



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.¹

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),² 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

¹ 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)

² 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)³, 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

³ 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).⁴

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 exações⁵, 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 640/2014⁶ (parcialmente revogada pela Nota PGFN/CRJ nº 485/2016⁷) é corroborada pelo tratamento não uniforme que é dado pelo STF quanto à aplicação dos temas em relação aos recursos extraordinários interpostos.

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ Elaborada em relação ao RESp nº 1.230.957/RS

⁷ 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-Geral⁸, 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 908.⁹ 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-doença¹⁰, continuar-se recorrendo, fundamentando-se, única e

⁸ 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.

⁹ 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).

¹⁰ 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.¹¹

III

¹¹ 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 502/2016.¹²

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. Não obstante a dificuldade de reversão do entendimento, entende-se que para que seja vinculada a RFB, no presente caso, faz-se necessária a edição de Ato Declaratório. 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.

FLÁVIA PALMEIRA DE MOURA COELHO
Procuradora da Fazenda Nacional

¹² 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;



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