



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13005.720555/2012-15  
**Recurso n°** 002.868 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-002.868 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de novembro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE SANTA CRUZ DO SUL - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2011 a 30/09/2011

CRÉDITO TRIBUTÁRIO INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias se ausentes os atributos de liquidez e certeza do crédito compensado. A compensação de contribuições previdenciárias com créditos não materialmente comprovados será objeto de glosa e consequente lançamento tributário, revertendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. GRAU DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA CONFORME CNAE.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o auto enquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

CÓPIA

## Relatório

Período de apuração: 01/08/2011 a 30/09/2011

Data da lavratura do AIOP: 21/03/2012.

Data da ciência do AIOP: 22/03/2012.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Porto Alegre/RS que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Principal nº 51.008.039-1, decorrente de glosa de compensação indevida de contribuições previdenciárias, declaradas nas GFIP de agosto e setembro/2011, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 12/15.

Em sua resenha fiscal, informa a Autoridade Lançadora que o crédito tributário ora lançado refere-se a glosas de valores indevidamente compensados pelo Município nas competências 08/2011 e 09/2011, declaradas em GFIP, relacionados a créditos que seriam decorrentes de:

- a) Contribuições previdenciárias incidentes sobre os subsídios dos agentes políticos, no período de 02/1998 a 09/2004. A glosa é decorrente do fato de que os créditos serem objeto de execução de sentença contra a Fazenda Pública, nos autos da Ação Ordinária nº 2006.71.11.003619-6 (renumerada para 0003619-83.2006.404.7111), e objeto de Embargos à Execução nº 2008.71.11.001323-5 (0001323-20.2008.404.7111), cuja sentença, proferida em 24/02/2012, inclusive ajustou os valores dos créditos relativos a estes recolhimentos. Não houve desistência da ação judicial;
- b) Contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de terço constitucional de férias e horas extras;
- c) Contribuições relativas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. A fiscalização relata que o contribuinte é enquadrado no código FPAS 582, CNAE 8411600, cuja alíquota para o SAT passou de 1% para 2% a partir de 06/2007, inexistindo recolhimento a maior.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 1061/1077.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 10-41.529 – 6ª Turma da DRJ/POA, a fls. 1260/1265, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 07/12/2012, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1270.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1272/1289, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o Julgamento sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre rubricas cognominadas *adicional de horas extras e terço constitucional de férias* deve ficar sobrestado no âmbito do CARF, uma vez que tais rubricas estão sob análise do STF, afetados ao regime da repercussão geral prevista no art. 543-B do CPC, por meio do Recurso Extraordinário nº 593.068-8/SC;
- Que as rubricas cognominadas *adicional de horas extras e terço constitucional de férias* possuem natureza indenizatória;
- Que a atividade preponderante desenvolvida pelos empregados do município resume-se à atividade burocrática, sobre a qual incide a alíquota mínima de 1%;

Ao fim, requer a desconstituição do presente Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 07/12/2012. Havendo sido o recurso voluntário postado na Agência dos Correios no dia 28/12/2012, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

### 2. DAS PRELIMINARES

#### 2.1. DO SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO.

Pondera o Recorrente que o Julgamento sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre rubricas cognominadas *adicional de horas extras* e *terço constitucional de férias* deve ficar sobrestado no âmbito do CARF, uma vez que tais rubricas estão sob análise do STF, afetados ao regime da repercussão geral prevista no art. 543-B do CPC, por meio do Recurso Extraordinário nº 593.068-8/SC.

Com efeito, o Parágrafo primeiro do art. 62-A do Regimento Interno do CARF assenta que os julgamentos dos recursos no âmbito deste Conselho Administrativo ficarão sobrestados sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B do CPC.

#### **Regimento Interno do CARF**

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§2º O sobrestamento de que trata o §1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Ocorre, todavia, que a matéria objeto do Recurso Extraordinário nº 593.068-8/SC, eleito pelo Recorrente como paradigma, não possui identidade com as questões tratadas no vertente Processo Administrativo Fiscal, uma vez que aquelas versam sobre o Regime Próprio de Previdência Social dos servidores civis da União, enquanto que estas versam sobre o Regime Geral de Previdência Social, sendo certo que tais regimes possuem regramentos próprios e distintos, inclusive no que se refere à sistemática de cálculo dos proventos da aposentadoria e aos critérios de atualização de tais valores.

Dessarte, inexistindo identidade estrita de demandas, não há que se falar em sobrestamento do julgamento.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Igualmente não constarão na pauta de debate desta 2ª Turma Ordinária as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

#### **3.1. DOS FATOS GERADORES**

Pondera o Recorrente que as rubricas cognominadas *adicional de horas extras e terço constitucional de férias* possuem natureza indenizatória.

Não vislumbramos razão.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

#### **CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT**

*Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

§1º - *Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

§2º - *Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

§3º - *Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

§ 1º *Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

§ 2º *Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

§ 3º - *A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)*

§4º - *Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)*

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse

compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajusta-as à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

*“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...*

(...)

*Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por*

*força de lei*” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

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

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

Do marco primitivo constitucional defluiu que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS, encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente sobre a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

(...)

*§11. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

*TRT-7 - Recurso Ordinário:*

*Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011*

*Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO*

*Órgão Julgador: TURMA 2*

*Publicação: 22/03/2010 DEJT*

*RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.*

*A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.*

*RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"*

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho), mas, também, os *INCENTIVOS SALARIAIS*, assim como os *BENEFÍCIOS*.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram

o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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;** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

*II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;*

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o

obreiro auferido de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.

- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

(...)

§9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

*a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*

*c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

*d) 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

*2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*

*3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*

4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
5. Recebidas a título de incentivo à demissão;
6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) O abono do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Avulta, de plano, que as verbas despendidas pela empresa, a título de horas extras e de Adicional Constitucional de férias, pagas a seus empregados, não integram o rol *numerus clausus* de hipóteses legais de não incidência tributária consolidado no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, configurando-se, portanto, como rubrica abraçada pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição.

No que pertine às horas extras, a sua natureza salarial é inconteste tanto na doutrina como na jurisprudência, estando sua disciplina jurídica regulamentada pelos artigos 59 a 61 da CLT.

### **Consolidação das Leis do Trabalho**

*Art. 59 - A duração normal do trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 2 (duas), mediante acordo escrito entre empregador e empregado, ou mediante contrato coletivo de trabalho.*

*1º Do acordo ou do contrato coletivo de trabalho deverá constar, obrigatoriamente, a importância da **remuneração da hora suplementar**, que será, pelo menos, 20% (vinte por cento) superior à da hora normal. (grifos nossos)*

*§2º Poderá ser dispensado **o acréscimo de salário** se, por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho, o excesso de horas*

*em um dia for compensado pela correspondente diminuição em outro dia, de maneira que não exceda, no período máximo de um ano, à soma das jornadas semanais de trabalho previstas, nem seja ultrapassado o limite máximo de dez horas diárias. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.164-41/2001) (grifos nossos)*

*§3º Na hipótese de rescisão do contrato de trabalho sem que tenha havido a compensação integral da jornada extraordinária, na forma do parágrafo anterior, fará o trabalhador jus ao pagamento das horas extras não compensadas, calculadas sobre o valor da remuneração na data da rescisão. (Incluído pela Lei nº 9.601/98)*

*§4º Os empregados sob o regime de tempo parcial não poderão prestar horas extras. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41/2001)*

*Art. 60 - Nas atividades insalubres, assim consideradas as constantes dos quadros mencionados no capítulo "Da Segurança e da Medicina do Trabalho", ou que neles venham a ser incluídas por ato do Ministro do Trabalho, Indústria e Comercio, quaisquer prorrogações só poderão ser acordadas mediante licença prévia das autoridades competentes em matéria de higiene do trabalho, as quais, para esse efeito, procederão aos necessários exames locais e à verificação dos métodos e processos de trabalho, quer diretamente, quer por intermédio de autoridades sanitárias federais, estaduais e municipais, com quem entrarão em entendimento para tal fim.*

*Art. 61 - Ocorrendo necessidade imperiosa, poderá a duração do trabalho exceder do limite legal ou convencionado, seja para fazer face a motivo de força maior, seja para atender à realização ou conclusão de serviços inadiáveis ou cuja inexecução possa acarretar prejuízo manifesto.*

*§1º - O excesso, nos casos deste artigo, poderá ser exigido independentemente de acordo ou contrato coletivo e deverá ser comunicado, dentro de 10 (dez) dias, à autoridade competente em matéria de trabalho, ou, antes desse prazo, justificado no momento da fiscalização sem prejuízo dessa comunicação.*

*§2º - Nos casos de excesso de horário por motivo de força maior, a **remuneração da hora excedente** não será inferior à da hora normal. Nos demais casos de excesso previstos neste artigo, a remuneração será, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) superior à da hora normal, e o trabalho não poderá exceder de 12 (doze) horas, desde que a lei não fixe expressamente outro limite. (grifos nossos)*

*§3º - Sempre que ocorrer interrupção do trabalho, resultante de causas acidentais, ou de força maior, que determinem a impossibilidade de sua realização, a duração do trabalho poderá ser prorrogada pelo tempo necessário até o máximo de 2 (duas) horas, durante o número de dias indispensáveis à recuperação do tempo perdido, desde que não exceda de 10 (dez) horas diárias, em período não superior a 45 (quarenta e cinco) dias*

*por ano, sujeita essa recuperação à prévia autorização da autoridade competente.*

Conforme demonstrado, o próprio Pergaminho Trabalhista trata a *hora extra* como acréscimo salarial e remuneração.

Quanto ao adicional de férias, ilumine-se que o próprio §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, estatui de maneira expressa que o adicional de um terço de férias integra o salário-de-contribuição, figurando, portanto, tal rubrica no conjunto das hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias.

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.**

*Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*(...)*

*§4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.*

Não procede a alegação recursal de que a rubrica referente ao terço constitucional de férias teria natureza indenizatória.

As férias trabalhistas são conceituadas como o período do contrato de trabalho em que o empregado não presta serviços ao empregador, mas recebe remuneração, após ter adquirido o direito no decurso dos doze primeiros meses de vigência do seu contrato de trabalho. Sua natureza jurídica envolve um aspecto negativo, que é o período em que o empregado não deve trabalhar e o empregador não pode exigir serviços de obreiros.

Assim, as férias trabalhistas se constituem num direito subjetivo do trabalhador e, em contrapartida, sob o prisma do empregador, numa obrigação de fazer e de dar ao mesmo tempo. Não há, portanto, qualquer indício de natureza indenizatória. Afinal, qual seria o dano sofrido pelo empregado para fazer jus à verba em questão? Ter ficado 30 dias sem trabalhar e ainda ser remunerado como salário integral? E quanto ao adicional constitucional de 1/3 das férias? Um *plus* remuneratório para *curtir* as férias?

Haverá algum dano?

De tal conjuntura deflui que o benefício auferido pelo segurado sob o rótulo de *Adicional constitucional de Férias* possui natureza remuneratória indireta, na forma de *Benefícios Trabalhistas*. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços ao Recorrente, sendo, portanto, um benefício ganho pelo trabalho e não para o trabalho.

Cumpra observar que, em atenção aos termos insculpidos no art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção, de sorte que, onde o legislador ordinário, podendo fazê-lo, não dispôs de forma expressa, não

pode o operador da lei estender a interpretação, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
- II - outorga de isenção;*

Ao já explicitado, soma-se o fato de o conceito jurídico de Salário de Contribuição abraçar toda e qualquer verba recebida, a qualquer título, pelo segurado ressalvadas as rubricas elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Portanto, tratando-se de norma de exceção, o reconhecimento das excepcionalidades previstas taxativamente no dispositivo legal acima citado depende de prova a ônus do interessado, sob pena de se predominar a regra geral.

Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência prevista no art. 28 da Lei nº 8.212/91, é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido §9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis, a teor do art. 214, §10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Por isso, não se contenta o ordenamento jurídico com a singela alegação de que determinados valores pagos a segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social consubstanciam-se *verbas indenizatórias*. Tal condição há que ser demonstrada e provada no Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 111 do CTN.

Dessarte, para os fatos geradores objeto do presente lançamento, inexistente qualquer subsunção do fato jurígeno tributário à norma de exclusão da base de cálculo, circunstância que implica sua integração na matéria tributável.

Nesse contexto, figurando tais rubricas no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

Mostra-se auspicioso frisar que o Autuado não comprovou possui qualquer provimento judicial a lhe conferir direito creditório referente aos valores recolhidos sobre as rubrica acima assinaladas, não se prestando para tal fim as decisões isoladas proferidas *incidenter tantum* em ações judiciais das quais o Autuado não conste como parte do processo, eis que os efeitos de tais decisões operam, apenas, *inter partes*, jamais *erga omnes*.

### 3.2. DA ALÍQUOTA DO SAT.

Alega o Recorrente que a atividade preponderante desenvolvida pelos empregados do município resume-se à atividade burocrática, sobre a qual incide a alíquota mínima de 1%.

Sem razão.

No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

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

*(...)*

***XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;*** (grifos nossos)

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta de 1988, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Por se tratarem de matérias afins, houve por bem o legislador ordinário, envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, assentar no inciso II de seu art. 22 a instituição e regramento da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a cargo da empresa, em nada conflitando com as orientações contempladas na Constituição.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).*

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

*§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.*

Saliente-se que os preceitos aqui anunciados não conflitam com as disposições encartadas no art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, *verbatim*:

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99**

*Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

*I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

*§1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.*

*§2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.*

*§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, **na empresa**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. (grifos nossos)*

*§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.*

*§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)*

*§6º Verificado erro no auto enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e **procederá à notificação dos valores devidos**. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)*

*§7º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º.*

§8º Quando se tratar de produtor rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural e contribua nos moldes do inciso IV do caput do art. 201, a contribuição referida neste artigo corresponde a zero vírgula um por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

§9º A contribuição de que trata este artigo, a cargo da microempresa e da empresa de pequeno porte não optantes pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, corresponde ao percentual mínimo, nos termos do inciso I do art. 17 da Lei nº 8.864, de 28 de março de 1994. (Revogado pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§12. Para os fins do §11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial, restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

No caso, o §3º do art. 22 da Lei nº 8.221/91 estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social "poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes". Dessarte, da conjugação dos preceitos plasmados no inciso II, alíneas **a**, **b** e **c**, do art. 22, com o §3º desse mesmo dispositivo legal, conclui-se que a norma primária, fixando as

alíquotas padrão, cometeu ao regulamento a competência para alterar, com base em estatísticas, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas.

Está correto Recorrente ao afirmar que a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho varia em função do grau de risco da atividade preponderante da empresa, através do enquadramento nas subclasses da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, constantes do anexo V do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

Com efeito, nos termos do §1º do art. 72 da IN RFB nº 971/2009, reproduzindo o §1º do art. 86 da IN SRP nº 3/2005, o auto enquadramento para fins de determinação de grau de risco de acidente de trabalho será realizado pela atividade econômica da empresa, em atenção à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, sendo oportuno ressaltar que, na hipótese de a empresa exercer mais de uma atividade econômica, o auto enquadramento se dará na atividade econômica preponderante da empresa, assim considerada aquela que ocupar o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

**Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**

*Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:*

*(...)*

*II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:*

*a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*

*b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;*

*c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;*

*III - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;*

*IV - 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000.*

*§1º A contribuição prevista no inciso II do caput será definida da seguinte forma:*

*I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que se encontra reproduzida nas tabelas 1 e 2 do Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo as seguintes disposições:*

*a) a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade;*

*b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;*

*c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e diversas atividades econômicas deverá somar o número de segurados alocados na mesma atividade em todos os estabelecimentos, prevalecendo como preponderante a atividade que ocupe o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, considerados todos os estabelecimentos;*

*d) os órgãos da Administração Pública Direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade, observado o disposto no § 9º; e*

*e) a empresa de trabalho temporário enquadrar-se-á na atividade com a descrição "7820-5/00 Locação de Mão-de-Obra Temporária" constante da relação mencionada no caput deste inciso;*

*II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que:*

*a) apurado na empresa ou no órgão do poder público, o mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, considerar-se-á como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco;*

*b) não serão considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros;*

*III - a obra de construção civil edificada por empresa, cujo objeto social não se constitua na construção ou prestação de serviços na construção civil, está sujeita tanto à matrícula no CEI, como ao enquadramento próprio na CNAE e no correspondente grau de risco, não sendo considerados os segurados da obra na apuração da atividade econômica preponderante da empresa, aplicando-se, em relação a esses, a alíquota correspondente ao grau de risco da obra, independentemente daquela a ser utilizada em função da atividade econômica preponderante da empresa, apurada em relação aos demais segurados;*

*IV - verificado erro no autoenquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela*

*empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo ao lançamento do crédito relativo aos valores porventura devidos.*

(...)

*§ 9º Na hipótese de um órgão da Administração Pública Direta com inscrição própria no CNPJ ter a ele vinculados órgãos sem inscrição no CNPJ, aplicar-se-á o disposto na alínea "c" do inciso I do §1º.*

Há que se destacar, de plano, que uma mesma atividade pode ser executada tanto pela iniciativa privada, como uma atividade econômica propriamente dita, ou seja, um meio de obtenção de lucro, bem como pela administração pública, no desempenho de um serviço público. É o que sói ocorrer nos casos de saúde, educação e cultura, dentre tantos outros. Tal segregação é relevante, pois importará enquadramento CNAE distintos.

A Tabela 1 do Anexo I da IN RFB nº 971/2009 relaciona os códigos CNAE das atividades, os correspondentes códigos FPAS e os percentuais de contribuição para o financiamento de aposentadorias especiais e dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, previstos no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Os códigos FPAS são listados em ordem numérica e se vinculam ao código CNAE da atividade à qual correspondem. Para fins do disposto nos §§ 1º e 2º do art. 109 da IN RFB nº 971/2009 deverá o sujeito passivo observar rigorosamente o código CNAE de sua atividade a fim de identificar o código FPAS atribuído pela Tabela 1 acima aludida.

Registre-se, a fim de nocautear qualquer dúvida ainda renitente, que com a promulgação da EC nº 19/98, e o fim da obrigatoriedade do Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos, os entes federativos passaram a poder contratar servidores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social, os quais deveriam ser mensalmente declarados em GFIP.

Houve-se então por criado o código FPAS 582, e as atividades a eles associadas, conforme tabela abaixo, extraída da IN RFB nº 971/2009.

ANEXO I - IN 971/2009 - TABELA 1			
CNAE	RAT	FPAS	Descrição da atividade
6410-7/00	1,00%	582	Banco Central
8411-6/00	2,00%	582	Administração pública em geral
8412-4/00	2,00%	582	Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais
8413-2/00	2,00%	582	Regulação das atividades econômicas
8421-3/00	2,00%	582	Relações exteriores
8422-1/00	2,00%	582	Defesa
8423-0/00	2,00%	582	Justiça
8424-8/00	2,00%	582	Segurança e ordem pública
8425-6/00	2,00%	582	Defesa Civil
8430-2/00	2,00%	582	Seguridade social obrigatória

9900-8/00	1,00%	582	Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais sem acordo internacional de isenção (com acordo: FPAS 876)
-----------	-------	-----	--

Conforme se observa, as atividades associadas ao FPAS 582 são todas vinculadas às funções típicas de Estado, como **Administração pública em geral**, Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais, relações exteriores, defesa, segurança, justiça, seguridade social, etc. Nenhuma delas, de forma alguma, encontra-se relacionada com atividade econômica *stricto sensu*.

Ultrapassada tal questão, nos concentrando na identificação do código CNAE aplicado à espécie, apuramos que, tratando-se de um serviço público prestado pela administração pública, o enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas ajusta-se na Seção 'O', Divisão 84 – “ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DEFESA E SEGURIDADE SOCIAL”.

Tratando-se de Administração pública representada por um único CNPJ, como assim demonstram as provas contidas nos autos, a classificação se estende pelo Grupo “84.1 Administração do estado e da política econômica e social” e se completa com a classe “84.11-6 Administração pública em geral” e subclasse “8411-6/00 Administração pública em geral”, conforme a Estrutura detalhada CNAE 2.0, a consulta na página da internet [http://www2.sefaz.to.gov.br/consultas/cnae\\_arquivos/CNAE%202.0%20Subclasses%20-%20Estrutura%20detalhada.pdf](http://www2.sefaz.to.gov.br/consultas/cnae_arquivos/CNAE%202.0%20Subclasses%20-%20Estrutura%20detalhada.pdf).

No vertente processo, o próprio Recorrente reconhece que a alíquota do SAT é determinada em função do enquadramento nas subclasses da CNAE, constantes do anexo V do Decreto nº 3.048/99. Compulsando o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Recorrente, anexo ao instrumento de Recurso Voluntário a fl. 1291, constatamos que a Classificação Nacional de Atividades Econômicas do Autuado é, exatamente, 84.11-6/00 – Administração Pública em Geral.

Dessarte, ostentando a atividade desenvolvida pela administração pública em geral classificação CNAE 8411-6/00, a esta corresponde o grau de risco médio, nos termos do ANEXO V do Regulamento da Previdência Social, que expõe a **Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, conforme a classificação nacional de atividades econômicas**, implicando, pois, na fixação de alíquota para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho em 2%.

CNAE	ATIVIDADE	SAT
8411-6/00	Administração pública em geral	2%
8412-4/00	Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais.	2%
8413-2/00	Regulação das atividades econômicas	2%
8421-3/00	Relações exteriores	2%
8422-1/00	Defesa	2%
8423-0/00	Justiça	2%

Processo nº 13005.720555/2012-15  
Acórdão n.º **2302-002.868**

**S2-C3T2**  
Fl. 1.319

8424-8/00	Segurança e ordem pública	2%
8425-6/00	Defesa Civil	2%

Não merece reparo, pois, o lançamento, eis que a alíquota de 2% para o SAT houve-se aplicada em estreita sintonia com as normas fixadas na legislação previdenciária.

#### **4. DECISÃO**

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva