

Data do recebimento: 3/09/2018

Data do aceite: 3/09/2018

---

# CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O TOTAL DAS REMUNERAÇÕES

---

Vitor Junqueira Vaz<sup>1</sup>

---

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. A Tese do Contribuinte e o Recurso Especial no 1.230.957/RS. 2. A Tese da União (Fazenda Nacional) e o Recurso Extraordinário nº 565.160 (Tema 20); 3. Considerações Finais; Referências.

---

1 - Procurador da Fazenda Nacional. Coordenador-Geral de Contratação Pública da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – CCP/PGFN. Mestrando em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Especialista em Direito Internacional e graduado em Direito pela Universidade Federal de Goiás – UFG.

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em sua redação original, dispôs em seu artigo 195, que:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Com a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, a redação do artigo 195, inciso I, do texto constitucional, foi alterada, estabelecendo que a seguridade social seja financiada por contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento; e
- c) o lucro.

Verifica-se, pela redação do caput do artigo 195 transcrita acima, que a seguridade social será financiada pela sociedade “*nos termos da lei*”. Assim, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, regulamentando o mencionado dispositivo constitucional. O artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação original, dispôs que:

A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no artigo 23, é de: I – 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços.

Essa redação sofreu alterações ao longo do tempo, tendo após a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, sofrido modificação pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, apresentando, hoje, a seguinte redação:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

**I - vinte por cento sobre o total das remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Grifou-se)

Na supracitada Lei de Custeio da Seguridade Social, também ficou estabelecido, no artigo 22, § 2º, que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28, o qual previu que diversas verbas não integrariam o salário de contribuição, tais como os benefícios da previdência social, salvo o salário-maternidade, as ajudas de custo e as importâncias recebidas a título de férias indenizadas.

Vê-se, pois, pelos dispositivos transcritos acima, que a Lei nº 8.212, de 1991, ao regulamentar o inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, tanto antes quanto após a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, não reproduziu a redação do artigo 195 do texto constitucional, estabelecendo que a incidência da contribuição social incidiria “sobre o total das remunerações”. Isso causou diversos conflitos entre o contribuinte e a União (Fazenda Nacional), gerando dúvidas sobre quais verbas incidiriam a mencionada contribuição social, tendo o tema sido enfrentado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) até, finalmente, ser enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 565.160 (RE nº 565.160), que reconheceu a repercussão geral da questão (Tema 20) e firmou a sua tese.

## 1. A TESE DO CONTRIBUINTE E O RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS

Em razão da diferença de redação entre o texto constitucional e a Lei de Custeio da Seguridade Social, os contribuintes alegaram que haveria distinção semântica entre as expressões “total das remunerações” (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991) e “folha de salários” (artigo 195 do texto constitucional) e, conseqüentemente, não incidiria a contribuição previdenciária sobre verbas habituais pagas como adicionais, gorjetas, prêmios, etc., eis que não estariam dentro do conceito de salário.

Ademais, em relação a várias verbas, os contribuintes alegaram que a contribuição previdenciária patronal, prevista no artigo 195 da Constituição Federal de 1988, não poderia incidir, uma vez que possuiriam natureza indenizatória.

No âmbito do STJ, o Recurso Especial nº 1.230.957/RS (REsp nº 1.230.957/RS), o qual foi apreciado sob a sistemática de recursos repetitivos do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973 (atual artigo 1.036 do Código de Processo Civil de 2015), foi parcialmente favorável à tese dos contribuintes. O supracitado Recurso Especial tratava da incidência da contribuição previdenciária patronal, no Regime Geral de Previdência Social (RGPS), sobre: o terço constitucional de férias; o salário-maternidade; o salário-paternidade; o aviso prévio indenizado, bem como a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

O STJ firmou a tese que a contribuição previdenciária do empregador incidiria sobre o salário-maternidade e salário-paternidade. Todavia, em relação às demais verbas, prevaleceu a tese do contribuinte, no sentido de que não incidia referido tributo.

Quanto aos quinze dias que antecedem o auxílio-doença, fixou-se a tese de que “a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado”. Logo, a importância não seria uma verba de natureza remuneratória,

não cabendo à incidência da contribuição previdenciária.

Em relação ao aviso prévio indenizado, o STJ decidiu que as verbas indenizatórias, que não correspondam serviços prestados nem tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária, sendo “irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba”.

Já quanto ao terço de férias, seja gozado ou indenizado, o STJ decidiu pela sua não incidência nos seguintes termos, conforme publicado no Informativo de Jurisprudência do STJ nº 536, de 26 de março de 2014:

**DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ).**

**Não incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre o valor pago a título de terço constitucional de férias gozadas.** Nos termos do art. 7º, XVII, da CF, os trabalhadores urbanos e rurais têm direito ao gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal. Com base nesse dispositivo, o STF firmou orientação no sentido de que o terço constitucional de férias tem por finalidade ampliar a capacidade financeira do trabalhador durante seu período de férias, possuindo, portanto, natureza “compensatória/indenizatória”. Além disso, levando em consideração o disposto no art. 201, § 11 (incluído pela EC 20/1998), da CF (“os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”), o STF pacificou que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Cumpre observar que esse entendimento refere-se a casos em que os servidores são sujeitos a regime próprio de previdência, o que não justifica a adoção de conclusão diversa em relação aos trabalhadores sujeitos ao Regime Geral da Previdência Social - RGPS. Isso porque a orientação do STF se ampara, sobretudo, nos arts. 7º, XVII, e 201, § 11, da CF, sendo que este último preceito constitucional estabelece regra específica do RGPS. Cabe ressaltar que a adoção desse entendimento não implica afastamento das regras contidas nos arts. 22 e 28 da Lei 8.212/1991, tendo em vista que a importância paga a título de terço constitucional de férias não se destina a retribuir serviços prestados nem configura tempo à disposição do empregador. **Desse modo, é imperioso concluir que 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.** Precedentes citados do STJ: AgRg nos EREsp 957.719-SC, Primeira Seção, DJe de 16/11/2010; e EDcl no AgRg no AREsp 16.759-RS, DJe 19/12/2011. Precedentes citados do STF: AgR no AI 710.361-MG, Primeira Turma, DJe 8/5/2009; e AgR no RE 587.941-SC, Segunda Turma, DJe 21/11/2008. **REsp 1.230.957-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26/2/2014.** (Destacou-se).

**DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS INDENIZADAS. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ).**

**Não incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre o valor pago a título de terço constitucional de férias indenizadas.** O art. 28, § 9º, “d”, da Lei 8.212/1991 (com redação dada pela Lei 9.528/1997) estabelece que não integram o salário de contribuição *“as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT”*. Destarte, no que se refere ao *adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de previsão legal*. REsp 1.230.957-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26/2/2014.

Verifica-se que no REsp nº 1.230.957-RS o STJ entendeu que mesmo no caso de importância paga a título de terço de férias gozada a sua natureza é indenizatória, uma vez que, segundo a mencionada Corte, “não constitui ganho habitual do empregado”. Assim, na prática, o STJ deu o mesmo tratamento tributário para a importância paga a título de férias indenizada ou gozada, não incidindo em ambas a contribuição previdenciária da empresa.

Em que pese o julgamento desfavorável do STJ, no rito de recursos repetitivos, pudesse implicar na dispensa de contesta e recorrer da União (Fazenda Nacional), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por intermédio de Nota da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ) (NOTA/PGFN/CJR/Nº 640/2014), estabeleceu que o entendimento firmado no âmbito do STJ poderia ser revertido no STF, principalmente em razão do RE nº 565.160/SC (Tema 20). Logo, recomendou que as decisões que aplicassem o entendimento do STJ em desfavor da União (Fazenda Nacional) continuassem a ser impugnadas pela União (PGFN).

## **2. A TESE DA UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) E O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 565.160 (TEMA 20)**

Apesar de a redação da Lei nº 8.212, de 1991, ser diferente da prevista no artigo 195 da Constituição Federal de 1988, a União (Fazenda Nacional) entendeu que a contribuição previdenciária do empregador incidiria sobre o total das remunerações. Conforme exposto acima, a questão chegou à apreciação do STF, por meio do RE nº 565.160 (TEMA 20), cuja repercussão geral foi reconhecida nos seguintes termos:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A QUALQUER TÍTULO AOS EMPREGADOS. ALCANCE DA EXPRESSÃO ‘FOLHA DE SALÁRIOS’. LEI Nº 8.212/1991, ART. 22, INCISO I. CTN, ART. 110. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98. CF/88, ARTIGOS 146; 149; 154, INCISO I; 195, INCISO I, E §4º. Saber o alcance da expressão ‘folha de salários’, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações”.

Primeiramente, é importante esclarecer que o objeto apreciado no RE nº 565.160 (Tema 20) é apenas da contribuição social patronal sobre a folha de salários. Assim, não trata

da contribuição previdenciária do empregado ou do servidor público. Nesse sentido, o relator do citado RE, Ministro Marco Aurélio, esclareceu essa questão em seu voto:

*Ab initio*, é preciso delimitar a matéria constitucional posta à apreciação da Corte no presente caso: **definir o alcance da expressão “folha de salários” (artigo 195, inciso I, da Constituição Federal), para fins de apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador, dentro do Regime Geral da Previdência Social.**

Esse esclarecimento é importante, pois **difere o caso dos demais em julgamento no STF.** No RE nº 593.068 (Tema 163), **por exemplo, a Corte está apreciando o alcance do termo “remuneração”, para fins de aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas pelo servidor público** - submetido, assim, a regime previdenciário próprio. Esse caso está sendo analisado sob a ótica do caráter solidário do regime previdenciário do servidor público, trazido pela EC nº 41/2003, ao lado do caráter contributivo.

Também não se confunde com o caso do RE nº 892.238, por mim submetido ao Plenário Virtual, em 17 de junho de 2016, para fixação da seguinte tese:

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DO EMPREGADO. ADICIONAL DE FÉRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. DÉCIMO TERCEIRO PROPORCIONAL. AUXÍLIO DOENÇA. HORAS EXTRAS. NATUREZA JURÍDICA DAS VERBAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ENQUADRAMENTO. INTERPRETAÇÃO DA LEI 8.212/1991, DA LEI 8.213/1991 E DO DECRETO 3.038/1999. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.”*

Isso porque o caso analisado pelo Plenário Virtual **tratava da delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregado, que não possui suas balizas fixadas pela Constituição Federal, como ocorre com a contribuição previdenciária patronal, mas sim, pelo artigo 28 da Lei nº 8.212/91, razão pela qual a análise de sua composição demanda o exame da legislação infraconstitucional.** (Destacou-se).

Em apertada síntese, a tese da União (Fazenda Nacional) defendida no RE nº 565.160 é de que o Poder Constituinte Originário, ou seja, antes mesmo da Emenda Constitucional nº 20, 1998, ampliou o conceito de salário para fins de contribuição previdenciária empresarial, uma vez que se deve entender salário como expressão equivalente a total das remunerações.

O fundamento constitucional da tese se encontra na redação original do art. 201, § 4º, do texto constitucional, que dispunha no seguinte sentido:

Art. 201. Os planos de previdência social, **mediante contribuição**, atenderão, **nos termos da lei**, a:

[...]

§ 4º **Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária** e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e **na forma da lei.** (Destacou-se).

Pela redação acima transcrita, nota-se que o constituinte originário foi claro que “nos termos da lei” e “na forma da lei” os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão considerados para efeito de contribuição previdenciária. Logo, a expressão “folha de salários”, prevista no artigo 195 da Lei Fundamental deve ser interpretada em consonância com a regra prevista no artigo 201, § 4º, da mesma norma, que ampliou o conceito de salário, para fins previdenciários, para englobar o total das remunerações.

Posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, o § 4º do artigo 201 passou a ser o § 11 do mesmo dispositivo constitucional, mantendo em sua redação a equivalente ampliação do conceito de salário para fins de contribuições previdenciárias. Nesse sentido, é a ementa do acórdão da apelação que serviu de base para o RE em comento:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ABRANGÊNCIA DO CONCEITO DE SALÁRIO EM SEDE CONSTITUCIONAL.

NATUREZA JURÍDICA DAS VERBAS. ART. 22, I, LEI 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE. VERBAS SALARIAIS.

1. O constituinte originário valeu-se de conceito abrangente de salário, análogo ao de remuneração, para fins de incidência de contribuição previdenciária patronal, tendo em vista o disposto no art. 201, § 4º, da CF, atualmente § 11, no sentido de determinar a incorporação dos ganhos habituais do empregado, percebidos a qualquer título, à base econômica tributável.

2. Tanto os valores pagos diretamente pelo empregador ao empregado, os quais constituem o “salário”, como aqueles alcançados por terceiros, ambos consubstanciando a “remuneração”, servem como contraprestação ao trabalho e à disponibilidade do empregado. Evidencia-se, assim, o caráter salarial das verbas, o qual constitui elemento necessário e suficiente para legitimar a incidência da exação.

3. Constitucional o art. 22, I, da Lei na 8.212/91, na parte em que instituiu contribuição social patronal incidente sobre “o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos empregados” com fulcro na previsão constitucional originária do art. 195, I, de incidência da exação sobre a “folha de salários”.

4. As verbas assinaladas pela parte autora não se revestem de natureza indenizatória, mas, sim, salarial, porquanto não se prestam à reparação de danos ou à compensação pela perda ou abdicção de um direito, tampouco se desvinculam da prestação de serviços pelo empregado e das obrigações ordinárias inerentes ao contrato de trabalho. (Destacou-se).

No acórdão do RE nº 565.160, o STF acolheu a tese da União e fixou o seguinte entendimento:

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 20 a 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”.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dessa decisão do STF favorável à União (Fazenda Nacional), nota-se que a base de cálculo da contribuição previdenciária da empresa passou a ser a totalidade das remunerações, ou seja, o total dos ganhos habituais do empregado, quer seja antes ou depois à Emenda Constitucional nº 20, de 1998, diferentemente do estabelecido no STJ no REsp nº 1.230.957/RS.

Verifica-se que o critério utilizado pelo STF foi bastante genérico, habitualidade das verbas. Apesar de o STF no RE nº 565.160/SC, por exemplo, qualificar o terço de férias como ganho habitual, para que fique mais claro se o terço constitucional de férias integra a base de cálculo da contribuição patronal, deve-se aguardar o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.072.485, que teve sua repercussão geral reconhecida (Tema 985) recentemente e irá discutir a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

De qualquer forma, a tese fixada no Tema 20 é bastante favorável à União (Fazenda Nacional) e, conseqüentemente, a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CRJ/PGFN) emitiu a Nota PGFN/CRJ/Nº 9812017, que revogou a dispensa de contestar e recorrer por parte da União (Fazenda Nacional) em diversos casos e concluiu da seguinte forma:

80. Ante o exposto, conclui-se, em síntese, que:

**a) em relação ao entendimento do STF, no RE nº 565.160/SC, acerca da possibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre ganhos habituais, notadamente considerando o fato de a Corte Suprema ter qualificado o terço constitucional de férias como ganho habitual, entende-se que deve ser revogada a dispensa de recurso especial para o tema incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador quanto ao terço constitucional de férias;**

**b) revoga-se a dispensa de contestar e recorrer em relação à contribuição a cargo do empregado quanto ao terço constitucional de férias, mantendo-se, contudo, a dispensa de recurso extraordinário, tendo em vista, a inviabilidade, pelo menos no momento, de sua interposição, em razão da decisão do STF quanto ao tema 908 (RE nº 892.238/RS), não obstante o disposto no art. 7º, XVII, da Constituição Federal;**

c) considera-se recomendável manter a dispensa contida na Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, relativa à contribuição previdenciária a cargo do empregador e do empregado quanto ao aviso prévio indenizado;

d) mantém-se a ausência de dispensa (ressalvada a hipótese de recurso especial) em relação à contribuição do empregador quanto ao afastamento dos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença; remanesce, contudo, a dispensa em relação à contribuição a cargo do empregado quanto à referida verba, em face da inviabilidade, pelo menos no momento, de recurso especial e a de recurso extraordinário, em razão da decisão do STJ, no REsp nº 1.230.957/RS, que é aplicada também para o empregado em outros julgados do STJ, e a decisão do STF quanto ao tema 908 (RE nº 892.238/RS).



e) 81. São essas as considerações pertinentes à matéria submetida à apreciação. Sugere-se o encaminhamento da presente Nota às Procuradorias-Regionais da Fazenda Nacional e à CASTJ, a fim de que possam verificar a correção de sobrestamento dos recursos extraordinários interpostos por cada unidade.

f) 82. **Cumpre, ainda, mencionar que, em caso de descumprimento do que restou decidido no tema 20 de repercussão geral (RE nº 565.160/SC), cabe reclamação, cumpridos os requisitos previstos na Portaria PGFN nº 986/2016 e no §5º do art. 988, do nCPC.** Há, por fim, que se ressaltar também a possibilidade de ser cabível ação rescisória ou alegação de coisa julgada inconstitucional (arts. 535 e 966, do nCPC). (Destacou-se).

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 01 set. 2018.

BRASIL. *Informativo do Superior Tribunal de Justiça – STJ nº 536, de 26 de março de 2014*. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=INFJ&tipo=informativo&livre=@COD=%270536%27>. Acesso em: 01 set. 2018.

BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm). Acesso em: 01 set. 2018.

BRASIL. *Memorial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Tema 20*.

BRASIL. *NOTA /PGFN/CRJ/Nº 640/2014*.

BRASIL. *NOTA PGFN/CRJ/ Nº 981/2017*.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1230.957/RS*.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 1072.485*.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 565.160*.