**O Senhor Ministro Edson Fachin:** Trata-se de recursos extraordinários interpostos pelo Contribuinte (Sollo Sul Insumos Agrícolas Ltda) e pela União Federal em face do acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (eDOC 2, p. 18-19):

> "MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A TERCEIROS. PAGAMENTO DOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO DO TRABALHO POR INCAPACIDADE. AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS USUFRUÍDAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. FÉRIAS GOZADAS. ADICIONAL DE HORAS EXTRAS. ADICIONAL NOTURNO. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. ADICIONAL DE PERICULOSIDADE. DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. VALE-TRANSPORTE. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO.
>
> 1. As conclusões referentes às contribuições previdenciárias também se aplicam às contribuições sociais destinadas a terceiros e ao SAT, uma vez que a base de cálculo destas também é a folha de salários.
>
> 2. Não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento dos primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade, aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias gozadas, vale-transporte e auxílio alimentação in natura.
>
> 3. É legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores recebidos a título de salário-maternidade, férias gozadas, descanso semanal remunerado e adicionais de horas extras, insalubridade, periculosidade e noturno."

O recurso da empresa foi interposto com fundamento no art. 102, III, "a", do permissivo constitucional. Aponta-se ofensa aos artigos 5º, II; 150, I e IV; 154, I; 195, I, § 4º e 5º, da Constituição Federal.

Nas razões recursais da empresa, sustenta-se, em síntese, a inexigibilidade da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de: i) férias gozadas; ii) descanso semanal remunerado; iii) primeiros quinze dias do auxílio-acidente; iv) adicional de horas extras; e v) adicional noturno (eDOC 284 a 320).

A Vice-Presidência do TRF da 4ª Região admitiu o recurso de Sollo Sul Insumos Agrícolas Ltda (eDOC 2, p. 299-302).

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/20 20:23

A União Federal recorre, também, pela incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional das férias.

Inicialmente a mim distribuído firmei entendimento tratar-se de discussão de matéria de índole infraconstitucional sendo vencido quando da afetação da matéria na sistemática de repercussão geral quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional das férias; o que culminou na distribuição do feito ao Exmo. Min.Marco Aurélio.

Submetido o feito ao parecer da Procuradoria Geral da República colheu-se manifestação no sentido de não conhecer do recurso interposto pela contribuinte e conhecer parcialmente do interposto pela União Federal para no que conhecido negar provimento dado que não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

**É o relatório.**

Inicialmente, reitero entendimento antes exarado pelo caráter infraconstitucional da discussão não conhecendo, desde já, do recurso interposto pelo contribuinte ora recorrente.

Constata-se que eventual ofensa à Constituição, se existente, seria reflexa, tendo em conta a necessidade de análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie, de modo a inviabilizar o processamento do apelo extremo.

Nesse sentido, ressalta-se que a jurisprudência do Supremo se consolidou no sentido de ser infraconstitucional a discussão acerca da incidência de tributos baseada na natureza da verba.

Confiram-se, a propósito, os seguintes precedentes:

> "DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA. 1. A controvérsia relativa à natureza jurídica das verbas percebidas pelo contribuinte, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal, demanda o exame da legislação infraconstitucional pertinente, circunstância que impede a abertura da via extraordinária. 2. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973." (RE

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2020 20:23

924.19- AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 04.11.2016)

"DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. NATUREZA JURÍDICA DE VERBAS PAGAS AO TRABALHADOR. ANÁLISE DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 02.7.2015. 1. A suposta afronta aos postulados constitucionais invocados no apelo extremo somente poderia ser constatada a partir da análise da legislação infraconstitucional, o que torna oblíqua e reflexa eventual ofensa, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. 2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 3. Agravo regimental conhecido e não provido."(RE 945.513-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 04.05.2016)

No que respeita a eventual incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias oportuno registrar que a questão é fonte de vasto contencioso judicial e administrativo tributário a configurar uma indesejável macrolitigância fiscal, inclusive, perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que é hesitante quanto à natureza da prestação (Acórdãos n.2202-005.246, 2202-005.193 e 2202-006.843) a aguardar julgamento definitivo deste STF.

Por oportuno, convém ressaltar que, no plano infraconstitucional, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no bojo do REsp 1.062.530 AgRg, de relatoria do então Ministro Castro Meira, DJe 10.05.2010, assentou entendimento pelo afastamento da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias ante sua natureza eminentemente indenizatória, cuja ementa se reproduz a seguir:

> TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Autos submetidos ao julgamento da 1ª Seção, com base no art. 14, II, do RISTJ. 2. Não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, por constituir verba que detém natureza indenizatória e não se incorpora à remuneração para fins de aposentadoria. 3. Entendimento firmado pela eg. Primeira Seção nos autos de incidente de uniformização de interpretação de lei federal dirigido a este Tribunal Superior, cadastrado como Pet 7.296/PE, da

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2023

relatoria da Sra. Ministra Eliana Calmon, julgado em 28.11.09 (DJe de 10.11.09). 4. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. 5. Agravo regimental não provido.

Ademais, com o julgamento do REsp 1.230.957, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, DJe 18.03.2014, esse entendimento foi cristalizado na forma de enunciado da Tese nº 479, lavrada nos seguintes termos: "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)".

Cumpre consignar o exato objeto do presente recurso, com a finalidade de fixação de tese objetiva apta a gerar orientação jurisprudencial a todo o contencioso tributário administrativo e judicial, como é próprio da sistemática da repercussão geral.

Oportuno reiterar que, quando da afetação desta matéria na sistemática de repercussão geral, fui voto vencido por entender cingir-se ao âmbito infraconstitucional.

Vale repisar que o Poder Constituinte remeteu ao âmbito legal a definição dos casos em que os ganhos habituais do empregado são incorporados ao salário para fins de contribuição previdenciária, consoante o o disposto no art. 201, §11, da Constituição da República.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado iterativamente pela infraconstitucionalidade de controvérsias relativas à definição da natureza jurídica de verba para fins de tributação, seja por contribuição previdenciária, seja por imposto de renda (RE 611.505-RG, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ Ac. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 28-10-2014; ARE 745.901-RG, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 18.09.2014).

Entendo, assim, que, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador e consequente interpretação do conceito de folha de salários, compete a este colegiado apenas a interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da atividade laboral.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2020 20:03

A despeito de manter o mesmo entendimento de antes registro prefacialmente que , ainda que vislumbre-se matéria constitucional, não encontra-se outra solução ante a eminente natureza reparatória do terço constitucional de férias.

Esta Suprema Corte já compreendia a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, visto que somente parcelas incorporáveis ao salário do empregado deveriam sofrer incidência da contribuição social em questão. Nesse sentido:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - INCIDÊNCIA - ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) SOBRE FÉRIAS (CF, ART. 7º, XVII) - IMPOSSIBILIDADE - DIRETRIZ JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - **O Supremo Tribunal Federal, em sucessivos julgamentos, firmou entendimento no sentido da não incidência de contribuição social sobre o adicional de um terço (1/3), a que se refere o art. 7º, XVII, da Constituição Federal.** Precedentes. (RE 587.941 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 22.11.2008).
>
> "AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE.** Somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Agravo regimental a que se nega provimento." (AI 603537 AgR, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe 30.03.2007).
>
> TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A orientação do Tribunal é no sentido de que **as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor.** II - Agravo regimental improvido. (AI 712880 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe 19.06.2009).
>
> AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO (SÚMULAS 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL). **IMPOSSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS.** AGRAVO REGIMENTAL AO

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2020 20:23

> QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A matéria constitucional contida no recurso extraordinário não foi objeto de debate e exame prévios no Tribunal a quo. Tampouco foram opostos embargos de declaração, o que não viabiliza o extraordinário por ausência do necessário prequestionamento. 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que somente as parcelas que podem ser incorporadas à remuneração do servidor para fins de aposentadoria podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária. (AI 710.361 AgR, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 08.05.2009).

O mesmo juízo faz a doutrina de Roque Antônio Carrazza, que atribui em seu escólio doutrinário a seguinte configuração ao terço constitucional das férias:

> "As quantias assim recebidas não dão origem a rendimentos novos. Apenas transformam em moeda o direito incontornável às férias e licenças-prêmio. Com tal medida o patrimônio dos servidores é simplesmente recomposto. **Configuram-se, in casu, nítida indenizações** inalcançáveis pelo IR (CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 220).

O próprio resgate histórico na Constituinte de 1988 revela a natureza reparatória do terço constitucional das férias conforme as manifestações do constituinte Gastone Righi:

"O SR. CONSTITUINTE GASTONE RIGHI: (...) Por outro lado – e não podemos negar – o trabalhador brasileiro, na realidade, não goza férias. De fato, o período que lhe dão a título de férias lhe é danoso. Como gozar férias se, na maioria das vezes, ele não ganha sequer o suficiente para sua sobrevivência e, muito menos, a de sua família? De que lhe adianta ter, nominalmente, férias, se não pode espairecer, ter acesso ao lazer, ao descanso, enfim, a tudo o que lhe permita recuperar as forças, perdidas durante a labuta de um ano de trabalho? Com seu minguado salário, tem que atender ao pagamento do aluguel, à escola dos filhos e à alimentação da família. Srs. Constituintes, propus uma fórmula que me parece uma alternativa razoável. O que não impede, no entanto, que possamos avançar na direção de maiores conquistas para o trabalhador. A fórmula, no caso, estabelece que pelo menos o pagamento das férias seja acrescido de um terço a mais do que a remuneração normal. E por que um terço? A legislação hoje vigente estabelece que o trabalhador tem direito a trinta dias

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2022 20:23

de férias. Desses trinta dias, ele pode dispor de dez dias, ou seja, um terço. Com isso, ele aufere uma remuneração a mais, pelo período das férias que vende, isto é, dez dias. Se eu não conseguir o ideal, quer dizer determinar que a empresa responda pelo outro terço das férias, terei possibilitado aos trabalhadores brasileiros o gozo de, pelo menos, vinte dias de férias. É uma remuneração dobrada, que lhes possibilita um lazer condigno, que eles bem merecem, pelo esforço despendido. Com um terço dos dez dias que ele terá vendida, mais um terço que o empregador lhe assegurar, ele terá aquilo que é o anseio da classe trabalhadora, o desejo de todos os que sonham com justiça social, ou seja, que, um dia, neste País, haja férias efetivamente remuneradas e compensadas pelo dobro do vencimento. Assim sendo, conclamo meus nobres colegas para darmos o primeiro passo nesta caminhada, com o ressarcimento de um terço a mais na remuneração de férias devidas aos trabalhadores. (...).” (Páginas 436 e 437 do Diário da Assembleia Nacional Constituinte (Suplemento "C"). Disponível em: < http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao /Constituicoes_Brasileiras/constituicaocidada/publicacoes/o-processo-historico-da-elaboracao-do-texto-1 > )

Chega-se, então, agora sob a ótica constitucional, à conclusão de que o terço constitucional de férias não é passível, *per se* , de tributação via contribuição previdenciária.

Dúvida não há, portanto, quanto à natureza reparatória do terço constitucional de férias. Vale considerar que ainda que a considere verba de natureza habitual isso não torna o terço constitucional de férias prestação de natureza salarial remuneratória. Há verbas outras próprias da relação de trabalho que, embora pagas de modo habitual, não revelam também natureza remuneratória; a exemplo das diárias e auxílio-alimentação.

Oportuno consignar, também, nos termos da legislação tributária federal que o terço constitucional de férias não integram reflexos na aposentaria, portanto, evidente, assim, que alheio à qualquer natureza salarial.

Diante do até aqui exposto dúvida não há tratar-se de verba com natureza reparatória, seja pela própria constituinte, seja pelo tratamento legal conferido.

Assim, a meu ver, o acórdão recorrido destoa não só da Tese 479 do Superior Tribunal de Justiça, mas também da atual ordem constitucional, porquanto não incide contribuição previdenciária sobre terço constitucional

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2023

de férias, que, ainda que seja ganho habitual do empregado não constitui parcela que se incorpora à remuneração do empregado, logo, evidente sua natureza indenizatória.

Ante o exposto, não conheço do recurso extraordinário da empresa Sollo Sul Insumos Agrícolas e pelo conhecimento do recurso da União apenas em relação ao capítulo do acórdão referente ao terço constitucional de férias, para negar provimento.

Igualmente, encaminho à deliberação do Tribunal Pleno a seguinte tese jurídica ao Tema 985 da sistemática da repercussão geral: " **É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias considerando seu caráter reparatório** ".

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/08/2023