



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial
Redução de Litigiosidade

PARECER SEI Nº 4366/2025/MF

Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º, da LAI, c/c art. 20, caput, do Decreto nº 7.724, de 2012.

Item nº 1.11.6.3.16 do SAJ. Incidência das contribuições Previdenciária Patronal, para terceiros e para o SAT/RAT sobre o 1/3 (um terço) constitucional de férias (TEMA 985 RG - RE 1072485).

Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR. Tema nº 985 de repercussão geral. Tese definida em sentido favorável à Fazenda Nacional. “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

Término do julgamento de mérito. Consulta. Nota Cosit/SRFB nº 401, de 16 de outubro de 2020. Parecer SEI Nº 1829/2021/ME.

Embargos de Declaração. Pedido de modulação prospectiva dos efeitos da decisão acolhido. Acórdão desfavorável à Fazenda Nacional. Novos embargos de declaração. Recurso fazendário rejeitado. Questão pacificada.

Consulta. Nota Cosit/Sutri/RFB nº 281, de 29 de outubro de 2025.

Inclusão do tema na lista de dispensa de impugnação judicial, nas situações em que a modulação temporal é desfavorável à Fazenda Nacional: arts. 19, VI, “a”, e 19-A, III e §1º, da Lei nº 10.522, de 2002; art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Possibilidade de extensão dos fundamentos determinantes do RE nº 1.072.485/PR para as contribuições destinadas aos terceiros. Identidade de base de cálculo. Dispensa de atuar nas mesmas circunstâncias autorizadas para o acórdão-paradigma: arts. 19, §9º e 19-A, III e §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

Possibilidade de extensão dos fundamentos determinantes do RE nº 1.072.485/PR para a

contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários. Art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Identidade de base de cálculo. Dispensa de atuar nas mesmas circunstâncias autorizadas para o acórdão-paradigma: arts. 19, §9º e 19-A, III e §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

Manifestação Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014, e art. 19, VI, a c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Processo SEI nº 10951.006923/2025-46

I

Histórico do RE nº 1.072.485/PR

1. Finalizado o julgamento de mérito do RE nº 1.072.485/PR (tema nº 985), sob a sistemática da repercussão geral, em sentido favorável à Fazenda Nacional, a CASTF/PGAJUD, em cumprimento ao disposto no art. 2º, caput, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, informou a publicação do acórdão à Coordenação-Geral de Representação Judicial e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB.
2. Em resposta, foi elaborada a Nota Cosit/SRFB nº 401, de 16 de outubro de 2020, nos termos do art. 2º, § 2º, da referida Portaria Conjunta, com considerações e questionamentos acerca das implicações da tese definida pelo STF de que “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”. Todos os pontos suscitados pela RFB foram respondidos no Parecer SEI Nº 1829/2021/ME.
3. Contra o acórdão de mérito, integralmente favorável à Fazenda Nacional, foram opostos embargos de declaração, em 14/10/2020, pela parte contrária, *amici curiae* e o Ministério Público Federal, destacando-se o pedido em comum de modulação temporal formulados nessas irresignações.
4. Diante da demora na apreciação dos embargos, o Min. André Mendonça proferiu decisão monocrática, em 26/06/2023, suspendendo nacionalmente os feitos judiciais e administrativos pendentes, individuais ou coletivos, envolvendo o Tema nº 985, consoante o disposto no art. 1035, §5º, do CPC.
5. Em 12/06/2024, os embargos foram providos em parte, com atribuição de efeitos *ex nunc* (prospectivos) ao acórdão de mérito, a contar da data de publicação de sua ata de julgamento (15/09/2020), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data (15/09/2020), que não serão devolvidas pela União.
6. Na sequência, a ME PGFN/CASTF Nº 06, de 03/07/2024, e a ME Conjunta CRJ/CASTF Nº 01, de 8/10/2024, forneceram diretrizes e recomendações de atuação para as projeções descentralizadas da PGFN, em razão da modulação temporal, bem como alertaram sobre a possibilidade de serem opostos novos embargos pela Fazenda Nacional, com vistas a tentar alterar os marcos temporais anteriormente estabelecidos.
7. Contudo, o recurso fazendário foi rejeitado e a modulação de efeitos foi mantida nos mesmos termos.
8. Com a pacificação da controvérsia, a CASTF/PGAJUD, por meio do Ofício Sei nº 56281/2025/MF, de 24/09/2025, comunicou o trânsito em julgado da decisão à RFB, em cumprimento ao disposto no art. 2º *caput*, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.
9. Em resposta, foi encaminhada a Nota Cosit/Sutri/RFN nº 281, de 29 de outubro de 2025, contendo vários questionamentos acerca do entendimento firmado no RE nº 1.072.485/PR, conforme prevê o art. 2º, §2º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014. As dúvidas colocadas na referida nota serão

analisadas ao longo desta manifestação, com exceção da que trata do impacto da decisão sobre a contribuição previdenciária dos empregados, que será tratada especificamente em outro parecer.

10. Feitos esses esclarecimentos, **cumpram delimitar os contornos e as repercussões do entendimento firmado no RE nº 1.072.485/PR**, apontando as **situações de dispensa de agir em razão da modulação temporal**, com fulcro no art. 19, VI, “a” da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e o cabimento da **extensão de seus fundamentos determinantes a outros temas**, a teor do que preveem o art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º-A, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, a fim de estabelecer um alinhamento na estratégia de atuação nos processos judiciais e administrativos.

11. Decerto, o amadurecimento institucional sobre o tema nº 985 poderá levar a novas reflexões nas projeções da PGFN, podendo esta CRJ ser novamente provocada, para tratar de questões específicas que não foram abordadas, bem como para reformular as estratégias processuais propostas aqui.

12. Essa é a síntese da consulta. Passa-se a sua análise.

II

Ratio decidendi do acórdão de mérito

13. No julgamento do **RE 1.072.485/PR**, apreciado sob a sistemática do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, **discutia-se se o terço constitucional de férias gozadas**, o auxílio-doença e o aviso prévio indenizado **configuram hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal**, sediada no art. 195, I, “a”, da Carta Constitucional, que delimita o exercício da competência tributária da União sobre “a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;”.

14. Relativamente às duas últimas verbas, o exame ficou prejudicado, considerando a inexistência de repercussão geral, conforme já decidido no RE nº 611.505 e nº 745.901.

15. No tocante ao terço constitucional de férias gozadas, o Relator inicialmente designado - Min. Edson Fachin - manifestou-se, também, pelo seu caráter infraconstitucional, mas a repercussão geral da matéria acabou sendo reconhecida.

16. A ementa do acórdão de mérito foi lavrada nos seguintes termos:

FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA. É legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

17. Eis o teor da tese jurídica firmada: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

18. Cabe à PGFN, então, buscar identificar o conteúdo e os limites de aplicação da tese jurídica acolhida pelo STF (*ratio decidendi*), para que seja, doravante, adequadamente observada pelos órgãos da Administração Tributária.

19. Como a decisão de mérito foi integrada pelos acórdãos subsequentes, notadamente o que lhe conferiu efeitos prospectivos, **o alcance e as repercussões do RE nº 1.072.485/PR perpassam necessariamente pelo exame conjunto desses pronunciamentos**, de maneira que o ponto de partida desse estudo começa por perquirir os fundamentos determinantes do acórdão de mérito, conforme exposto a seguir.

20. A linha de raciocínio empregada pelo voto-vencedor partiu do alcance da expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, que constitui a hipótese de incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador, indicada no art. 195, I, “a”, CF, para, depois, avaliar se o terço constitucional de férias gozadas se encaixa nessa materialidade econômica.

21. O art. 195, I, “a”, da CF assim dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do

Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional no 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional no 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional no 20, de 1998)

22. Com efeito, o mencionado voto assentou que o debate a respeito da **exegese a ser conferida à expressão normativa “folha de salários e demais rendimentos do trabalho”**, base de cálculo da exação previdenciária patronal, já havia sido **delineado no julgamento do tema nº 20 de repercussão geral**, considerando o instituto abrangente da remuneração^[1], no qual foi firmada a seguinte tese: “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”.

23. Em outras palavras, no julgamento do tema nº 20, o STF entendeu que, seja antes ou depois da EC nº 20/98, **o conceito de “folha de salário” é amplo, a aproximá-lo do conceito de remuneração, abarcando todos os valores pagos em retribuição ao trabalho que se revistam do requisito da habitualidade** (com previsão no art. 201, §11, da CF)^[2].

24. Dito isso, entendeu crucial **reverberar**, no julgamento do **tema nº 985, a jurisprudência consolidada da Corte no sentido de que a contribuição previdenciária patronal incide sobre as verbas remuneratórias - decorrentes ou não da relação de emprego, após a EC nº 20/98 - pagas com habitualidade**.

25. Na sequência, explicou, com mais rigor, os dois pressupostos indispensáveis à válida incidência da exação em debate: remuneração e habitualidade.

26. Relativamente à **natureza remuneratória**, o Relator destacou que **todas as verbas pagas aos empregados, em decorrência do contrato de trabalho** - relação empregatícia ou não - **possuem essa qualificação**, “e não somente sobre o que adimplido pela prestação de serviços em sentido estrito”.

27. Sendo assim, reafirmou-se a jurisprudência do STF no sentido de que se deve empregar interpretação ampla para se compreender o termo “folha de salários”, a englobar qualquer pagamento advindo da relação de trabalho, ainda que, no período do recebimento, o empregado não tenha prestado serviços, **excluindo-se apenas as verbas nitidamente indenizatórias** direcionadas a recompor o patrimônio dos empregados, em razão de alguma perda ou violação do direito.

28. De outro turno, pontuou que a **habitualidade** “sinaliza periodicidade no auferimento dos valores, contrapondo-se a recebimentos eventuais, desprovidos de previsibilidade”.

29. Para a escorreita compreensão desse requisito, transcreve-se a doutrina citada pelo voto-condutor:

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.

30. Fixadas as balizas hermenêuticas que delimitam o escopo do art. 195, I, “a”, da CF, a análise voltou-se para o terço constitucional de férias gozadas, no intuito de aferir se é possível enquadrá-lo na referida materialidade econômica.

31. Pois bem. O terço constitucional de férias é um direito do trabalhador positivado no art. 7º, XVII, da CF:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

32. Segundo o voto-condutor, o direito ao recebimento do **terço constitucional de férias vincula-se ao contrato de trabalho em curso**, servindo como um complemento à remuneração ordinariamente auferida. É, portanto, pago em decorrência de um vínculo que permanece em vigor, mesmo durante o período de descanso a que o empregado faz jus.

33. Com essas explicações, entende **caracterizada a natureza salarial da verba**, que, neste julgamento, vinculava-se a uma relação de emprego.

34. Lado outro, extraiu do art. 7º, XVII, da CF, que o direito ao seu auferimento é adquirido após o transcurso do ciclo anual de trabalho, sendo, portanto, **pago anualmente, o que atesta a habitualidade do ganho**.

35. **Ostentando, assim, caráter remuneratório e habitual, encerrou seu raciocínio afirmando que a verba atrai a válida incidência da contribuição previdenciária patronal.**

36. À luz dos argumentos acima explanados, tem-se que a *ratio decidendi* do acórdão de mérito foi a de que **o terzo constitucional de férias gozadas**^[3] **possui natureza remuneratória e habitual e, portanto, integra o conceito de folha de salários** que é a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador, nos termos do art. 195, I, "a", da Constituição Federal.

37. Recorda-se que, após o término do julgamento de mérito, o **Parecer SEI Nº 1829/2021/ME elencou as exações abarcadas pela decisão**, a saber:

a) a decisão se refere exclusivamente à contribuição previdenciária patronal, a saber: art. 22, incisos I, II e §1º e art. 24, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 57, §6º e §7º, da Lei nº 8.213, de 1991; e

b) o julgado irradia seus efeitos sobre a incidência da contribuição previdenciária do empregado (art. 20 da Lei 8.212/91), porquanto seus fundamentos determinantes recaem sobre o caráter remuneratório e a habitualidade do terzo de férias gozadas, de maneira que, caso a matéria seja atribuída ao STJ, este tribunal deverá respeitá-los, para fins de aplicação do conceito do art. 28 da Lei 8.212, de 1991.

III

Ratio decidendi do acórdão dos embargos de declaração

38. Findo o julgamento de mérito, integralmente favorável à Fazenda Nacional, a parte contrária, os *amici curiae* e o Ministério Público opuseram embargos de declaração, cujos principais vícios arguidos foram:

a) contradição com o entendimento anterior da Corte de que o tema julgado ostenta natureza infraconstitucional - esse vício foi rejeitado pelo Min. Barroso (redator do acórdão), com a explicação de que a natureza constitucional da matéria foi assentada “quando da submissão do processo ao Plenário Virtual para análise da repercussão geral, sendo confirmada no julgamento deste piloto”.

b) omissão quanto ao caráter remuneratório e habitual da verba: esse vício foi rejeitado, alegando-se que foram exaustivamente explorados pelo colegiado, que expressamente consignou que a verba preenche os dois pressupostos.

c) omissão/contradição em relação ao terzo de férias indenizadas - esse vício foi rejeitado. O Min. Marco Aurélio, em *obiter dictum*, no julgamento do acórdão de mérito, estabeleceu que o terzo de férias indenizado detém natureza indenizatória e já conta com isenção legal expressa, além de não ter sido objeto do recurso.

d) omissão quanto à definição do momento de incidência da contribuição (se o da aquisição do direito ao acréscimo de férias ou o do pagamento do adicional): vício rejeitado, por ausência de prequestionamento e por ostentar caráter infraconstitucional, cuja definição cabe ao STJ. A falta de pronunciamento da Corte acerca desse ponto esvazia a competência deste

órgão para tratar dele. Desse modo, eventuais dúvidas relativas ao momento de incidência da contribuição devem ser submetidas diretamente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

e) **modulação temporal** - esse foi o **único pedido acolhido** e que será analisado em item próprio.

f) obscuridade/contradição com os temas nº 163 e nº 908 de repercussão geral: esse vício também foi desprovido. Explica-se.

39. No Tema nº 163, o STF analisou a constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária dos servidores públicos, disciplinada nos arts. 40 e 149, § 1º, da CF, sujeitos ao regime próprio de previdência social - RPPS sobre o terço de férias, tendo decidido contrariamente à tributação, argumentando que se trata de verba que não repercute no cálculo dos proventos de aposentadoria (*ratio decidendi*).

40. A tese foi formatada nos seguintes termos: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade”.

41. Diferentemente, no tema nº 985, a Corte se posicionou a favor da incidência da contribuição previdenciária patronal, sediada no art. 195, I, “a”, da CF, sobre o terço de férias gozadas de trabalhadores da iniciativa privada, que são vinculados ao regime geral de previdência social - RGPS. Isso porque, no RGPS, o terço de férias repercute no salário de benefício dos trabalhadores, a teor do § 11 do art. 201 da CF e do § 3º do art. 29 da Lei nº 8.213, de 1991.

42. Nas palavras do Min. Luiz Roberto Barroso (Redator para o acórdão dos embargos de declaração), em razão da distinção entre as temáticas “A jurisprudência é pela impertinência do Tema nº 163 quando debatida a incidência das contribuições sociais sobre verbas pagas no âmbito do Regime Geral da Previdência Social”.

43. À vista disso, tem-se que, no julgamento desses embargos de declaração, a **distinção entre os temas nº 163 e nº 985 foi expressamente assentada pelo STF**.

44. E, tendo **cada uma dessas decisões fundamentos determinantes próprios**, resta **inviável aplicar o quanto disposto no tema nº 163 na resolução de questões envolvendo a tributação da contribuição previdenciária patronal de trabalhadores sujeitos ao RGPS** sobre o terço de férias gozadas, assim como é **descabido ampliar a *ratio* do tema nº 985 para tratar da incidência das contribuições previdenciárias vertidas ao RPPS**.

45. Consequentemente, eventuais pedidos de extensão da *ratio* em um sentido ou outro devem ser necessariamente impugnados, com fundamento na distinção das temáticas.

46. Ainda, a contradição entre os temas nº 985 e 908 de repercussão geral também foi afastada no julgamento dos EDs, com o seguinte argumento: o exame da questão jurídica posta no Tema nº 985 passa necessariamente pelo debate de matéria constitucional, uma vez que o art. 195, I, “a”, da CF, determina que o empregador contribuirá sobre a “folha de salários”, ao passo que, no Tema nº 908, o debate girava em torno da delimitação da base de cálculo da contribuição do empregado, o salário de contribuição, cujas balizas são definidas na legislação infraconstitucional e, por isso, a repercussão geral dessa matéria foi negada.

IV

Modulação de efeitos

47. Relativamente aos termos do art. 3º, §1º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, cumpre informar que **a Corte Suprema modulou os efeitos da decisão** que legitimou a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas, estabelecendo que esse **entendimento somente se aplica a partir do julgamento do mérito da causa, cuja ata foi publicada em 15 de setembro de 2020**,

ressalvando-se as contribuições pagas e que não foram impugnadas judicialmente até aquele marco temporal, que não serão devolvidas pela União.

48. O **fundamento determinante** empregado pelo voto-vencedor **para modular prospectivamente os efeitos da decisão** foi o de que o **julgamento de mérito do tema nº 985** - cuja ata foi publicada em 15/09/2020 - **alterou a jurisprudência do STJ e do STF.**

49. Isso porque, antes do julgamento do RE nº 1.072.485/PR, **a jurisprudência do STJ estava consolidada, desde 2014, contrariamente à incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas**, porquanto se entendia que a verba ostentava natureza compensatória/indenizatória, não configurando remuneração habitual do empregado. Esse entendimento foi sedimentado no REsp nº 1.230.957, julgado pela Primeira Seção, sob a sistemática dos repetitivos, DJe 18/3/2014^[4].

50. Ademais, **havia precedentes do STF, desde 2011, afirmando a natureza infraconstitucional da discussão**, relegando, assim, ao STJ a palavra final sobre o assunto, que, como mencionado, decidiu no REsp nº 1.230.957/PR pela impossibilidade de tributar a indigitada verba.

51. Considerando, então, que o **julgamento do tema nº 985 reformou o panorama jurisprudencial do STJ e do STF**, o art. 927, §3º do CPC foi empregado **para modular prospectivamente (ex nunc) os efeitos da decisão, a contar da publicação de sua ata de julgamento de mérito, com a ressalva de que as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data não serão devolvidas pela União.**

52. Abaixo, a ementa do acórdão que proveu a modulação dos efeitos:

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 ao acórdão de mérito, a contar da publicação de ex nunc sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

53. Contra a decisão de modulação desfavorável à Fazenda Nacional, o ente opôs embargos de declaração, que foram rejeitados por unanimidade. Em razão disso, a CASTF concluiu que a questão estava pacificada, sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC), a atrair a aplicação do disposto no art. 19, VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, nas situações desfavoráveis à Fazenda Nacional em razão da modulação temporal.

54. Pois bem. A modulação temporal constitui uma regra de transição que, ao estabelecer um marco futuro a partir do qual os efeitos do precedente serão produzidos, acabou por restringir a retroatividade

ampla da decisão proferida no RE nº 1.072.485, limitando o período em que a incidência da contribuição patronal sobre o terço de férias gozadas pode ser considerada legítima.

55. Como o marco temporal determina o início da produção dos efeitos da decisão de mérito, ele é parte integrante da decisão e, portanto, abarcado pelo art. 927, III, do CPC, que prescreve a necessidade de sua observância obrigatória. Esse mesmo raciocínio aplica-se à ressalva contida no texto da modulação, a qual permite que casos pretéritos ao marco temporal sejam, de certa forma, afetados pela decisão de mérito, já que as exações pagas e não impugnadas foram tidas como válidas.

56. Dessa feita, é fundamental compreender, na íntegra, as **repercussões práticas ocasionadas pela modulação**, a incluir o marco temporal^[5], bem como as situações ressalvadas, a fim de determinar as hipóteses de dispensa de atuação, consoante autorizado nos arts. 19, VI, “a”, e 19-A, III e §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

57. Eis, abaixo, os termos da modulação temporal que serão analisados por partes:

O Tribunal, por maioria, deu 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, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

- **Fato gerador do tributo ocorrido em 15/09/2020 (incluindo essa data) em diante.**

58. O marco temporal escolhido pelo STF para que os efeitos da tese sejam produzidos foi a data de publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 15/09/2020, porque, na visão do STF, foi neste dia que tanto a sua jurisprudência quanto a do STJ foram alteradas.

59. Assim, a modulação visa a preservar, em nome da segurança jurídica, as situações jurídicas anteriores ao marco temporal, quando a incidência tributária era considerada indevida pelo STJ, bem como conferir eficácia obrigatória prospectiva ao acórdão-paradigma, que julgou constitucional a tributação do terço de férias gozadas.

60. De antemão, impende **delimitar o fato jurídico levado em conta pelos termos da modulação temporal**.

61. Como a decisão que proveu a modulação não abordou esse tópico e sendo essa determinação crucial para saber se o entendimento do tema nº 985 pode ou não ser aplicado, entendeu-se, por bem, adotar aqui a jurisprudência do STF firmada no RE nº 1.452.421/PE, julgado sob a sistemática de repercussão geral (tema nº 1279), dado que a controvérsia nele julgada em muito se assemelha ao tema em comento.

62. Explica-se.

63. No referido julgamento, o STF interpretou a modulação de efeitos do tema nº 69, que, assim como no tema nº 985, também fora concedida em razão de alteração jurisprudencial atinente à regra de incidência tributária.

64. Pois bem, ao apreciar essa questão, **o STF cravou que o marco temporal para aplicar a modulação de efeitos**, em casos de alteração jurisprudencial de regra de incidência tributária, **depende da data de ocorrência do fato gerador do tributo**, e não da data do lançamento, recolhimento ou pagamento. A tese do tema nº 1279 foi fixada nos seguintes termos:

Em vista da modulação de efeitos no RE 574.706/PR, não se viabiliza o pedido de repetição do indébito ou de compensação do tributo declarado inconstitucional, se o fato gerador do tributo ocorreu antes do marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até 15.3.2017.

65. Perfilhando o entendimento sedimentado no RE nº 1.452.421/PE, tem-se que **a modulação de efeitos do tema nº 985 deve ser interpretada no sentido de que são constitucionais os fatos geradores do tributo ocorridos a partir de 15/09/2020 (incluindo essa data) em diante** - marco temporal estabelecido pelo STF, **não havendo que se cogitar da aplicação da noventena após o marco temporal**.

66. Em razão disso, a **incidência da contribuição previdenciária patronal** sobre o terço de férias gozadas é **válida**, para os **atos geradores ocorridos a partir de 15/05/2020, (incluindo essa data)**. Em tal situação, as projeções da PGFN e da RFB devem promover as medidas necessárias à constituição e à cobrança do tributo, observados os prazos aplicáveis.

67. Desse modo, deve-se atentar, no caso concreto, para a data de ocorrência do fato gerador do tributo, para o fim de saber se a incidência da contribuição patronal sobre o terço de férias gozadas é ou não legítima.

- **Fato gerador do tributo ocorrido até 14/09/2020 sem o recolhimento da respectiva contribuição.**

68. Como a aplicação da modulação temporal refere-se ao fato gerador do tributo, o entendimento do tema nº 985 não se aplica aos fatos geradores de tributos ocorridos **até 14/09/2020 (incluindo essa data) em que a respectiva contribuição previdenciária patronal não foi arrecadada.**

69. Isso porque, tal como explicado, a modulação foi concedida para resguardar as situações anteriores ao marco temporal, uma vez que a jurisprudência do STJ era até então contrária à tributação. Sendo assim, o contribuinte teve assegurado o direito de não ser cobrado retroativamente pelos fatos geradores dos tributos ocorridos antes do marco temporal.

70. Neste ponto, a **modulação de efeitos é desfavorável à Fazenda Nacional**, de maneira que tanto a PGFN quanto a RFB encontram-se vinculadas ao seu comando e, portanto, **estão impedidas de constituir ou de cobrar créditos tributários em contrariedade à referida determinação temporal do STF, devendo-se promover a revisão de ofício de eventuais atos já realizados**, com base no disposto nos arts. 19, VI, “a” e 19-A, III, e §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

71. Caso o contribuinte tenha ajuizado ação preventiva para evitar a cobrança da exação referente aos fatos geradores ocorridos até 14/09/2020 (incluindo essa data), recomenda-se às unidades da PGFN a (ii) reconhecer a procedência do pedido em relação aos tributos que não foram arrecadados, (ii) não impugnar o cumprimento de sentença, no caso de êxito do contribuinte, bem como (iii) postular a não condenação de honorários advocatícios, com fulcro no art. 19, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

- **Ressalva da modulação**

72. Parte-se, agora, para o estudo da **ressalva contida na modulação temporal**, que assim dispõe: “ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.

73. **Por força da ressalva**, o precedente repercutirá efeitos para período anterior ao marco temporal, **impedindo a devolução das contribuições pagas até 15/09/2020 (incluindo essa data) e que não foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).**

74. Observa-se que o impedimento à devolução dos tributos requer a observância de **requisitos cumulativos**.

75. Desse modo, nas situações ressalvadas pela modulação, as contribuições previdenciárias patronais arrecadadas antes do marco temporal foram consideradas legítimas, sendo indevida a sua repetição e/ou compensação pela Fazenda Nacional.

76. É de se notar que a **ressalva da modulação é favorável à Fazenda Nacional**, pois lhe **assegurou o direito de não devolver os tributos recolhidos e não impugnados judicialmente antes do marco temporal.**

77. Em razão disso, **eventual pedido administrativo de repetição/compensação desses valores deverá ser indeferido pela RFB**, com fundamento no texto expresso da **ressalva da modulação temporal**, que garantiu à Fazenda Nacional não devolver os tributos pagos até 15/09/2020 (incluindo essa data), que não foram impugnados judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).

78. Por sua vez, constata-se que **os contribuintes que propuseram ação judicial até 15/09/2020 (incluindo essa data), e impugnaram a exação paga até 15/09/2020 (incluindo essa data)** sobre o terço de férias gozadas, **não estão abarcados pela ressalva da modulação temporal.**

79. Isso significa que, em decorrência lógica da ressalva, **a ação judicial em curso, nos moldes acima delineada, resguardou o direito do contribuinte de repetir ou compensar as contribuições pagas até 15/09/2020 (incluindo essa data).**

80. A mesma lógica se aplica para os mandados de segurança impetrados até o dia 15/09/2020 (incluindo essa data) nos quais a exação foi impugnada.

81. Essa **situação é desfavorável à Fazenda Nacional**, pois preservou o direito dos contribuintes de reaver/compensar as contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data) que foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data). E, em razão do disposto no art. 927, III, do CPC, os marcos temporais estipulados na ressalva devem ser necessariamente observados.

82. Logo, **a carreira está dispensada de atuar nas ações judiciais propostas até 15/09/2020 (incluindo essa data), nas quais a contribuição paga até essa mesma data tenha sido impugnada**, com fulcro no art. 19, VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, orientando-se o Procurador atuante a (i) reconhecer a procedência do pedido de repetição/compensação dos tributos pagos até 15/09/2020 (incluindo essa data), (ii) não impugnar o cumprimento de sentença, no caso de êxito do contribuinte, bem como (iii) postular a não condenação de honorários advocatícios, com fulcro no art. 19, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

83. Caso tenha sido proferida decisão contrária ao particular que ingressou judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data) e impugnou a contribuição paga até essa mesma data, orienta-se a adotar as medidas processuais cabíveis, caso a demanda ainda esteja em curso, com vistas a adequar a decisão aos termos da modulação, uma vez que o direito de repetir os tributos pagos foi garantido.

84. Tal como explicado acima, **as ações judiciais têm o condão de preservar o direito de repetição/compensação do contribuinte, desde que preencham cumulativamente os seguintes requisitos:** terem sido ajuizadas até 15/09/2020 (incluindo esse dia) e a exação paga até essa mesma data impugnada.

85. **Acaso a ação judicial descumpra algum desses requisitos, a consequência é que ela não estará abarcada pela autorização de dispensa de atuar prevista no art. 19, VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002**, cabendo ao Procurador oficiante adotar a estratégia judicial adequada consoante as peculiaridades do caso concreto. A título de exemplo, cite-se as demandas ajuizadas posteriormente a 15/09/2020 bem como as intentadas até essa data, nas quais a exação não foi impugnada (as ações judiciais ordinárias, embargos à execução, etc ou incidentes processuais que se limitaram a questionar nulidades processuais, vícios das CDAs, ilegalidade das multas ou do índice de correção monetária, ilegitimidade passiva, impenhorabilidade, e outras questões que não a impugnação da exação).

86. Outra consequência decorrente da ressalva é a de que as **impugnações administrativas não asseguram o direito de repetição dos tributos pagos**. Em razão disso, os pleitos administrativos de repetição da contribuição patronal paga sobre o terço de férias gozadas merecem ser solucionados à luz do entendimento cravado no tema nº 985, que considera a referida incidência válida.

87. Dessa forma, orienta-se a RFB a indeferir os pleitos de repetição/compensação dos tributos recolhidos, com fundamento na decorrência lógica da ressalva que apenas resguardou os contribuintes que ingressaram judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data) impugnando as contribuições pagas até essa mesma data.

88. Por fim, há que mencionar uma situação que inspira atenção. Trata-se do caso em que o contribuinte pagou o tributo e impetrou o writ até 15/09/2020 (incluindo essa data), mas, posteriormente, desistiu da impetração para ajuizar ação ordinária de repetição do indébito.

89. Quanto ao ponto, em que pese o Parecer PGFN/CRJ/nº 1177/2013 reconhecer que o mandado de segurança é instrumento apto para interromper o fluxo do prazo prescricional, esta questão processual não pode ser confundida com a modulação dos efeitos de decisão em sede de julgamento de repercussão geral.

90. Vale dizer, a ação que resguardaria o direito à repetição das contribuições pagas seria o mandado de segurança. Contudo, a ordem restou extinta sem julgamento de mérito, sendo proposta, após 15/09/2020, nova ação em seu lugar. Não há dúvidas de que a ação subsequente, protocolada após 15/09/2020, não resguarda o direito do contribuinte de reaver os valores pagos, porquanto essa nova ação

não se enquadra no marco temporal aplicável à decorrência lógica da ressalva da modulação. Idêntico raciocínio se aplica a eventual protesto judicial aforado até o dia 15/09/2020 (incluindo essa data). Para fins da modulação, a referida medida não se insere no rol de ações judiciais que acautelam os direitos dos contribuintes.

91. Ambas as situações não se confundem com o caso em que o contribuinte ajuíza ação ordinária pleiteando a repetição de valores cuja inexigibilidade fora reconhecida em *mandamus*, já transitado em julgado, impetrado em ou antes de 15/09/2020. Nesse caso, cuida-se, obliquamente, apenas do cumprimento do título judicial formado anteriormente.

V

Extensão da *ratio decidendi* para as contribuições destinadas aos terceiros

92. Por meio da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 281, de 29 de 2025, questiona-se sobre a **possibilidade de estender a *ratio decidendi*** do tema nº 985 às contribuições destinadas aos terceiros, na medida em que as bases de cálculos dessas exações são idênticas: “folha de salários”.

93. Pois bem, as contribuições destinadas aos terceiros são de responsabilidade do empregador e incidem, de fato, sobre a “folha de salários”, à luz do que preveem o art. 240 da CF e o art. 62 do ADCT.

94. Eis o teor, respectivamente, desses dispositivos:

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.

95. Em decorrência do entendimento firmado no tema nº 985 de que o terço de férias gozadas se amolda ao conceito constitucional de “folha de salários”, a incidência das contribuições destinadas aos terceiros sobre essa mesma verba também deve ser considerada legítima, pelas mesmas razões aduzidas pelo STF no indigitado julgamento.

96. Logo, **todas as explicações e orientações de atuação apresentadas para a regência do tema nº 985, incluindo os termos da modulação temporal, aplicam-se *mutatis mutandi* às contribuições destinadas aos terceiros.**

97. Desta feita, **os fundamentos determinantes que autorizam a dispensa de agir da PGFN e da RFB no tocante ao tema nº 985, por força da modulação temporal, podem ser ampliados, com base no art. 19, §9º, e art. 19-A, III, ambos da Lei nº 10.522, de 2002, para, também, dispensar a atuação nos processos judiciais e nos procedimentos administrativos envolvendo a incidência de contribuições destinadas aos terceiros sobre o terço de férias gozadas.**

98. Cumpre esclarecer que a extensão da *ratio decidendi* feita por esta CRJ só alcançará as contribuições de terceiros que incidam exatamente sobre a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias do empregador (“folha de salários”), não sendo possível a extensão, caso alguma contribuição de terceiro venha a ser cobrada sobre outra materialidade econômica, em nítida discordância com o art. 240 da CF.

VI

Extensão da *ratio decidendi* para as contribuições para o PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários

99. Outra dúvida que tem se colocado nos julgamentos que versam sobre a contribuição previdenciária patronal diz respeito ao cabimento de estender a sua *ratio decidendi* para a contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre a folha de salários, disciplinada no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2021, consoante o disposto no art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002.

100. Pois bem. O art. 239, da Constituição Federal, recepcionou a Contribuição para o PIS/PASEP como tributo e estabeleceu a finalidade da sua arrecadação.

101. Por sua vez, a competência para definir os elementos da regra-matriz de incidência tributária, a incluir a sua base de cálculo, cabe ao legislador infraconstitucional. Com esse escopo, foram, então, editadas as Leis nº 9.718, de 1998, e nº 10.637, de 2002, que elegeram faturamento/receita bruta como a base de cálculo para a maioria das pessoas jurídicas.

102. Além disso, e no que importa para a solução desse ponto, cumpre mencionar a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2021, que instituiu, no seu art. 13, outra materialidade econômica para a Contribuição para o PIS/PASEP, qual seja: a folha de salários, para as entidades nele mencionadas. Vejamos o seu teor:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades: (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

103. Em relação ao art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2021, o Parecer Cosit nº 19, de 2025, explica que o dispositivo foi regulamentado no art. 50 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e no art. 303 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que, respectivamente, dispõem:

Art. 50. A base de cálculo do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários mensal, das entidades relacionadas no art. 9º, corresponde à remuneração paga, devida ou creditada a empregados.

Parágrafo único. Não integram a base de cálculo o salário família, o aviso prévio indenizado, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais.

Art. 303. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários mensal das entidades relacionadas no art. 301 corresponde ao total das remunerações pagas ou creditadas a empregados nos termos do inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, excluídos os valores de que trata o § 9º do art. 28 dessa Lei (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, caput; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 50).

104. Com base nos dispositivos acima transcritos, a RFB afirma que a base de cálculo da Contribuição ao PIS/PASEP, prevista no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, consistente na folha de salários, encontra definição no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991. Este dispositivo, por sua vez, regulamenta a materialidade econômica da contribuição previdenciária patronal.

105. Seguindo essa inteligência, **a RFB arremata a identidade entre as bases de cálculo das**

contribuições previdenciária patronal e a do PIS/PASEP versada no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, entendimento que fora endossado pela PGFN no Parecer SEI Nº 3904/2025/MF.

106. Nesse sentido, **os fundamentos determinantes do RE nº 1072485/PR, que validaram a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias usufruídas podem ser ampliados para, também, tornar constitucional a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP, cuja base de cálculo seja a folha de salários, sobre a mesma verba.**

107. Consequentemente, todas as explicações e orientações de atuação apresentadas para o tema nº 985, incluindo a modulação temporal com suas situações desfavoráveis à Fazenda Nacional, aplicam-se *mutatis mutandi* à contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários, autorizando a dispensa de atuação judicial e administrativa *ex vi* do art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002, nas mesmas situações em que há dispensa para o tema nº 985.

108. Por certo, **a extensão da *ratio decidendi* só alcançará a Contribuição para o PIS/PASEP que possua exatamente a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias do empregador (“folha de salários”),** não sendo admitida a ampliação para os casos incidentes sobre receita ou faturamento, ante a nítida distinção entre as materialidade econômicas das exações em apreço.

VII Inclusão em lista

109. Estando a controvérsia pacificada no STF, propõe-se, em decorrência da modulação temporal concedida no tema nº 985, a inclusão das seguintes hipóteses na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, “a”, e §9º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, nos termos seguintes:

xx Contribuição Previdenciária

xx) Contribuição previdenciária do empregador - terço de férias gozadas

Resumo: No julgamento do RE nº 1.072.485/PR (Tema nº 985 de repercussão geral), o STF fixou a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

A Corte reconheceu a constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas, sendo o mérito integralmente favorável à Fazenda Nacional.

Ocorre que os efeitos da decisão de mérito foram modulados pelo STF, de modo que a constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas valerá a partir da publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 15/09/2020 (incluindo essa data), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Observação 1: Apesar de a tese utilizar o termo genérico “contribuição social”, a decisão se refere à contribuição previdenciária patronal, a saber: art. 22, incisos I, II e §1º e art. 24, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 57, §6º e §7º, da Lei nº 8.213, de 1991.

Observação 2: Esta inclusão em lista obsta lançamentos e atos de cobrança (administrativos e judiciais) de fatos geradores ocorridos até 14/09/2020 (incluindo essa data), ensejando essa situação hipótese de dispensa de atuação.

Observação 3: A União teve assegurado o direito de não repetir as contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data) que não foram impugnadas judicialmente até essa mesma data.

Observação 4: Excepcionalmente, para as contribuições recolhidas até 15/09/2002 (incluindo essa data) que foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data), o direito de repetição/compensação dos valores pagos foi resguardado, sendo hipótese de dispensa de contestar e recorrer por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Observação 5: O STF não resguardou o direito de reaver as contribuições recolhidas que foram impugnadas administrativamente.

Observação 6: É possível estender a *ratio decidendi* do tema nº 985 às contribuições destinadas aos terceiros e à contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, porquanto incidentes sobre a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária patronal: “folha de salários”. Logo, a autorização de dispensa de atuar judicial e

administrativa relativamente ao tema nº 985, em razão da modulação temporal, pode ser estendida para, também, dispensar a atuação nas mesmas situações envolvendo as referidas exações.

110. Como a matéria julgada no tema nº 985 de repercussão geral é tratada no item 2.1 “a” da lista de dispensa de contestar e de recorrer conjuntamente com outras verbas, sugere-se que o mencionado item seja excluído, tendo em vista que todas as verbas nele mencionadas estão disciplinadas na referida lista em itens específicos.

111. Por certo, as hipóteses de dispensa defendidas neste parecer permitem o reconhecimento administrativo do direito à restituição e à compensação dos valores efetivamente pagos, na forma do art. 165 do Código Tributário Nacional, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal, com respaldo, ainda, no Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013.

VIII

Conclusões e encaminhamentos

112. Feitas as considerações acima, extraem-se as seguintes conclusões:

- a) no tema nº 985 foi firmada a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”;
- b) a tese é favorável à Fazenda Nacional;
- c) apesar de o enunciado utilizar o termo genérico "contribuição social", a decisão se refere exclusivamente à contribuição previdenciária a cargo da empresa ou patronal, a saber: art. 22, incisos I, II e §1º e art. 24, da Lei nº 8.212, de 1991, e §6º e §7º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 1991;
- d) o terço de férias gozadas foi a única verba analisada, tendo o STF assentado a sua natureza remuneratória e habitual;
- e) o tema nº 985 distingue-se do tema nº 163, conforme decisão proferida nos primeiros embargos de declaração, tendo, portanto, cada um desses julgados fundamentos determinantes próprios;
- f) em razão da alteração da jurisprudência do STJ e do STF, a Corte 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;
- g) a tese firmada no tema nº 985 aplica-se aos fatos geradores dos tributos ocorridos em 15/09/2020 (incluindo essa data) em diante. Nesse período, a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas é constitucional. Em tais situações, as projeções da PGFN e da RFB devem promover as medidas necessárias à constituição e à cobrança do tributo, observados os prazos aplicáveis;
- h) consequentemente, a tese firmada no tema nº 985 não se aplica aos fatos geradores do tributo ocorridos até 14/09/2020 (incluindo essa data), nos quais não houve a respectiva arrecadação da contribuição previdenciária patronal, estando os contribuintes, nessas situações, resguardados de cobranças retroativas - hipótese de dispensa de atuação;
- i) excepcionalmente, por força da ressalva contida a modulação, o precedente repercutirá seus efeitos para o passado, com vistas a impedir o direito à restituição ou compensação das contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data), que não foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data);
- j) por sua vez, farão jus à restituição/compensação os contribuintes que recolheram as

contribuições até 15/09/2020 (incluindo essa data) e impugnaram-na judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data);

k) impugnações administrativas são regidas pelo entendimento sedimentado no tema nº 985, devendo-se considerar a incidência da exação patronal sobre o terço de férias gozadas legítima;

l) viabilidade de ampliar os fundamentos determinantes do RE nº 1.072.485/PR para as discussões envolvendo a incidência de contribuições destinadas aos terceiros e à contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, sobre o terço de férias gozadas, face à identidade de base de cálculo entre esses tributos (“folha de salários”);

m) consequentemente, os fundamentos determinantes que autorizam a dispensa de agir da PGFN e da RFB nos processos/procedimentos relativos ao tema nº 985 podem ser ampliados, com base no art. 19, §9º, e art. 19-A, III, ambos da Lei nº 10.522, de 2002, para, também, dispensar a atuação nos processos judiciais e nos pleitos administrativos referentes às contribuições destinadas aos terceiros e à contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, cuja base de cálculo seja a folha de salários.

113. Sugere-se que o presente Parecer, uma vez aprovado, seja remetido à RFB em cumprimento ao disposto no art. 3º, § 3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, estando a RFB vinculadas ao entendimento firmado no tema nº 985 e as respectivas situações de dispensa de atuação, em razão da modulação, a partir da assinatura deste opinativo pela Procuradora-Geral Adjunta de Estratégia e de Representação Judicial.

114. Em relação às extensões da *ratio decidendi* aqui autorizadas, a RFB ficará vinculada a esses entendimentos com a aprovação deste parecer pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 19-A, III e §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

115. A dispensa deve ser mantida sob sigilo até que seja aprovada pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional. A alteração da lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN deve igualmente aguardar o referido trâmite, ao fim do qual deve ser retirado o sigilo da presente manifestação.

116. Sugere-se, ainda, que sejam realizadas as alterações pertinentes na gestão de matérias no Sistema de Acompanhamento Judicial – SAJ.

117. Em arremate, recomenda-se a ampla divulgação do presente parecer no âmbito desta Procuradoria-Geral.

Brasília, 13 de novembro de 2025.

Documento assinado eletronicamente

JULIANA BUARQUE SANTANA LOMBARDI

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

JERSILENE DE SOUZA MOURA

Coordenadora de Consultoria Judicial

Aprovo. Encaminhe-se conforme proposto.

Documento assinado eletronicamente

CAMILLA CAVALCANTI RODRIGUES CABRAL

Coordenadora de Representação Judicial da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

RAQUEL GODOY DE MIRANDA ARAUJO

Procuradora-Geral Adjunta de Estratégia e Representação Judicial

[1] O objeto deste julgamento estava em definir qual o alcance da expressão folha de salários, constante do art. 195, I, da CF, e determinar se o art. 22, I, da Lei no 8.212/91 havia respeitado os limites constitucionais para a incidência da contribuição previdenciária patronal. Quanto a isso, o STF, interpretando de forma sistemática os preceitos da Constituição envolvidos – art. 195, I e art. 201 §11- entendeu que a incidência de contribuição previdenciária remete às diversas parcelas satisfeitas pelo tomador de serviços, exigindo-se apenas o requisito da habitualidade. Definiu, então, que ganho habitual compõe a folha de salário, sendo, portanto, passível de incidência de contribuição previdenciária.

[2] Nas palavras do Relator do RE nº 565160/SC: “A única diferença é que antes a previsão estava no §4º do art. 201 e a contribuição previdenciária somente abarcava as verbas recebidas em decorrência de relação empregatícia. Agora, a interpretação do art. 195, I deve ser feita em conjunto com o § 11 do art. 201 e a contribuição incide sobre parcelas recebidas mesmo em decorrência de relações não empregatícias. Em qualquer caso, contudo, aquilo que se configure como “ganho habitual”, seja em decorrência de relação de emprego ou não, será passível de incidência de contribuição previdenciária”.

[3] O voto-condutor ressaltou, em obiter dictum, a não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias indenizadas (pagas nas rescisões contratuais, por exemplo), ante o seu caráter indenizatório ex lege, a teor do disposto no art. 28, §9º, “d”, da Lei nº 8.212, de 1991 c/c com o art. 22, § 2º, da Lei 8.212, de 1991. Relativamente a essa verba, o contribuinte sequer possui interesse de agir, já que conta com isenção legal expressa. Apesar de essa manifestação incidental não integrar a ratio do acórdão de mérito, ela acaba por reforçar que o RE nº 1.072.485/PR alcança exclusivamente o adicional de férias gozadas.

[4] A tese firmada nesse repetitivo foi a de que “Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial. 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). No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal. 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 salário-maternidade possui natureza salarial e integra, consequentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária. O salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários”.

[5] Houve um debate acerca do marco temporal estabelecido, já que muitas ações foram propostas após a afetação do tema. Em que pese os argumentos apresentados pela Fazenda Nacional voltados a estabelecer a data de afetação como marco temporal, o Min. Barroso manteve a publicação da ata de julgamento do mérito, por reverberar a jurisprudência do STF, mas abriu flanco para que, nos próximos julgamentos, esse entendimento possa ser revisitado com o estabelecimento de outros marcos temporais.



Documento assinado eletronicamente por **Juliana Buarque Santana Lombardi, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 02/12/2025, às 19:34, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Jersilene de Souza Moura, Coordenador(a)**, em 03/12/2025, às 11:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Camilla Cavalcanti Rodrigues Cabral, Coordenador(a)-Geral**, em 03/12/2025, às 14:52, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Raquel Godoy de Miranda Araújo, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 03/12/2025, às 17:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **55526958** e o código CRC **1ED5D4A8**.



DESPACHO Nº 390/2025/PGFN-MF

Processo nº 10951.006923/2025-46

APROVO, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI Nº 4366/2025/MF (55526958), o qual, considerando o entendimento do Colendo Supremo Tribunal Federal, propõe, em decorrência da modulação temporal concedida no tema nº 985, a inclusão das seguintes hipóteses na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, “a”, e §9º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

xx Contribuição Previdenciária

xx) Contribuição previdenciária do empregador - terço de férias gozadas

Resumo: No julgamento do RE nº 1.072.485/PR (Tema nº 985 de repercussão geral), o STF fixou a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

A Corte reconheceu a constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas, sendo o mérito integralmente favorável à Fazenda Nacional.

Ocorre que os efeitos da decisão de mérito foram modulados pelo STF, de modo que a constitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas valerá a partir da publicação da ata do julgamento de mérito, ocorrida em 15/09/2020 (incluindo essa data), ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Observação 1: Apesar de a tese utilizar o termo genérico "contribuição social", a decisão se refere à contribuição previdenciária patronal, a saber: art. 22, incisos I, II e §1º e art. 24, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 57, §6º e §7º, da Lei nº 8.213, de 1991.

Observação 2: Esta inclusão em lista obsta lançamentos e atos de cobrança (administrativos e judiciais) de fatos geradores ocorridos até 14/09/2020 (incluindo essa data), ensejando essa situação hipótese de dispensa de atuação.

Observação 3: A União teve assegurado o direito de não repetir as contribuições recolhidas até 15/09/2020 (incluindo essa data) que não foram impugnadas judicialmente até essa mesma data.

Observação 4: Excepcionalmente, para as contribuições recolhidas até 15/09/2002 (incluindo essa data) que foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data), o direito de repetição/compensação dos valores pagos foi resguardado, sendo hipótese de dispensa de contestar e recorrer por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Observação 5: O STF não resguardou o direito de reaver as contribuições recolhidas que foram impugnadas administrativamente.

Observação 6: É possível estender a *ratio decidendi* do tema nº 985 às contribuições destinadas aos terceiros e à contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, porquanto incidentes sobre a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária patronal: “folha de salários”. Logo, a autorização de dispensa de atuar judicial e administrativa relativamente ao tema nº 985, em razão da modulação temporal, pode ser estendida para, também, dispensar a atuação nas mesmas situações envolvendo as referidas exações.

Cientifique-se a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, bem como restitua-se o expediente à Procuradoria-Geral Adjunta de Estratégia e Representação Judicial para as providências cabíveis.

Documento assinado eletronicamente
ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Anelize Lenzi Ruas de Almeida**, **Procurador(a)-Geral**, em 05/12/2025, às 16:19, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **56100458** e o código CRC **008450B7**.

Referência: Processo nº 10951.006923/2025-46.

SEI nº 56100458