



NOTA PGFN/CRJ/Nº 520 /2017

**Documento Público. Ausência de sigilo.**

RE nº 892.238/RS. Tema 908 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Nota Cosit-E nº 45/2017. Questionamento referente ao entendimento perfilhado na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017. Não obstante correlação entre as bases de cálculo da contribuição do empregado e do empregador feita pela legislação infraconstitucional, com base no entendimento do STF, impende distinguir as teses jurídicas debatidas nos processos referentes aos temas 20, 163 e 908. Manutenção da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017 e, por conseguinte, da inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer quanto à contribuição a cargo do empregado. Pacificação de jurisprudência do STJ em relação à contribuição a cargo do empregado. Inclusão em lista de dispensa fundamentada no art. 2º VII, Portaria PGFN nº 502/2016. Ausência de vinculação imediata da RFB à orientação da PGFN.

I

Trata-se de expediente instaurado, no âmbito desta Coordenação-Geral, em virtude da Nota Cosit-E nº 45, de 17 de fevereiro de 2017, elaborada em face da Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, a qual, por seu turno, analisou o impacto da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 892.238/RS, no qual estava afetada a questão acerca da *"definição da natureza jurídica de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo de contribuição previdenciária, conforme o art. 28 da Lei 8.212/1991."* (Tema 908).



2. Desde já impende esclarecer que o STF entendeu inexistir repercussão geral sobre a matéria (relacionada à contribuição do empregado), considerando que não havia matéria constitucional a ser analisada relativamente à controvérsia. Ademais, no voto do Ministro Luiz Fux, relator do RE nº 892.238/RS, verifica-se que se entendeu pela inexistência de repercussão geral, por se considerar que para deslinde da controvérsia acerca do enquadramento das parcelas pagas ao empregado no que determina o art. 28 da Lei nº 8.212/91, o Tribunal de origem havia decidido tão somente com base em interpretação e aplicação de normas infraconstitucionais pertinentes.

3. Nesse contexto, considerando os entendimentos do STF de forma sistêmica, a Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, para evitar prejuízos às teses defendidas pela Fazenda Nacional, diante do posicionamento não uniforme do STF quanto à aplicação da tese constitucional com repercussão geral aos recursos extraordinários interpostos, entendeu ser mais prudente não se pleitear que a tese fosse aplicada além do limite subjetivo da controvérsia submetida à apreciação do STF na forma de recurso extraordinário repetitivo.<sup>1</sup>

4. Desse modo, em face da decisão do STF assentando a inexistência de repercussão geral sobre a questão suscitada no RE nº 892.238/RS (tema 908),<sup>2</sup> bem como do que já fora decidido pelo STJ no RESP nº 1.230.957/RS, entendeu-se, na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, pela necessidade de reconhecer a aplicação da dispensa de contestar e recorrer relativamente à contribuição a cargo do empregado quanto ao adicional do terço de férias e da parcela paga no período dos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença, incluindo tal tema na lista de dispensa de contestar e recorrer regulamentada pela Portaria PGFN nº 502/2016.

5. Todavia, diante das considerações expendidas por ocasião da referida Nota, questiona a RFB a manutenção do tema na lista de dispensa. Pondera a RFB que o tratamento conferido pela legislação previdenciária é único para as verbas que compõem ou não o salário de contribuição (base de cálculo de da contribuição do empregado) e a remuneração (base de cálculo da contribuição da empresa). Ademais, relata a dificuldade de

<sup>1</sup> Vale dizer que foram analisados os debates nos processos referentes ao Tema 20 (RE nº 565.160/SC), Tema 163 (RE nº 593.068) e Tema 908 (RE nº 892.238)

<sup>2</sup> tratava da natureza jurídica adicional de férias, aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional, auxílio-doença e horas extra



operacionalização do entendimento assentado na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017 diante dos sistemas informatizados ora existentes.

6. Diante disso, considera a RFB que seria mais prudente aguardar o resultado do julgamento do Tema 20 de repercussão geral (RE nº 565.160)<sup>3</sup>, para que os Procuradores da Fazenda Nacional sejam dispensados de contestar e recorrer do tema, entendendo que a correlação entre os conceitos de salários de contribuição e remuneração configurariam fundamento relevante para afastar a dispensa.

7. Ao final, questiona a RFB, caso seja entendimento da PGFN a manutenção do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, a partir de qual competência a contribuição do empregado sobre as verbas mencionadas deve deixar de ser cobrada pela RFB e se cabe restituição de contribuições já recolhidas.

8. Feito esse breve resumo, passa-se a examinar as questões submetidas à CRJ.

## II

9. De início, impende destacar que esta Coordenação-Geral não desconhece o tratamento único conferido pela legislação previdenciária às verbas que compõem o salário de contribuição e a remuneração, bases de cálculo da contribuição do empregado e da empresa respectivamente. Cumpre esclarecer, contudo, que, em virtude da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no RESP nº 1.230.957/RS, em relação às parcelas relativas ao terço constitucional de férias e a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade, haveria (acaso a União não entendesse possível reverter tal decisão no STF) incidência de contribuição previdenciária, seja do empregador seja do empregado, de acordo com o tratamento que referida Corte Superior tem conferido à matéria.

10. Nesse ponto, impende ainda esclarecer que, embora o STJ tivesse decidido sobre a referida incidência de contribuição previdenciária em caso concreto que dizia respeito à contribuição do empregador, ao interpretar a legislação infraconstitucional, não fez a

<sup>3</sup> Por ocasião da Nota Cosit-E nº 45/2017, o julgamento do referido Recurso Extraordinário ainda não havia sido concluído. Entretanto, em 29/03/2017, o STF julgou o mérito do tema com repercussão geral. Na ocasião, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 20 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, fixando 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"



distinção entre as exações, possivelmente em virtude da correlação existente entre elas. Tanto era assim que a Corte Superior vem aplicando o entendimento perfilhado no bojo do RESP nº 1.230.957/RS, indistintamente, para os casos em que se discutem contribuições previdenciárias a cargo do empregado ou da empresa.

11. Como se depreende da Nota PGFN/CRJ nº 640/2014, considerando a correlação entre o salário de contribuição e a remuneração paga ao empregado, orientou-se, inicialmente, para que se continuasse contestando e recorrendo das decisões que afastassem a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade, defendendo-se a ampla abrangência que poderia decorrer do julgamento do tema 20 de repercussão geral (RE 565.160).<sup>4</sup>

12. Todavia, conforme examinado na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, mesmo diante da correlação entre as exações e da ausência de uniformidade do STF quanto ao tratamento da matéria, no atual cenário, sobretudo após a decisão que afastou a existência de repercussão geral no tema 908 (RE nº 892.238/RS), para evitar prejuízo à defesa das teses fazendárias na Corte Suprema, tendo vista a distinção feita naquele julgado quanto às exações<sup>5</sup>, entendeu-se por adotar um pragmatismo na orientação, seguindo, portanto, a linha adotada pelo STF, entendendo pela diferenciação das teses jurídicas debatidas nos temas 20, 163 e 908 de repercussão geral.

13. A esse respeito, confira-se excerto da Nota PGFN/CRJ nº 115/2017:

“4. Vale salientar que a dificuldade de interpretar a dispensa de contestar e recorrer objeto da Nota PGFN/CRJ nº 640/2014<sup>6</sup> (parcialmente revogada pela Nota PGFN/CRJ nº 485/2016<sup>7</sup>) é corroborada pelo tratamento não uniforme que é dado pelo STF quanto à aplicação dos temas em relação aos recursos extraordinários interpostos.

<sup>4</sup> Vale dizer que, na ocasião, também se orientava a recorrer das decisões que afastavam a incidência de contribuição previdenciária do aviso prévio indenizado, mas considerando o entendimento do STF acerca da ausência de repercussão geral do tema, consoante analisado na Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, incluiu-se o tema na lista de dispensa regulamentada pela Portaria PGFN nº 502/2016.

<sup>5</sup> Reitere-se que, no RE nº 892.238/RS, o Min. Luiz Fux distinguiu em seu voto as discussões relativas àqueles autos e a matéria a ser debatida no RE nº 565/160, considerando que o tema 908 referia-se à contribuição a cargo do empregado e o tema 20 debatia a contribuição do empregador.

<sup>6</sup> Elaborada em relação ao RESp nº 1.230.957/RS

<sup>7</sup> Vale lembrar que a referida nota assentou que não obstante a possibilidade de exame da matéria relativa ao aviso prévio indenizado pelo STF em outros feitos com repercussão geral reconhecida, o fato é que o STF, analisando especificamente a questão do aviso prévio indenizado (tema nº 759 de repercussão geral), considerou que se tratava de matéria infraconstitucional e, diante disso, sem repercussão geral. Nesse contexto, entendeu-se que não se encontram presentes os pressupostos para a incidência da ressalva prevista no inciso V do art. 19 da Lei nº 10.522/02, pelo menos no atual momento.



5. Convém mencionar que desde a Nota PGFN/CRJ nº 640/2014, a atuação não uniforme do STF não passou despercebida desta Coordenação-Geral<sup>8</sup>, entendendo-se, sobretudo, naquela oportunidade por enfatizar a correlação entre os temas, sobretudo diante das decisões relativas aos sobrestamentos dos feitos.

6. No cenário atual, apesar de se reconhecer que os temas em comento terem inegável relação, além de se reconhecer o que restou decidido no RE 892.238/RS, no intuito de buscar uma orientação para uma atuação com uniformidade por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional, não se pode olvidar a dificuldade constatada de extrair um posicionamento sólido do STF. Desse modo, o exame da matéria não pode ser dissociado de uma visão pragmática.

7. Desse modo, no atual contexto, para que se evitem prejuízos às teses defendidas pela Fazenda Nacional, diante do posicionamento não uniforme do STF quanto à aplicação da tese constitucional com repercussão geral aos recursos extraordinários interpostos, entende-se mais prudente não se pleitear que a tese seja aplicada além do limite subjetivo da controvérsia submetida à apreciação do STF na forma de recurso extraordinário repetitivo.”

14. A Nota PGFN/CRJ nº 115/2017 destacou a diferenciação importante entre o tema 20 e 908.<sup>9</sup> Esclareceu-se que a CF/88 determina que o empregador contribuirá sobre a folha de salários, diferentemente da contribuição do empregado, de forma que a definição das parcelas sobre as quais incidirá a contribuição do empregado é matéria infraconstitucional (Tema 908, cuja repercussão geral foi negada).

15. Nesse contexto, orientou-se para, em caso de incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei sobre terço constitucional de férias e sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença<sup>10</sup>, continuar-se recorrendo, fundamentando-se, única e

<sup>8</sup> Vale salientar que tanto na referida Nota como na Nota PGFN/CRJ nº 485/2016 mencionou-se a questão de o RE nº 593.068/SC (tema 163), o qual, conquanto verse sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração de servidores públicos vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), também poderia ter impacto na decisão do STJ relativamente à incidência do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), tendo em vista tanto a relação sistêmica entre o tratamento dado às verbas, mas considerando também algumas decisões do STF que, para sobrestamento dos recursos extraordinários, aplicavam tanto o tema 20 como o tema 163.

<sup>9</sup> No tema 20, a discussão diz respeito à contribuição do empregador, empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei (art. 22, da Lei nº 8.212/91) e no tema 908, à contribuição do empregado (art.28, da Lei nº 8.212/91).

<sup>10</sup> Impende mencionar, consoante exposto na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014 que, embora não se desconheça a decisão do Plenário Virtual da Corte, no Recurso Extraordinário (RE) nº 611.505/SC, da relatoria do Ministro Ayres Britto, pela rejeição da repercussão geral da matéria, considerando que ela estaria restrita à análise de norma infraconstitucional, a União (Fazenda Nacional), nos autos do referido recurso, manifestou sua irrisignação em face de tal decisão, ante o fato de não ter sido atingido, no julgamento do *leading case* apontado, o *quorum* constitucional previsto no art. 102, §3º, da Constituição Federal, de 08 (oito) Ministros exigido para se decretar a inexistência de repercussão geral de temas constitucionais. Até o presente momento, a manifestação da Fazenda Nacional pende de apreciação.



exclusivamente no conceito constitucional de folha de salários (no tema 20 – RE nº 565.160/SC). De outra sorte, não obstante a relação entre a matéria envolvida, quanto à contribuição do empregado, orientou-se para incluir o tema na lista de contestar e recorrer, tendo em vista o entendimento do STF no RE 892.238/RS.

16. Nota-se que, mesmo diante das considerações formuladas pela RFB (inclusive as dificuldades práticas de operacionalização de tal entendimento), não parece adequado, no momento, alterar o entendimento perfilhado na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, ao menos quanto à orientação para a atuação da União em juízo no tocante à contribuição do empregado.

17. Convém ainda – no intuito de reforçar esse posicionamento – mencionar que o STF, ao julgar o mérito do tema 20, fixou a tese de que "a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998". Vale esclarecer que não se está agora analisando a decisão do STF no RE nº 565.160 e seus impactos, tendo em vista que ainda não houve a publicação do acórdão, mas deve-se levar em conta que a tese fixada por ocasião do julgamento de tal recurso extraordinário indica que a Corte Suprema restringiu o entendimento firmado naquele precedente à contribuição previdenciária a cargo do empregador, tendo em vista que somente em tal caso há norma constitucional tratando da incidência sobre toda a remuneração auferida pelo empregado.<sup>11</sup>

### III

---

<sup>11</sup> Nesse ponto, cumpre reiterar que diante da ausência de publicação do acórdão do RE nº 565.160/SC, não se está orientando quanto à aplicação de tal julgado, mas cabe, desde já, registrar que se vislumbra a possibilidade de superação do precedente do STJ, firmado na sistemática dos recursos repetitivos, relativamente à contribuição do empregador, uma vez que a decisão não abordou a questão da habitualidade ou não quanto ao auxílio-doença e ao aviso prévio indenizado e, quanto ao terço de férias, afastou a habitualidade da verba. Impende ressaltar que, no RESP nº 1.230.957/RS, relativamente ao terço de férias pago no caso de férias gozadas, o STJ, partindo da premissa de que o STF teria firmado a orientação de que o terço constitucional de férias possuiria natureza compensatória/indenizatória, considerou que não haveria ganho habitual a ensejar a tributação. Todavia, mesmo sem a publicação do acórdão do RE nº 565.160/SC, consoante exigido pelo art. 1.040 do CPC, considera-se que, com o julgamento do tema 20, foi afastada a premissa adotada para o terço de férias, o que já permite antever a possibilidade de rediscussão do tema no STJ. Ressalte-se que não é objetivo da presente Nota tratar de tal ponto, no entanto, é imperioso que se faça o registro.



18. Diante da manutenção do entendimento exposto na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, cumpre responder os questionamentos da RFB sobre o momento para que a RFB deixe de cobrar a contribuição do empregado e se já cabe restituição.

19. Nesse ponto, impende esclarecer que o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013 examinou de forma minudente questões semelhantes. Naquele opinativo, esclareceu-se que o acolhimento da orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 constituía verdadeira tendência, diante da necessidade de se prestigiar a missão constitucional do STF e do STJ, o que, no contexto do nCPC, é reforçado, tendo em vista a positivação da eficácia vinculante das decisões proferidas dentro da sistemática de recursos repetitivos.

20. Nesse contexto, orientou-se, dentre outros aspectos, que:

A inclusão de determinado tema, julgado sob a sistemática dos repetitivos, na lista de dispensa de contestação e recursos, enseja o impedimento aos atos de lançamento e de cobrança por parte da Administração Tributária (PGFN e RFB), sejam eles relativos a fatos geradores anteriores ou posteriores ao julgado paradigma, ou mesmo à respectiva inclusão da matéria como dispensa de impugnação em juízo. Ressalvam-se, apenas, aquelas situações em que há de prevalecer a coisa julgada material favorável à União, consoante assentado no Parecer PGFN/CRJ nº 958, de 2012, ou quando a limitação temporal conste da própria dispensa de impugnação em juízo, pois o impedimento à cobrança dá-se na exata medida da inviabilidade de defesa judicial de determinado crédito.

21. Assim, o reconhecimento de inviabilidade de reversão do entendimento firmado pelo STF e STJ, no âmbito de sua competência, que desonerar o contribuinte de forma imediata e, caso haja pedido, proceder a restituição/compensação, na forma da legislação de regência.

22. No presente caso, a situação é um pouco mais delicada e exige algumas ponderações. Primeiramente, conforme já apontado, impende mencionar que o julgamento do tema 20 sinaliza possível superação, ao menos em parte, do que foi decidido pelo STJ, no RESP nº 1.230.957/RS. Por outro lado, não obstante a pacificação da jurisprudência relativamente à contribuição do empregado de que trata a Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, fato é que, embora o RESP nº 1.230.957/RS não tenha feito distinção entre as contribuições do empregado e do empregador, o repetitivo decorreu de caso em que se discutiam contribuições do empregador. Assim, é possível considerar que a dispensa de contestar e recorrer referente à contribuição do empregado não decorre do julgamento do repetitivo em si, mas da



pacificação da jurisprudência do STJ, nos termos do art. 2º, VII, da Portaria PGFN nº 502/2016.<sup>12</sup>

23. Destarte, embora a Nota PGFN/CRJ nº 115/2017 tenha sinalizado pela aplicação do disposto no §9º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, que trata da aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, dos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011 e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013, como se está entendendo que a dispensa de atuação dos Procuradores da Fazenda Nacional decorre da pacificação da jurisprudência nos termos do art. 2º, VII, da Portaria PGFN nº 502/2016, imperioso destacar que em relação a esse ponto, não há vinculação da RFB ao entendimento desfavorável conferido pela jurisprudência do STJ como ocorreria em decorrência do julgamento de recurso repetitivo.

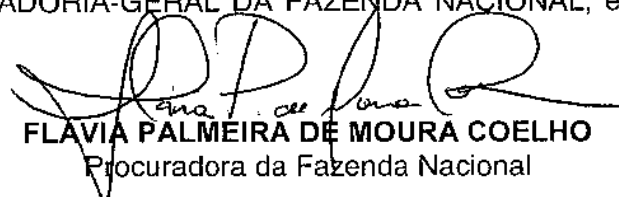
24. Desse modo, é pertinente ressaltar que a orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017 é voltada para a atuação judicial dos Procuradores da Fazenda Nacional.

#### IV

25. São essas as considerações que são consideradas pertinentes à matéria submetida à apreciação. Encaminhe-se à RFB, em resposta à Nota Cosit-E nº 45/2017.

É a manifestação.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 08 de junho de 2017.

  
FLAVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO  
Procuradora da Fazenda Nacional

<sup>12</sup> Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses:

(...)

VII - tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional;





Ministério da Fazenda  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

DESPACHO PGFN/CRJ/ S/N /2017

**Documento:** Registro nº 00032666/2017

**Interessado:** PGFN/CRJ

**Assunto:** Documento Público. Ausência de sigilo. RE nº 892.238/RS. Tema 908 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Nota Cosit-E nº 45/2017. Questionamento referente ao entendimento perfilhado na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017. Não obstante correlação entre as bases de cálculo da contribuição do empregado e do empregador feita pela legislação infraconstitucional, com base no entendimento do STF, impende distinguir as teses jurídicas debatidas nos processos referentes aos temas 20, 163 e 908. Manutenção da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 115/2017 e, por conseguinte, da inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer quanto à contribuição a cargo do empregado. Pacificação de jurisprudência do STJ em relação à contribuição a cargo do empregado. Inclusão em lista de dispensa fundamentada no art. 2º VII, Portaria PGFN nº 502/2016. Ausência de vinculação imediata da RFB à orientação da PGFN.

Trata-se de NOTA PGFN/CRJ/Nº *520* /2017, da lavra da Procuradora FLÁVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO, com a qual manifesto minha concordância.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em *12* de junho de 2017.

  
**FILIPE AGUIAR DE BARROS**

Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituto

Aprovo. Encaminhe-se o presente expediente à RFB.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em *13* de junho de 2017.

  
**CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**

Procurador-Geral Adjunto Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e Administrativa Tributária



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
COMPROT-DOC - COMUNICAÇÃO E PROTOCOLO**

21/02/2017

**Recibo de Entrega****Documento:**

Memorando nº 3192017/CRJ/PGFN/MF-DF

**Nro. Protocolo:**

01123009.000235.2017.000.000

**Situação:**

Tramitado Intra

**Remetente:**

GABIN/RFB/MF-DF

**Destinatário:**

PGFN/MF-DF

**Data Tramitação:**

21/02/2017

**Prazo Resposta:****Assinatura:****Despacho:****Observações:**

PELO MEMORANDO 11/2017 RFB SUTRI.

recorte aqui

**RECIBO****Data Tramitação:**

21/02/2017

**Nro. Protocolo:**

01123009.000235.2017.000.000

**Remetente:**

GABIN/RFB/MF-DF

**Destinatário:**

PGFN/MF-DF

**Data:****Hora:****Assinatura:****Observações:**





**Ministério da  
Fazenda**



**Receita Federal**

Memorando nº 11/2017 – RFB/Sutri

Brasília, 21 de fevereiro de 2017.

À Sua Senhoria o Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

**Assunto: Nota PGFN/CRJ/Nº 115/2017. RE nº 892.238/RS.**

1. Em resposta ao Memorando nº 319/2017/PGFN/PGA, de 31 de janeiro de 2017, que encaminhou a Nota em epígrafe para oitiva prévia desta Secretaria acerca de inclusão de tema relativo a Contribuições Previdenciárias na lista de dispensa de contestação e recurso por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, encaminhado, anexa, a Nota Cosit-E nº 45, de 17 de fevereiro de 2017, elaborada pela Coordenação-Geral de Tributação desta Secretaria.

Atenciosamente,

*Assinado digitalmente*

**LUIZ FERNANDO TEIXEIRA NUNES**  
Subsecretário de Tributação e Contencioso

Gabinete do Secretário da Receita Federal do Brasil  
Esplanada dos Ministérios, Ed. Sede do Ministério da Fazenda, Bl. P, 7º andar, CEP 70048-900 – Brasília-DF  
[www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

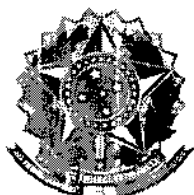
- Documento juntado por PAULO FERNANDO MENESES THOME em 21/02/2017 14:09:00.
- Documento autenticado digitalmente por PAULO FERNANDO MENESES THOME em 21/02/2017.
- Documento assinado digitalmente por: LUIZ FERNANDO TEIXEIRA NUNES em 21/02/2017.
- Esta cópia / impressão foi realizada por PAULO FERNANDO MENESES THOME em 21/02/2017.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

- 1) Acesse o endereço:  
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Outros".
- 3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

**EP21.0217.16019.ULWE**

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA



Nota Cosit-E nº 45, de 17 de fevereiro de 2017.

Interessado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

Assunto: RE nº 892.238/RS – inclusão de tema relativo a contribuições previdenciárias na lista de dispensa de contestação e recurso por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

*e-processo nº 10030.000037/0217-17*

Trata-se da NOTA PGFN/CRJ/Nº 115/2017, de 30 de janeiro de 2017, que altera a orientação contida na NOTA PGFN/CRJ/Nº 640/2014 e inclui o tema “incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre o terço constitucional de férias e sobre a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade” na lista de dispensa de contestação e recurso por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

2. Relata a existência de dúvidas por parte dos Procuradores acerca do impacto da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 892.238/RS, assentando a inexistência de repercussão geral do tema por falta de matéria constitucional a ser analisada.

3. Destacam-se da Nota os seguintes trechos:

(...)

15. *Diante do julgamento de inexistência de repercussão geral sobre a questão suscitada no RE nº 892.238/RS (tema 908), bem como do que já fora decidido pelo STJ no RESP nº 1.230.957/RS, há que se reconhecer a aplicação da dispensa de contestar e recorrer relativamente à contribuição a cargo do empregado quanto ao adicional do terço de férias e da parcela paga no período dos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.*

21. *Feitas essas considerações, tendo em vista a mudança da orientação contida na Nota PGFN/CRJ 640/2014 quanto à incidência de contribuição do empregado, com base no art. 28, da Lei nº 8.212/91, em relação ao adicional de férias e ao auxílio-doença, em face do que foi decidido pelo STF no RE nº 892.238/RS (tema 908), conclui-se que, por força do disposto nos §§4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ contido no RESP nº 1.230.957/RS quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária, também, a cargo do empregado sobre as referidas parcelas. Nesse contexto, sugere-se, em caso de aprovação, que a presente Nota seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, tendo em vista o disposto no art. 3º, §9º, bem como ampla divulgação à Carreira.*

22. *São essas as considerações que são consideradas pertinentes à matéria submetida à apreciação. Tendo em vista a modificação do que fora orientado aos Procuradores da Fazenda Nacional quanto ao tema da incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e a remuneração paga ao empregado quando do afastamento em razão de doença por ocasião da Nota PGFN/CRJ nº*

640/2014 quando do julgamento do RESP nº 1.230.957/RS, sugere-se que em caso de aprovação da presente manifestação, que:

a) seja dispensado de contestação e recurso o tema “incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre o terço constitucional de férias e sobre a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade”, promovendo-se a devida alteração da lista dispensa, nos termos do art. 2º, §4º, da Portaria PGFN/CRJ nº 502/2016, na forma proposta na presente manifestação;

b) seja revogada, parcialmente, a Nota PGFN/CRJ nº 640/2014, no ponto que orienta os Procuradores da Fazenda Nacional a suscitarem a aplicação do RE nº 593.068/SC (tema 163) em relação à incidência de contribuições relativas ao RGPS envolvendo o terço constitucional de férias (item 17 da referida nota). Repise-se, contudo, que, relativamente ao terço constitucional de férias, ainda remanesce a orientação quanto à aplicação do 565.160/SC (tema 20) em caso da discussão sobre incidência de contribuição a cargo do empregador, da empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei; e

c) seja submetida a presente Nota à RFB para os fins da portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, em especial o §9º do art. 3º, bem como ampla divulgação à Carreira.

4. A Secretaria da Receita Federal do Brasil se vê impactada pelas orientações constantes da Nota em virtude do que determina o §4º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, que proíbe o lançamento do crédito nas hipóteses em que a PGFN fica autorizada a não contestar ou recorrer sobre determinado tema.

5. Sob esse ponto de vista, a primeira colocação que cabe fazer é que a legislação previdenciária confere tratamento único às verbas que compõem ou não o salário de contribuição (base de cálculo da contribuição do empregado) e a remuneração (base de cálculo das contribuições da empresa). A correlação é clara diante do que consta no §2º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, que afirma que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28, não integrantes do salário de contribuição. A rigor, a única diferença entre as duas bases de cálculo é que uma se submete a limite máximo (caso do salário de contribuição), enquanto a outra não (remuneração). Parece-nos, portanto, estranho à lógica do sistema de custeio previdenciário cobrar apenas a parte patronal sobre essas verbas. Importante transcrever trecho da obra de Zambitti sobre o assunto:

*(...) Cabe, novamente, alertar para as exclusões legalmente previstas na lei nº 8.212/91, ao tratar do salário-de-contribuição (art. 28, § 9º). Como se disse, tal dispositivo tem aplicabilidade direta aos segurados, quando da composição do salário-de-contribuição, que é a base de cálculo individual do trabalhador, mas há também aplicabilidade mediata à definição da base de cálculo das empresas. Esta correlação é viável, já que o custeio incidente sobre folha de pagamento é uma espécie de **operação casada** – o trabalhador contribui sobre certa base e a empresa, como espécie de patrocinadora compulsória, contribui também sobre a mesma base com sua parcela, de modo que, com a contribuição de ambos, a remuneração do trabalhador possa ser substituída pelo benefício previdenciário no advento de algum infortúnio.*

*(...)*  
*Embora a lei somente relacione as parcelas integrantes do salário-de-contribuição, que é base de cálculo da contribuição do trabalhador, esta relação legal também é aplicável por analogia às empresas, já que lá também se buscam as parcelas de natureza remuneratória. De modo a não deixar dúvidas, a lei expressamente dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 (art. 22, § 2º da Lei nº 8.212/91).<sup>1</sup>*

6. Além do mais, o próprio conceito de salário de contribuição para o segurado empregado dado pelo art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991 é a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou seja, a base

<sup>1</sup> Curso de Direito Previdenciário – Fabio Zambitti Ibrahim – 8ª edição. Ed. Impetus. Pg. 213 e 215



de cálculo da contribuição previdenciária, tanto a da empresa como a do empregado é a remuneração, assim, não faz sentido adotar entendimento que considere essas bases de cálculo distintas uma da outra.

7. Outro aspecto que merece ser informado é com relação à dificuldade de operacionalização desse entendimento na RFB, já que os sistemas informatizados, por serem definidos conforme a lei, utilizam uma mesma base de cálculo para a contribuição devida pela empresa e pelo empregado, ou seja, se for para desconsiderar determinada parcela da remuneração como integrante do salário de contribuição, ela deverá ser retirada da base de cálculo de ambos os contribuintes (empresa e empregado).

8. Isso posto, talvez fosse mais prudente aguardar definição acerca da parte patronal sobre as verbas, eis que as contribuições são intimamente ligadas. O caput do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 preceitua: “*Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (...)*”. A correlação entre os conceitos de salário de contribuição e remuneração para fins de contribuição do empregado e do empregador, respectivamente, prevista pela Lei nº 8.212/1991 e demais atos normativos, intrínseca à sistemática do custeio previdenciário, poderia ser o “fundamento relevante” capaz de evitar a inserção imediata do tema, que se restringe à contribuição devida pelo segurado sobre as verbas discutidas, na lista de autorização para dispensa de contestar e recorrer. Ademais, deve-se levar em conta que, para analisar o tema 20 “*Alcance da expressão ‘folha de salários’ versada no art. 195, inciso I, da Carta da República, considerado o instituto abrangente da remuneração*”, o STF terá que analisar, necessariamente, o conceito de remuneração, base de cálculo das contribuições previdenciárias, devendo sua conclusão ser aplicada tanto à contribuição da empresa quanto à do empregado.

9. Não obstante, caso se opte por manter o tema na lista de dispensa, identificam-se como principais definições a constar da Nota Explicativa a ser elaborada pela PGFN, as que se enumeram a seguir:

- a) A partir de qual competência a contribuição do empregado sobre tais verbas deve deixar de ser cobrada pela RFB; e
- b) Se cabe restituição de contribuições já recolhidas.

*Assinado digitalmente*  
**RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG**  
*Auditora-Fiscal da RFB*

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

*Assinado digitalmente*  
**CARMEM DA SILVA ARAUJO**  
*Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da Ditri*

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinado digitalmente*  
**MIRZA MENDES REIS**  
*Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil*  
*Coordenadora da Copen*

Aprovo a Nota. Encaminhe-se à Subsecretaria de Tributação e Contencioso (Sutri).

*Assinado digitalmente*  
**FERNANDO MOMBELLI**  
**Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil**  
**Coordenador-Geral da Cosit**



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Adjuntoria de Consultoria e Contencioso Tributário

Memorando nº 319 /2017/PGFN/PGA

Brasília, 31 de janeiro de 2017.

Ao Senhor Secretário da Receita Federal do Brasil

Assunto: Nota PGFN/CRJ/Nº 115 /2017

Encaminho a V. Exa. a Nota PGFN/CRJ/Nº 115 /2017, que trata do Recurso Extraordinário (RE) nº 892.238/RS, assentando a inexistência de repercussão geral do tema. Com efeito, no referido Recurso Extraordinário, estava afetada a questão “definição da natureza jurídica de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo de contribuição previdenciária, conforme o art. 28 da Lei 8.212/1991.” (Tema 908). Com efeito, o STF entendeu inexistir repercussão geral sobre a matéria, considerando que não havia matéria constitucional a ser analisada relativamente à controvérsia.

Respeitosamente,



**ROGÉRIO CAMPOS**

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

NOTA PGFN/CRJ/Nº 115 /2017

**Documento Público. Ausência de sigilo.**

RE nº 892.238/RS. Tema 908 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Distinção entre as teses jurídicas debatidas nos processos referentes aos temas 20, 163 e 908. Consequências para interpretação da dispensa de contestar e recorrer relativa matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer quanto à contribuição a cargo do empregador. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

1

Trata-se de expediente instaurado, no âmbito desta Coordenação-Geral, em virtude de se ter constatado a existência de dúvidas por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional, acerca do impacto da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 892.238/RS,<sup>1</sup> assentando a inexistência de repercussão geral do tema. Com efeito, no referido Recurso Extraordinário, estava afetada a questão *"definição da natureza jurídica de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo de contribuição previdenciária, conforme o art. 28 da Lei 8.212/1991."* (Tema

<sup>1</sup> DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 13/09/2016 ATA Nº 27/2016 - DJE nº 195, divulgado em 12/09/2016.



908). Com efeito, o STF entendeu inexistir repercussão geral sobre a matéria, considerando que não havia matéria constitucional a ser analisada relativamente à controvérsia.

2. De acordo com o que se depreende do voto do Ministro Luiz Fux, relator do RE nº 892.238/RS, em relação à questão posta à apreciação do STF não haveria matéria constitucional a ser analisada, uma vez que para deslinde da controvérsia acerca do enquadramento das parcelas pagas ao empregado no que determina o art. 28 da Lei nº 8.212/91, o Tribunal de origem havia decidido tão somente com base em interpretação e aplicação de normas infraconstitucionais pertinentes. Aplicou-se, portanto, o entendimento firmado pelo Plenário da Corte no RE nº 584.608<sup>2</sup>, no sentido de que se pode atribuir efeitos da declaração de ausência de repercussão geral quando inexistente matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Constituição se dá de forma reflexa ou indireta.

3. Ocorre que, como o recurso extraordinário afetado como representativo de controvérsia relativamente ao tema 908 tratava da natureza jurídica adicional de férias, aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional, auxílio-doença e horas extra constata-se que, muitas vezes, pode-se misturar o que estava sendo discutido naquele recurso extraordinário com o com as discussões relativas aos temas 20 e 163 de repercussão geral. Observa-se existência de dúvidas dos Procuradores da Fazenda Nacional acerca da existência ou não de repercussão geral quanto ao terço constitucional de férias e o auxílio-doença o que, na verdade, diz respeito à aplicação do tema 20 ou do tema 908.

4. Vale salientar que a dificuldade de interpretar a dispensa de contestar e recorrer objeto da Nota PGFN/CRJ nº 640/2014<sup>3</sup> (parcialmente revogada pela Nota PGFN/CRJ nº 485/2016<sup>4</sup>) é corroborada pelo tratamento não uniforme que é dado pelo STF quanto à aplicação dos temas em relação aos recursos extraordinários interpostos.

5. Convém mencionar que desde a Nota PGFN/CRJ nº 640/2014, a atuação não uniforme do STF não passou despercebida desta Coordenação-Geral<sup>5</sup>, entendendo-se,

<sup>2</sup> RE 584.608/RG, Min. Ellen Gracia, DJe, de 13/03/2009.

<sup>3</sup> Elaborada em relação ao RESp nº 1.230.957/RS

<sup>4</sup> Vale lembrar que a referida nota assentou que não obstante a possibilidade de exame da matéria relativa ao aviso prévio indenizado pelo STF em outros feitos com repercussão geral reconhecida, o fato é que o STF, analisando especificamente a questão do aviso prévio indenizado (tema nº 759 de repercussão geral), considerou que se tratava de matéria infraconstitucional e, diante disso, sem repercussão geral. Nesse contexto, entendeu-se que não se encontram presentes os pressupostos para a incidência da ressalva prevista no inciso V do art. 19 da Lei nº 10.522/02, pelo menos no atual momento.

<sup>5</sup> Vale salientar que tanto na referida Nota como na Nota PGFN/CRJ nº 485/2016 mencionou-se a questão de o RE nº 593.068/SC (tema 163), o qual, conquanto verse sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração de servidores públicos vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), também poderia ter impacto na decisão do STJ relativamente à incidência



sobretudo, naquela oportunidade por enfatizar a correlação entre os temas, sobretudo diante das decisões relativas aos sobrestamentos dos feitos.

6. No cenário atual, apesar de se reconhecer que os temas em comento terem inegável relação, além de se reconhecer o que restou decidido no RE 892.238/RS, no intuito de buscar uma orientação para uma atuação com uniformidade por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional, não se pode olvidar a dificuldade constatada de extrair um posicionamento sólido do STF. Desse modo, o exame da matéria não pode ser dissociado de uma visão pragmática.

7. Desse modo, no atual contexto, para que se evitem prejuízos às teses defendidas pela Fazenda Nacional, diante do posicionamento não uniforme do STF quanto à aplicação da tese constitucional com repercussão geral aos recursos extraordinários interpostos, entende-se mais prudente não se pleitear que a tese seja aplicada além do limite subjetivo da controvérsia submetida à apreciação do STF na forma de recurso extraordinário repetitivo.

8. Nesse diapasão, sugere-se a seguinte divisão das teses jurídicas discutidas nos processos submetidos ao exame do STF como representativos de controvérsia:

a) **Tema 20 – RE 565.160** – *“Alcance da expressão ‘folha de salários’, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações”*. No referido processo debate-se acerca do **art. 195, I, CF/88**, tratando-se, portanto, das contribuições **“do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei”**.

b) **Tema 163 – RE 593.068** – *“Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade”*. Neste processo, sobretudo após a afetação do tema 908, o debate ficou restrito a contribuição devida pelos **servidores públicos, vinculados a regime especial de previdência**. Trata-se, portanto,

---

do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), tendo em vista tanto a relação sistêmica entre o tratamento dado às verbas, mas considerando também algumas decisões do STF que, para sobrestamento dos recursos extraordinários, aplicavam tanto o tema 20 como o tema 163.



das contribuições previstas no **art. 40 e 149, §1º, da Constituição de 1988**.

c) **Tema 908 – RE 892.238** – “*Definição da natureza de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo de contribuição previdenciária, conforme o art. 28 da Lei 8.212/1991.*” Em tal processo, submeteu-se à análise de repercussão geral a questão referente ao alcance do salário contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no **art. 195, II, da Constituição**, aquela devida pelo **“trabalhador e demais segurados da previdência social”**.

9. Observa-se, pois, que os temas 20 e 908 conquanto digam respeito ao Regime Geral da Previdência Social (RGPS), no primeiro caso a discussão cinge-se à contribuição do empregador, empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei (art. 22, da Lei nº 8.212/91) e no segundo, à contribuição do empregado (art.28, da Lei nº 8.212/91).

10. Há uma diferenciação importante entre os temas 20 e 908. Isso porque a CF/88 determina que o empregador contribuirá sobre a folha de salários, diferentemente da contribuição do empregado. Em outras palavras, a definição da natureza das verbas (o conceito de “folha de salários” - Tema 20), no caso da contribuição a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei passa, necessariamente, pelo debate da matéria constitucional. Por outro lado, a definição das parcelas sobre as quais incidirá a contribuição do empregado é matéria infraconstitucional (Tema 908, cuja repercussão geral foi negada).

11. Dessa forma, no caso de incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei sobre terço constitucional de férias e sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença<sup>6</sup>, é caso de se continuar recorrendo,

<sup>6</sup> Impende mencionar, consoante exposto na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014 que, embora não se desconheça a decisão do Plenário Virtual da Corte, no Recurso Extraordinário (RE) nº 611.505/SC, da relatoria do Ministro Ayres Britto, pela rejeição da repercussão geral da matéria, considerando que ela estaria restrita à análise de norma infraconstitucional, a União (Fazenda Nacional), nos autos do referido recurso, manifestou sua irrisignação em face de tal decisão, ante o fato de não ter sido



**fundamentando-se, única e exclusivamente no conceito constitucional de folha de salários (no tema 20 – RE nº 565.160/SC). No caso da contribuição do empregado, quando o objeto for a análise das verbas, dificilmente haverá êxito dos recursos extraordinários eventualmente interpostos, tendo em vista o que restou decidido no RE nº 892.238/RS (tema 908), ainda que se considere a relação entre as matérias envolvidas, razão pela qual, nessa hipótese, incide a dispensa de contestar e recorrer.**

**12. Por seu turno, o tema 163 trata da contribuição do servidor público, sendo inaplicáveis os temas 20 e 908. Nessa situação, deve-se continuar recorrendo.**

13. Vale dizer que na linha do que se expõe na presente Nota, no RE nº 892.238/RS, o Ministro Luiz Fux distinguiu, expressamente, a hipótese tratada naqueles autos da matéria a ser debatida por ocasião do RE nº 565.160/SC (tema 20), entendendo que o que estava sendo discutido naqueles autos seria a contribuição do empregado, diferentemente tema 20 em que se debate a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei. O Ministro também fez a distinção com o RE 563.068/RS (tema 163), esclarecendo que este versaria sobre a delimitação da base de cálculo da contribuição do servidor. Confira-se excerto do voto nesse ponto:

*“Ressalte-se que a questão em discussão difere do tema submetido à repercussão geral, nos autos do RE 565.160, sob a relatoria do Min. Marco Aurélio, em sessão realizada em 10/11/2007 (Tema 20), posto que neste último será definida a interpretação do termo “folha de salários”, mencionado expressamente pelo artigo 195 da Constituição Federal, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.*

*Igualmente, não se confunde com a questão posta nos autos do RE 593.068, submetido à repercussão geral em 07/05/2009 e em julgamento por este Plenário, sob a relatoria do Min. Roberto Barroso (Tema 163), visto que este último trata da delimitação do conceito de remuneração, para fins de aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas pelo servidor público, com base na solidariedade de custeio, prevista expressamente pela*

---

atingido, no julgamento do *leading case* apontado, o *quorum* constitucional previsto no art. 102, §3º, da Constituição Federal, de 08 (oito) Ministros exigido para se decretar a inexistência de repercussão geral de temas constitucionais. Até o presente momento, a manifestação da Fazenda Nacional pende de apreciação.





*Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional 41/2003, ao lado do caráter contributivo do regime previdenciário assegurado aos servidores públicos.”*

14. Entende-se, portanto, que é importante que não sejam misturadas as teses jurídicas debatidas entre os três temas (20, 163 e 908). Notadamente após a decisão que assentou a inexistência de repercussão geral quanto ao tema 908, há que se fazer a distinção entre as discussões a serem realizadas nos recursos correspondentes aos temas mencionados.

15. Diante do julgamento de inexistência de repercussão geral sobre a questão suscitada no RE nº 892.238/RS (tema 908), bem como do que já fora decidido pelo STJ no RESP nº 1.230.957/RS, há que se reconhecer a aplicação da dispensa de contestar e recorrer relativamente à contribuição a cargo do empregado quanto ao adicional do terço de férias e da parcela paga no período dos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.

16. Nesse ponto, convém esclarecer que, embora a decisão do STJ, na sistemática de recursos repetitivos, acerca da impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional do terço de férias e sobre a parcela paga no afastamento que antecede o auxílio-doença decorresse de caso em que se discutia a contribuição a cargo da empresa (Tema 479 e 738), fato é que o STJ também aplica o entendimento firmado no RESP nº 1.230.957/RS aos casos em que se discute a contribuição dos empregados,<sup>7</sup> razão pela qual, diante da ausência de repercussão geral, há que se reconhecer a dispensa de contestar e recorrer da matéria.

17. Demais disso, em razão do teor da presente manifestação, a qual preconiza a separação dos temas 20, 908 e 163, impende revogar o excerto da Nota PGFN/CRJ nº 640/2014 no ponto que orienta os Procuradores da Fazenda Nacional a suscitarem a aplicação do RE nº 593.068/SC (tema 163) em relação à incidência de contribuições relativas ao RGPS envolvendo o terço de constitucional de férias, não obstante se

<sup>7</sup> Nesse ponto, é pertinente mencionar que, no RESP nº 1.513.815/PR, recurso especial interposto pelo Sindicato dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana em relação ao acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região o qual ensejou o recurso extraordinário afetado como *leading case* relacionado ao tema 908, o STJ aplicou, por decisão monocrática do Ministro Humberto Martins (relator), o entendimento firmado no RESP nº 1.230.957/RS. Dessa forma, afasta-se eventual alegação de que o precedente não se aplicaria a situações relacionadas à contribuição previdenciária do empregado.



constatar o sobrestamento de alguns recursos extraordinários sobre a matéria por aplicação da referida tese jurídica em casos do RGPS. **No caso de contribuição a cargo do empregador, da empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, o recurso sobre a mencionada parcela deve pautar-se na discussão referente ao RE nº 565.160/SC (tema 20).**

18. Assim, em razão da decisão relativa ao RE nº 892.238/RS, sugere-se que sejam feitas modificações no item da lista que contempla os temas em relação aos quais não se aplica o disposto no art. 19, da Lei nº 10.522/2002 e no art. 2º, V, VII §§ 3º a 8º e arts 5º e 7º da Portaria PGFN nº 502/2016, para refletir a questão da distinção entre os temas 20, 908 e 163, em especial para suprimir a orientação que derivava da Nota PGFN/CRJ nº 640/2014 relativamente à alegação do tema 163 quanto ao terço constitucional. Nesse sentido, propõe-se o seguinte texto:

#### 2.1 - Contribuição Previdenciária

a) Terço constitucional de férias - Remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade

REsp 1.230.957/RS (temas nº 479 e 738 de recursos repetitivos)

Resumo: O STJ decidiu pela incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas atinentes ao salário-maternidade e ao salário-paternidade. Por outro lado, quanto à incidência da contribuição sobre o aviso prévio indenizado, o terço constitucional de férias e a remuneração paga pelo empregador durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade, prevaleceu entendimento desfavorável à Fazenda Nacional. Considerou-se que tais verbas seriam de natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

#### JUSTIFICATIVA:

Não obstante a fixação do entendimento acima esposado, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do CPC/1973, os Procuradores da Fazenda Nacional deverão continuar a contestar e recorrer, quando se tratar de incidência de contribuição previdenciária do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei sobre a remuneração paga pelo empregador durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade e sobre o terço constitucional de férias.

Em relação à remuneração paga pelo empregador durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade, ainda pendente na Corte Suprema a apreciação



Registro nº 20945/2017

da irrisignação da Fazenda Nacional atinente à inobservância do quórum constitucional relativo a decisão pelo Plenário Virtual do STF, no RE nº 611.505/SC, que rejeitara a repercussão geral da matéria. Essa incompletude do quórum para declarar a ausência de repercussão geral deve, inclusive, ser informada, preliminarmente, nos recursos extraordinários, de maneira a viabilizar seu conhecimento perante os Tribunais de origem.

Enquanto ainda pendente a definição da repercussão geral no RE nº 611.505/SC (tema 20), entende-se possível sustentar que existiria repercussão geral da matéria com base na ampla discussão do RE 565.160/SC, que versa sobre o alcance da expressão folha de salários contida no art. 195, I, da CF/88, que impacta a incidência da contribuição previdenciária do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

Referência: Nota PGFN/CRJ nº 640/2014 e Nota PGFN/CRJ nº XX/2017.

**OBSERVAÇÃO 1:** Como já esclarecido, no presente caso, não é possível orientar os Procuradores da Fazenda Nacional a deixarem de contestar e recorrer, de modo que o tema continuará sendo objeto de contestação/recurso pela PGFN, nos termos art. 1º, parágrafo primeiro, da Portaria PGFN nº 294/2010, devendo os Procuradores da Fazenda Nacional insurgirem-se contra a tese jurídica fixada pelo Superior Tribunal de Justiça. Todavia, em face da decisão do STJ, na forma do art. 543-C do CPC, o único recurso que não deverá mais ser interposto é o Recurso Especial, eis que o tema em foco se encontra pacificado no STJ, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, não se vislumbrando chance de êxito em eventual Recurso Especial interposto pela PGFN. Deve-se, portanto, interpor somente o Recurso Extraordinário. Ressalte-se, contudo, que a interposição de Recursos Extraordinários, em quaisquer dos casos, condiciona-se à inexistência de acórdãos que contenham duplo fundamento autônomo, infraconstitucional e constitucional, conforme tratado no Parecer PGFN/CRJ nº 836/2012. Entende-se que, diante da existência de duplo fundamento autônomo, de nada adiantaria a interposição do Recurso Extraordinário. Desse modo, nessa hipótese, está dispensada a interposição tanto do Recurso Especial, como do Recurso Extraordinário. Referência: Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ nº 024/2014, de 29 de abril de 2014.

**OBSERVAÇÃO 2:**

É importante que não sejam misturadas as teses jurídicas debatidas entre os três temas (20, 163 e 908). Notadamente após a decisão que assentou a inexistência de repercussão geral quanto ao tema 908, relativa à ausência de controvérsia constitucional na discussão sobre as parcelas sobre as quais incide a contribuição a cargo do empregado, há que se fazer a distinção entre as discussões a serem realizadas nos recursos correspondentes aos temas mencionados.



Há uma distinção relevante temas 20 (RE nº 565.160/SC) e 908 (RE nº 892.238/RS). A Constituição Federal determina que o empregador contribuirá sobre a folha de salários, diferentemente do que dispõe em relação à contribuição do empregado. Desse modo, a definição da natureza das verbas, no caso da contribuição a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei passa, necessariamente, pelo debate da matéria constitucional acerca do conceito de "folha de salários" (Tema 20).

Nota PGFN/CRJ nº XX/2017

19. Ainda como decorrência do exposto na presente Nota, em virtude do decidido no RE nº 892.238/RS sugere-se a inclusão de item acerca da contribuição previdenciária do empregado sobre o terço constitucional de férias e auxílio-doença na lista de temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016. Sugere-se, pois, a seguinte redação:

#### 1.8 - Contribuição Previdenciária

ii) Terço constitucional de férias - Remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade

REsp 1.230.957/RS (tema nº 479 e 738 de recursos repetitivos)

Resumo: Não incidência de contribuição previdenciária, a cargo do empregado, sobre valores pagos a título terço constitucional de férias e remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

OBSERVAÇÃO: O STF, ao negar a existência de repercussão geral relativamente ao tema 908 (RE nº 892.238/RS), entendeu que a definição das parcelas sobre as quais incidirá a contribuição do empregado é matéria infraconstitucional. Assim, em virtude do que decidiu o STF em conjunto com o que restou decidido no RESP nº 1.230.957/RS, dispensa-se de contestar e recorrer sobre decisões que assentam que não incide contribuição previdenciária do empregado quanto ao o terço constitucional de férias e a remuneração paga pelo empregador durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade. Cumpre mencionar que o STJ, a exemplo do RESP nº 1.513.815/PR, aplica o entendimento firmado no RESP nº 1.230.957/RS não apenas quando se discute contribuição previdenciária a cargo do empregador, mas também quando se trata de contribuição do empregado.

Referência: Nota PGFN/CRJ nº XX/2017

20. Pôr oportuno, convém que se reporte à observação feita por ocasião da Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, ao se entender pela inclusão do aviso prévio indenizado na lista de dispensa de contestar e recorrer, caso se vislumbre ulterior alteração da posição do STF que possibilite a superação do entendimento em relação à contribuição do empregado:



23. Com efeito, vale mencionar que, caso se constate posterior modificação do entendimento jurisprudencial do STF a permitir que se conclua pela viabilidade recursal, novas orientações podem ser expendidas quanto ao tema. Demais disso, cumpre mencionar que diante de eventual mudança de entendimento do STF, especialmente em decorrência do julgamento dos temas 20 e 163 de repercussão geral, que possibilite a superação do entendimento quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela recebida a título de aviso prévio indenizado, vislumbra-se a aplicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 prospectivamente. Além disso, cogita-se uma eventual possibilidade – a ser analisada oportunamente – de ajuizamento de ação rescisória, na forma do art. 525, §1º, III e §§ 12 a 15 c/c art. 535, III, §§5º a 8º, do nCPC<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

(...)

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 13. No caso do § 12, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, em atenção à segurança jurídica.

§ 14. A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 12 deve ser anterior ao trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 15. Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

§ 5º Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.



21. Feitas essas considerações, tendo em vista a mudança da orientação contida na Nota PGFN/CRJ 640/2014 quanto à incidência de contribuição do empregado, com base no art. 28, da Lei nº 8.212/91, em relação ao adicional de férias e ao auxílio-doença, em face do que decidido pelo STF no RE nº 892.238/RS (tema 908), conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ contido no RESP nº 1.230.957/RS quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária, também, a cargo do empregado sobre as referidas parcelas. Nesse contexto, sugere-se, em caso de aprovação, que a presente Nota seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, tendo em vista o disposto no art. 3º, §9º, bem como ampla divulgação à Carreira.

III

22. São essas as considerações que são consideradas pertinentes à matéria submetida à apreciação. Tendo em vista a modificação do que fora orientado aos Procuradores da Fazenda Nacional quanto ao tema da incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e a remuneração paga ao empregado quando do afastamento em razão de doença por ocasião da Nota PGFN/CRJ nº 640/2014 quando do julgamento do RESP nº 1.230.957/RS, sugere-se que em caso de aprovação da presente manifestação, que:

- a) seja dispensado de contestação e recurso o tema "incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre o terço constitucional de férias e sobre a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador

---

§ 6º No caso do § 5º, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica.

§ 7º A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.



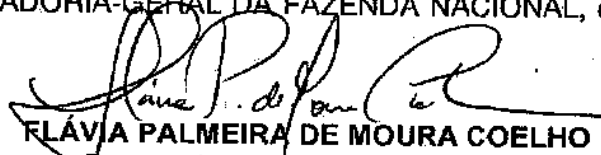
por incapacidade”, promovendo-se a devida alteração da lista dispensa, nos termos do art. 2º, §4º, da Portaria PGFN/CRJ nº 502/2016, na forma proposta na presente manifestação;

- b) seja revogada, parcialmente, a Nota PGFN/CRJ nº 640/2014, no ponto que orienta os Procuradores da Fazenda Nacional a suscitarem a aplicação do RE nº 593.068/SC (tema 163) em relação à incidência de contribuições relativas ao RGPS envolvendo o terço de constitucional de férias (item 17 da referida nota). Repise-se, contudo, que, relativamente ao terço constitucional de férias, ainda remanesce a orientação quanto à aplicação do 565.160/SC (tema 20) em caso da discussão sobre incidência de contribuição a cargo do empregador, da empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei; e
- c) seja remetida a presente Nota à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, em especial o §9º do art. 3º, bem como ampla divulgação à Carreira.

É a manifestação.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de janeiro de

2017.

  
**FLÁVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO**  
Procuradora da Fazenda Nacional



Ministério da Fazenda  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

DESPACHO PGFN/CRJ/ S/N /2017

**Documento:** Registro nº 00020945/2017

**Interessado:** PGFN/CRJ

**Assunto:** Documento Público. Ausência de sigilo.

RE nº 892.238/RS. Tema 908 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Distinção entre as teses jurídicas debatidas nos processos referentes aos temas 20, 163 e 908. Consequências para interpretação da dispensa de contestar e recorrer relativa matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer quanto à contribuição a cargo do empregador. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Trata-se de NOTA PGFN/CRJ/Nº 115 /2017, da lavra da Procuradora FLÁVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO, com a qual manifesto minha concordância.

Aprovo. Dê-se o encaminhamento a presente Nota à RFB para fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB Nº 01/2014 e divulgue-se à carreira.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 31 de janeiro de 2017.

  
ROGÉRIO CAMPOS

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário