005.

Esse entendimento encontra-se consolidado no âmbito administrativo por meio da Súmula n. 91 do CARF, segundo a qual:

Súmula CARF nº 91

Aprovada pelo Pleno em 09/12/2013

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

No caso concreto, considerando que as compensações foram declaradas a partir da competência 11/2009, aplica-se o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 168, I, do CTN, contado da data do pagamento indevido. É nesse sentido a jurisprudência deste Eg. Conselho:

Ac n. 2003-006.759

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2007 TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. DATA DO PAGAMENTO. A partir de 09/06/2005 (início da vigência da LC 118/2005), o direito de pleitear restituição ou realizar compensação de tributos sujeitos ao lançamento por homologação sujeita-se ao prazo prescricional de 05 (cinco) anos, contados da extinção do crédito pelo pagamento efetuado.

Ac n. 2301-008.719

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Ano-calendário: 2000, 2001, 2002 RESTITUIÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. PAGAMENTO. O direito de pleitear restituição ou de realizar compensação de contribuições ou de outras importâncias extingue-se em cinco anos, contados da datado pagamento ou recolhimento indevido.

Assim, encontram-se prescritos os créditos decorrentes de pagamentos efetuados até outubro de 2004, correspondentes às competências até setembro de 2004.

Desse modo, correta a glosa dos créditos vinculados à competência 09/2004, porquanto já alcançados pela prescrição à época da declaração da compensação.

1.2 AUXÍLIO-DOENÇA

A fiscalização consignou que a empresa compensou integralmente os valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre as quantias pagas aos empregados nos períodos de afastamento por auxílio-doença, sustentando, contudo, que os recolhimentos devidos limitam-se aos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento, nos termos do § 3º do artigo 60 da Lei n. 8.213/91. Partindo dessa premissa, entendeu que, por incumbir à empresa o pagamento do salário nesse interregno, tais valores ostentariam natureza remuneratória, integrando, assim, a base de incidência das contribuições previdenciárias, razão pela qual considerou correto o lançamento. A DRJ acompanhou esse entendimento.

Todavia, tal conclusão não se sustenta à luz da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, em 26/02/2014, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 738), firmou a seguinte tese:

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

O STJ reconheceu que os valores pagos ao segurado empregado em razão de afastamento por motivo de auxílio-doença ou auxílio-acidente, ainda que suportados pelo empregador nos primeiros quinze dias, não possuem natureza remuneratória, pois decorrem de situação de incapacidade laboral existente desde o evento que impossibilitou o exercício das funções habituais. Assim, não se trata de contraprestação pelo trabalho, mas de verba de caráter indenizatório/substitutivo, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária.

Ainda que não certificado o trânsito em julgado do referido REsp, em razão da interposição de Recurso Extraordinário, a controvérsia encontra-se definitivamente encerrada. Isso porque o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 611.505 (Tema 482), assentou que a discussão acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por auxílio-doença possui natureza infraconstitucional, não sendo reconhecida repercussão geral.

Em reforço a esse entendimento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer SEI n. 1446/2021/ME, no qual reconheceu expressamente tratar-se de matéria incontroversa, dispensando a apresentação de contestação e a interposição de recursos judiciais, nos termos do artigo 19, VI, da Lei n. 10.522/2002 e da Portaria PGFN n. 502/2016. É ver:

Parecer SEI nº 1446/2021/ME

Importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias anteriores à incapacidade/auxílio-doença (verba). Inexigibilidade das contribuições previdenciárias, a cargo do empregador e do empregado, e

inexigibilidade das contribuições destinadas aos terceiros sobre a dita verba. Tema com dispensa de contestar e de recorrer, à luz do que prevê o art. 2º, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016, e o art. 19, VI, da Lei nº 10.522, de 2002.

Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017. Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo do empregado, sobre a verba paga pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.

Inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e de recorrer, com fulcro no art. 2º, VII, da Portaria PGFN Nº 502, de 2016. Ratificação do entendimento nas Notas PGFN/CRJ/Nº 520/2017 e Nº 981/2017. Ausência de vinculação da RFB ao aludido entendimento, enquanto ele não for subscrito pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ante a exigência contida no art. 19-A, caput e III, da Lei nº 10.522, de 2002.

(...)V Conclusões

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

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

a) a contribuição previdenciária do empregado, prevista no inciso I do art.

28, da Lei nº 8.212, de 1991, não incide sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregados nos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença, por força da Nota PGFN/CRJ/Nº 115/2017 e deste parecer;

(...)

Como se vê, o parecer concluiu pela inexigibilidade das contribuições previdenciárias, tanto a cargo do empregador quanto do empregado, bem como das contribuições destinadas a terceiros, incidentes sobre os valores pagos nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.

Na sequência, em 05/02/2021, foi publicado no Diário Oficial da União o Despacho n. 40/PGFN-ME, de 04/02/2021, por meio do qual o Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovou o entendimento consolidado no Parecer SEI n. 1446/2021/ME, conferindo-lhe efeito

vinculante no âmbito da atuação administrativa da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 19-A, inciso III, da Lei nº 10.522/2002.

Tal compreensão é acatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscal, deste Eg. Conselho, exemplificativamente:

Ac n. 9202-011.634

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

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

Ac n. 9202-010.702

VALORES PAGOS NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ. PARECER SEI Nº 1446/2021/ME

Sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória (Tema 738 - STJ).

Diante desse cenário — jurisprudencial, administrativo e normativo — resta inequívoco que não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador aos empregados nos primeiros quinze dias de afastamento por auxílio-doença.

Assim, devem ser revertidas as glosas efetuadas sobre a compensação relativa às contribuições incidentes sobre as verbas pagas pelo empregador aos empregados nos primeiros quinze dias de afastamento por auxílio-doença, a partir da competência 10/2004, reconhecendo-se a legitimidade de tais compensações realizadas.

1.3 AUXÍLIO-CRECHE

No que tange ao auxílio-creche, o lançamento ocorreu em virtude da não apresentação dos documentos comprobatórios das despesas relativas à ajuda-creche concedida aos empregados.

A decisão de piso reconheceu a existência de jurisprudência consolidada, tanto na esfera judicial (Súmula STJ n. 310) quanto na esfera administrativa (Súmula CARF n. 64), no sentido de que o benefício denominado “auxílio-creche” não integra o salário de contribuição.

Todavia, consignou-se que tal entendimento jurisprudencial não afasta a necessidade de comprovação material do pagamento da rubrica, especialmente quando o

benefício é concedido em pecúnia. A exclusão da verba da base de cálculo das contribuições previdenciárias pressupõe a demonstração de que os valores pagos possuem efetiva natureza indenizatória, o que exige a comprovação das despesas realizadas.

Em seu recurso, o contribuinte limitou-se a afirmar, de forma genérica, que *“durante toda a fiscalização houve apresentação dos documentos comprobatórios”*, sem, contudo, indicar de maneira específica quais documentos teriam sido apresentados, tampouco demonstrar que tais elementos seriam suficientes para afastar a conclusão adotada na decisão recorrida.

Dessa forma, as alegações recursais não se mostram aptas a infirmar a premissa fática adotada pela decisão de piso, com a qual concordo, no sentido da necessidade de efetiva comprovação das despesas relacionadas ao pagamento da rubrica auxílio-creche, como condição para o reconhecimento de sua natureza não salarial.

Assim, mantenho a decisão de piso, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, § 12, do RICARF):

Com relação à ajuda creche, em que pesem os argumentos trazidos pela autuada, não se pode concordar com o entendimento de que este benefício deva ser excluído do âmbito do salário-de-contribuição sem que se faça a verificação quanto à efetiva comprovação das despesas.

É certo que existe jurisprudência consolidada na esfera judicial (súmula STJ 310), bem como na esfera administrativa (súmula CARF 64), no sentido de que o benefício do “auxílio-creche” não integra o salário-de-contribuição.

No entanto, tais posicionamentos jurisprudenciais devem ser interpretados em conformidade com o que dispõe o artigo 28, § 9º, alínea “s” da Lei 8.212/91, segundo o qual, tal benefício não integra o salário-de-contribuição “quando devidamente comprovadas as despesas realizadas”.

Assim, ao ser efetuado o lançamento diante da não apresentação dos documentos comprobatórios das despesas referentes à ajuda creche, o procedimento fiscal não colidiu com os entendimentos jurisprudenciais sedimentados nas esferas judicial e administrativa, pois foi exigido pela fiscalização – e não apresentado pela empresa – aqueles documentos necessários à comprovação de que os pagamentos em questão, efetivamente, referiam-se ao pagamento desta modalidade de benefício e que estava sendo feito o ressarcimento, ou reembolso, de despesas suportadas inicialmente pelos segurados empregados.

Ao exigir tal documentação, a fiscalização não está negando que o auxílio creche não integra o salário-de-contribuição. Nesse sentido, pode-se ver que a jurisprudência trazida aos autos pela própria autuada menciona o reembolso das despesas com creche (julgados de fls. 16/17 da impugnação), de modo que não se pode falar em reembolso, ou, em outras palavras, em verba de natureza indenizatória com vistas a ressarcir um gasto a princípio suportado pelo

empregado, quando se está diante de pagamentos efetuados pela empresa sem qualquer comprovação da ocorrência da despesa.

Desta maneira, não basta a mera previsão do benefício em instrumento normativo, pois, ainda que a empresa pague esta rubrica em atendimento à convenção ou acordo coletivo, caso não haja a necessidade de comprovação das despesas, pode-se vislumbrar diversas hipóteses, tais como: (a) a criança não freqüenta creche, (b) a criança freqüenta creche pública, ou ainda (c) a criança freqüenta creche particular cujo valor da mensalidade é inferior ao benefício pago pela empresa.

Em todas essas situações haverá – de maneira total nos dois primeiros casos e parcial no último e caso não se exija a comprovação das despesas – a possibilidade de concessão de uma vantagem pecuniária ao segurado empregado sem que esta possua a natureza indenizatória, pois, como já dito, não haverá a comprovação de que se está ressarcindo uma despesa inicialmente suportada pelo segurado empregado.

Portanto, não possui natureza indenizatória o valor pago a título de auxílio ou ajuda creche quando o empregado não apresenta a comprovação das despesas. Entender de forma diversa, significa fazer letra morta de dispositivo legal vigente, qual seja, a parte final do artigo 28, § 9º, alínea “s” da Lei 8.212/91. Assim, correto o lançamento quanto a este item.

1.4 TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

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

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

É ver a voto do Ministro Relator, Marco Aurélio Mello:

VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ou seja, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a contribuição previdenciária das empresas será cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário n. 1072485. As contribuições já pagas e não questionadas judicialmente até a mesma data não serão devolvidas pela União.

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

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

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

Ementa:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL .

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. TERÇO DE FÉRIAS .

MODULAÇÃO DE EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO .

I.

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

II.

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

III.

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

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

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

IV.

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

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

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.230.957 (2014), Rel. Min.

Mauro Campbell; STF, ARE 1.260.750 (2020), Rel. Min. Dias Toffoli; RE 643.247 EDs (2019), Rel. Min. Marco Aurélio; RE 594.435-EDs (2019), Red.

p/o acórdão o Min. Alexandre de Moraes; RE 593.849 (2017), Rel. Min.

Edson Fachin; RE 892.238 (2016), Rel. Min. Luiz Fux; RE 565.160 (2017), Rel. Min. Marco Aurélio.

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

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

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

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

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

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

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

Pois bem.

O entendimento atual, e vinculante à essa julgadora (art. 98 do RICARF), dado pelo Supremo Tribunal Federal é no sentido de que é devida a contribuição previdenciária das empresas sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020 e os fatos geradores, no

presente processo administrativo, referem-se à recolhimentos realizados no período de 09/2004 a 07/2009.

Em que pese os fatos gerados serem anteriores à ata de julgamento do referido RE, o STF ressaltou expressamente *“as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”*. Ou seja, empresas que pagaram o tributo indevidamente antes 15/09/2020 podem ter direito à restituição ou compensação, desde que tenham questionado judicialmente os valores pagos.

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

Assim sendo, deve ser negado o pleito do recorrente.

2 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso de Voluntário e dar-lhe provimento parcial para reverter as glosas efetuadas sobre a compensação relativa às contribuições incidentes sobre as verbas pagas pelo empregador aos empregados nos primeiros quinze dias de afastamento por auxílio-doença, a partir da competência 10/2004.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo