



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

**Processo n°** 16095.000622/2010-46  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-02.735 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de abril de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - GLOSA DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** METALÚRGICA DE TUBOS DE PRECISÃO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/06/2010

**IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.**

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO. CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN.**

O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário).

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO. LIMITE 30%. PREVISÃO LEGAL ATÉ 11/2008.**

Até a edição da MP 449/2008, a lei 8.212/91 previa a limitação da compensação a 30% do valor a ser recolhido em cada competência.

**PAGAMENTOS REFERENTES AOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO POR DOENÇA. BENEFÍCIO DO TRABALHADOR SUPORTADO PELO EMPREGADOR QUE TEM NATUREZA REMUNERATÓRIA.**

Os pagamentos ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por doença não têm a natureza jurídica de auxílio-doença, de benefício previdenciário, uma vez que este só existirá se o trabalhador ficar incapacitado por mais de quinze dias. O empregador sabe que deve pagar um salário pelo serviço prestado, bem como alguns benefícios concedidos legalmente, ou constitucionalmente em muitos casos, ao trabalhador como contraprestação pelos serviços.. Entre tais benefícios está o de receber seu salário do empregador por até quinze dias em caso de doença.

#### **CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DO SAT E DO RAT.**

É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

#### **CONTRIBUIÇÃO AO INCRA**

Quanto às empresas urbanas terem que recolher contribuição destinada ao INCRA, não há óbice normativo para tal exação.

#### **CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE.**

A contribuição ao SEBRAE como mero adicional sobre as destinadas ao SESC/SENAC, SESI/SENAI e SEST/SENAT, deve ser recolhida por todas as empresas que são contribuintes destas.

#### **NATUREZA SALARIAL DOS ADICIONAIS NOTURNO, HORA-EXTRA, INSALUBRIDADE E PERICULOSIDADE**

Os adicionais noturno, hora-extra, insalubridade e periculosidade possuem caráter salarial. O legislador ordinário, ao editar a Lei n.º 8.212/91, enumera no art. 28, § 9º, as rubricas salariais que desfrutam de isenção, e, em tal rol, não se encontra a previsão de exclusão dos adicionais de hora-extra, noturno, de periculosidade e de insalubridade.

#### **COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. REGULAMENTAÇÃO. IN 900/2008.**

A regulamentação do direito à compensação previsto no art. 89 da Lei 8.212/91 não permite a compensação de contribuições previdenciárias com contribuições de terceiros.

#### **DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA**

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

#### **TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO CARF E ART. 34 DA LEI 8.212/91.**

Em conformidade com a Súmula do CARF, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso no que tange às alegações sobre não integração ao Salário de Contribuição das rubricas referentes aos quinze primeiros dias pagos a título de auxílio doença e ao adicional de um terço de férias, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nestas questões; I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso no que tange às alegações sobre não integração ao Salário de Contribuição das rubricas décimo terceiro salário e horas extras, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nestas questões; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Lançamento por meio de Auto de Infração, lavrado em 22/11/2010, por ter a empresa acima identificada, segundo Relatório Fiscal da Infração, fls. 72/78, realizado compensações indevidas com créditos inexistentes, nas competências 09/2008 a 06/2010, tendo resultado na constituição de crédito tributário de R\$ 27.609.065,59.

A autoridade fiscal constatou que a empresa informou em GFIP compensações que tomavam como crédito valores supostamente recolhidos indevidamente desde a competência 10/2000. Antes mesmo de considerar as matérias envolvidas, observou que a compensação efetuada considerou créditos atingidos pela decadência quinquenal do direito de compensar. Nesse aspecto, a compensação só poderia atingir créditos até 09/2003, uma vez os créditos serviriam para afastar o recolhimento a partir de 09/2008.

Além de problemas relativos a créditos decaídos, a fiscalização constatou que a recorrente considerou como pagamentos indevidos recolhimentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre rubricas que a lei inclui na base de cálculo do tributo. São as seguintes:

- Auxílio-doença e seu complemento;
- Adicional de 1/3 da remuneração de férias;
- 13º salário;
- SAT/RAT sobre remuneração da administração;
- Adicional de horas extras;
- Adicional noturno;
- Adicional de horas extras noturno;
- Adicional de insalubridade;

Em adição aos créditos de contribuições previdenciárias, a recorrente utilizou na compensação créditos de contribuições terceiros: INCRA e SEBRAE.

Durante o curso da fiscalização, a recorrente apresentou um documento denominado “*Relatório acerca do procedimento de compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil*”, fls. 176/210, no qual apresentou argumentos em relação a todos os itens para justificar a compensação efetuada.

Em fls. 75, a fiscalização resumiu as razões do lançamento:

*“Pelo exposto nos itens anteriores, concluímos serem inexistentes os créditos previdenciários informados em GFIP a título de compensação de contribuições previdenciárias, tendo em vista que o sujeito passivo não comprovou a origem dos supostos créditos, as rubricas apontadas referem-se a salário de contribuição com correspondente incidência de contribuição*”

*previdenciária, conforme listagem eventos - analíticos da folha de pagamento (anexa), devidamente apresentada pela empresa; parte dos créditos são decadentes, portanto prescrito o direito à compensação, até competência 08/2003; inclusão de créditos referentes aos terceiros, impossibilidade de compensação com contribuição previdenciária e finalmente não observação do limite de 30% (trinta) por cento, até a competência 11/2008, razão pela qual lavramos o presente Auto de Infração para constituição do crédito previdenciário - glosa de compensação indevida.”*

Após tomar ciência pessoal da autuação em 29/11/2010, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 291/353, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 6ª Turma da DRJ/Campinas, no Acórdão de fls. 502/513, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 09/05/2011, fls. 533.

O recurso voluntário, apresentado em 08/06/2011, fls. 579/641, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Inicia assegurando que os créditos informados em GFIP são legítimos e suficientes para fazer frente aos débitos compensados.

Passa a apresentar seus argumentos em relação a cada um dos créditos que defende advirem de pagamentos indevidos.

Sustenta que as verbas recebidas nos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não possuem natureza salarial por inexistir prestação de serviço nesse período, motivo que inviabiliza a incidência da contribuição previdenciária. Sobre o assunto, colaciona jurisprudência do STJ.

No período que ultrapassa os primeiros dias, entende que a Lei 8.212/91 exclui da incidência também a complementação do auxílio-doença.

Com relação ao SAT/RAT, entende que o grau de risco deve ser aferido em relação a cada um dos estabelecimentos e que as alíquotas não podem ser estabelecidas por Decreto. Assim, concluiu que possuía créditos relativos a tal contribuição.

Argumenta que o adicional de 1/3 de férias não deveria sofrer incidência da contribuição previdenciária por ser verba indenizatória. Cita decisão do STF que tratava desta verba no caso de servidores públicos federais.

O 13º salário, por ser bonificação natalina, não pode ser considerado salário e, portanto, não sofre a incidência da contribuição.

Insiste ser empresa urbana não sujeita ao INCRA, o que tornaria os pagamentos a esse título como tributo pago indevidamente.

Defende que somente as micro e pequenas empresas é que devem contribuir para o custeio do SEBRAE, o que não é o caso da recorrente.

O adicional de horas extras seria verba indenizatória que não se submeteria à incidência da contribuição previdenciária, conforme decisões do STJ e STF. O mesmo foi sustentado em relação ao adicional de horas extras noturno e adicional de insalubridade

Defende seu direito à compensação, concluindo que o fez em harmonia com a IN 900/2008.

Com apoio na tese de decadência do direito de pleitear a restituição/compensação em dez anos, conclui que não ocorreu decadência de seu direito. Concorda que o caso é de decadência e não de prescrição.

Argumenta que a LC 118/2005 não pode ser aplicada retroativamente por não ser, de fato, norma interpretativa. Colaciona o entendimento do STJ sobre o tema.

Defende a compensação de contribuições previdenciárias com créditos de terceiros.

Afirma que a multa aplicada tem efeito confiscatório, não podendo prevalecer pois contraria o art. 150, inciso IV da Constituição Federal. Admite a aplicação da multa máxima de dois por cento.

Entende que a Taxa Selic não pode ser aplicada, pois utiliza componentes e cálculos não especificamente previstos em lei, mas em norma do BACEN.

Estão apensados ao presente os processos 16096.000623/2010-91 e 16096.000624/2010-35, fls. 577/578.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade dos recursos apresentados e deles tomamos conhecimento.

O procedimento fiscal que deu origem à autuação identificou compensações indevidas por parte da recorrente e glosou-as, com conseqüente lavratura do auto de infração com cobrança do tributo e da multa mora.

Com a insurgência da Recorrente em segunda instância, cabe-nos analisar se houve de fato os recolhimentos indevidos ou a maior que geraram os créditos glosados pela fiscalização.

Analisamos cada uma das rubricas apontadas pela recorrente e em nenhuma delas concordamos que houve recolhimento indevido. Passamos a apresentar nossas considerações sobre elas, após tratarmos da decadência do direito de pleitear a restituição ou compensação.

Esclarecemos, inicialmente, que relativamente aos argumentos fundados em inconstitucionalidade, temos Súmula deste Colegiado:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Portanto, afastamos todos os argumentos com tal conteúdo.

### **Decadência do direito de pleitear a restituição ou a compensação.**

A decadência do direito de pleitear a restituição ou a compensação de tributos, assim como no caso da decadência do direito do fisco efetuar o lançamento, suscita o esclarecimento de dois de seus aspectos: o prazo e *o dies a quo*.

O prazo, a despeito do texto do art. 168 do CTN que estabelece ser este de cinco anos, foi tomado pelo STJ como totalizando dez anos, em vista da aplicação da chamada tese de “cinco mais cinco”. No entanto, nesse Colegiado Administrativo a tese do STJ jamais teve guarida, prevalecendo o prazo de cinco anos, com a qual nos alinhamos, como a interpretação mais de acordo com o conteúdo do art. 168 do CTN. Afastada a referida tese do STJ, torna-se impertinente qualquer consideração sobre a aplicabilidade ao caso da LC 118/05.

Nesse sentido, transcrevemos e adotamos o voto do Conselheiro José Raimundo Tosta Santos no Acórdão 102-47.131:

*“DECADÊNCIA — PEDIDO DE RESTITUIÇÃO — PDV — TERMO INICIAL — O instituto da decadência decorre da inércia do titular de um direito em exercê-lo. Deve-se, portanto, tomar a data da publicação da norma que veiculou ser indevida a exação como o dies a quo para a contagem do prazo decadencial.*

*(...)*

*O instituto da decadência decorre da inércia do titular de um direito em exercê-lo, e encontra regência, no campo tributário, no próprio Código Tributário Nacional, razão pela qual tenho por inaplicável, ao presente caso, as disposições do Código Civil. A Decadência é fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante um certo lapso de tempo, diferentemente da prescrição que atinge a ação que o protege.*

*Ao efetuar retenções na fonte e incluir as parcelas do PDV na base de cálculo anual do tributo, tanto a fonte pagadora quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Mais: seguiram orientação expressa da administração tributária, sob pena, inclusive, de serem autuados. Entretanto, reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça e, posteriormente, por ato da administração pública, atribuindo efeito erga omnes, que as parcelas recebidas como incentivo ao desligamento voluntário estão fora do campo de incidência do imposto de renda, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento do tributo, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente.*

*No meu sentir, desta forma se homenageiam princípios basilares do direito como o da moralidade, isonomia, boa fé, lealdade, vedação do enriquecimento sem causa e o da segurança jurídica. Do contrário, estar-se-ia disseminando a desconfiança na lei e no Órgão tributário que orientou o contribuinte e a fonte pagadora ao cumprimento de obrigação tributária inexistente.*

*Nos casos em que os pagamentos indevidos decorrem de situações em que o contribuinte não deu causa (inconstitucionalidade, não incidência tributária), muito melhor e saudável para o sistema é a certeza de que a legalidade será restaurada.*

*E não poderia ser de outra forma. O lançamento é ato administrativo vinculado à lei. Nesta, encontram-se todos os elementos que compõem a obrigação tributária. O controle da legalidade, a ser efetuado pela própria administração ou pelo poder judiciário, é imperativo de ordem pública. Constatada a ilegalidade da cobrança do tributo, a administração tem o poder/dever de anular o lançamento e restituir o pagamento indevido.*

*O valor maior sobre o qual se sustenta o Estado e a arrecadação, como subproduto, é o valor legalidade, não podendo dele haver renúncia, em nenhum momento, sem que se comprometa a legitimidade de ação do Estado. A legalidade, ontologicamente, é objeto e causa do Estado de Direito.”*

Citado pelo relator do voto acima transcrito, temos o Acórdão n.º: 108-05.791 que muito bem expressa a posição que adotamos:

*RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO —  
CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA —  
INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN -*

*O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.*

Dessa forma, *in casu*, o *dies a quo* da decadência do direito de pleitear a restituição deve ser tomado como a data do pagamento indevido.

Registramos que a tese de que o prazo seria de dez anos para os fatos geradores anteriores a entrada em vigor da LC 118/2005 (09/06/2005) já foi decidida definitivamente em nossos tribunais. No STF, o RE 566.621, que teve a repercussão geral reconhecida, foi julgado em 04/08/2011, e transitou em julgado em 17/11/2011, tendo ficado decidido que o prazo de cinco anos é aplicável a todos os processos ajuizados após 09/06/2005. Ou seja, o STF não tomou como base os fatos geradores em si, mas a data do início da discussão judicial. Segue a ementa do julgado:

RE 566.621

*DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA –  
APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº  
118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA  
JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA*

*VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. **Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.** Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.*

Acolhendo o *caput* do art. 62-A, esse Colegiado deve seguir o que ficou decidido em definitivo pelo STF.

No caso em análise, portanto, não tendo havido discussão judicial ajuizada antes de 09/06/2005, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir da data do pagamento, o que nos faz concluir que a decadência atingiu todos os créditos da recorrente anteriores a 09/2003, bem como todos os créditos que no momento da compensação já tinham sido atingidos pelo prazo de caducidade de cinco anos a partir da data de pagamento. No entanto, o relatório fiscal limitou a decadência aos créditos anteriores a 09/2003, o que impede que essa última parte de nossa conclusão seja adotada para que não seja violado o contraditório e a ampla defesa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 24/10

/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assin

ado digitalmente em 20/09/2012 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 24/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

### Limite para compensação de até 30%. Fatos geradores até 11/2008.

Quanto ao limite de 30%, este estava, até 11/2008, expressamente previsto no §3º do art. 89 da Lei 8.212/91, devendo ser acatado conforme proposto pela fiscalização para este período.

A matéria é pacífica no STJ:

*Autoridade Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma Título [REsp 197724 / GO](#) Data 18/03/1999 Ementa TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LIMITES LEGAIS AO DIREITO DE COMPENSAR. 1. A partir da vigência das Leis 9.032 e 9.129, de 1995 não mais se admite a compensação total de contribuição. Incidem, no caso, os limites por elas estabelecidos, quais sejam, de 25% e 30%, respectivamente. 2. Recurso especial provido. Decisão por maioria. Decisão Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencidos os Srs. Ministros HUMBERTO GOMES DE BARROS e JOSÉ DELGADO, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Votaram com o Relator os Srs. Ministros MILTON LUIZ PEREIRA e GARCIA VIEIRA.*

### Primeiros quinze dias de afastamento por doença

Tratamos aqui da incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por doença.

Inicialmente esclarecemos que tais pagamentos não têm a natureza jurídica de auxílio-doença, de benefício previdenciário, uma vez que este só existirá se o trabalhador ficar incapacitado por mais de quinze dias. Aqui não tratamos, portanto de auxílio-doença. É o que extraímos da Lei 8.213/91, *in verbis*:

*Lei 8.213/91*

*Art. 59. O auxílio-doença será devido ao segurado que, havendo cumprido, quando for o caso, o período de carência exigido nesta Lei, ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual por mais de 15 (quinze) dias consecutivos.*

*Parágrafo único. Não será devido auxílio-doença ao segurado que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social já portador da doença ou da lesão invocada como causa para o benefício, salvo quando a incapacidade sobrevier por motivo de progressão ou agravamento dessa doença ou lesão.*

Entendemos que o afastamento remunerado por até quinze dias do trabalho por motivo de doença é um direito do trabalhador que é suportado pelo empregador. Tem natureza similar ao 13º, às férias e ao descanso semanal remunerado.

No presente caso, a relação contraprestacional não é direta, mas indireta. O empregador sabe que deve pagar um salário pelo serviço prestado, bem como alguns benefícios concedidos legalmente, ou constitucionalmente em muitos casos, ao trabalhador. Entre tais benefícios está o de receber seu salário do empregador por até quinze dias em caso de doença. É uma relação contraprestacional indireta, mas existente. O argumento, usado em algumas jurisprudências, de que se trata de verba indenizatória falha ao não demonstrar qual é o dano causado pelo empregador ao empregado que estaria sendo indenizado. Insistimos que não se trata de verba indenizatória, mas benefício decorrente da relação trabalhista e que compõe a folha de salários.

### **Adicional de 1/3 de férias. Incidência da Contribuição.**

Quanto à verba recebida a título de férias e seu terço constitucional, essa rubrica também ostenta natureza remuneratória, sendo, portanto, passível da incidência da contribuição previdenciária.

O STJ tem entendimento pacificado no sentido de que a referida parcela possui caráter remuneratório, *verbis*:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 3º DA LC 118/2005. INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO MATERNIDADE E ADICIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA. 1. Conforme decidido pela Corte Especial (AI nos EREsp 644736/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 6.6.2007, DJ 27.8.2007), é inconstitucional a segunda parte do art. 4º da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do disposto em seu art. 3º. 2. O salário-maternidade tem natureza salarial e integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Precedentes do STJ. 3. A Primeira Seção pacificou o entendimento de que incide Contribuição Previdenciária sobre a gratificação natalina (13º salário) e o acréscimo de 1/3 sobre a remuneração de férias, direitos assegurados pela Constituição aos empregados e aos servidores públicos, por integrarem o conceito de remuneração. Precedente: REsp 731.132/PE (Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 20.10.2008). 4. Agravos Regimentais não providos” [g.n.] (AgRg no REsp 1.076.883/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 17/2/2009, DJe 19/3/2009).*

*“TRIBUTÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. LEI 9.783/99. 1. No regime previsto no art. 1º e seu parágrafo da Lei 9.783/99 (hoje revogado pela Lei 10.887/2004), a contribuição social do servidor público para a manutenção do seu regime de previdência era "a totalidade da sua remuneração", na qual se compreendiam, para esse efeito, "o vencimento do cargo efetivo, acrescido de vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual, ou quaisquer vantagens, excluídas: I - as diárias para viagens, desde que não excedam a cinquenta por cento da remuneração mensal; II, a*

*ajuda de custo em razão de mudança de sede; III - a indenização de transporte; IV - o salário família". 2. A gratificação natalina (13º salário), o acréscimo de 1/3 sobre a remuneração de férias e o pagamento de horas extraordinárias, direitos assegurados pela Constituição aos empregados (CF, art. 7º, incisos VIII, XVII e XVI) e aos servidores públicos (CF, art. 39, § 3º), e os adicionais de caráter permanente (Lei 8.112/91, art. 41 e 49) integram o conceito de remuneração, sujeitando-se, conseqüentemente, à contribuição previdenciária. 3. O regime previdenciário do servidor público hoje consagrado na Constituição está expressamente fundado no princípio da solidariedade (art. 40 da CF), por força do qual o financiamento da previdência não tem como contrapartida necessária a previsão de prestações específicas ou proporcionais em favor do contribuinte. A manifestação mais evidente desse princípio é a sujeição à contribuição dos próprios inativos e pensionistas. 4. Recurso especial improvido" [g.n.] (REsp 512.848/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 12/9/2006, DJ 28/9/2006, grifo nosso).*

### **Da incidência de contribuições previdenciárias sobre o 13º salário**

No tocante à incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre a remuneração intitulada décimo-terceiro salário, o art. 28 §7º da Lei 8.212 ratifica o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal, vez que aponta estar a gratificação natalina compreendida no salário-de-contribuição, sendo, portanto, objeto de incidência de quantias devidas ao INSS. Eis o teor da norma ora invocada:

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

*§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 8.870, de 15.4.94) .*

Haja vista a gratificação natalina integrar o salário-de-contribuição, não resta dúvidas quanto à cobrança de contribuições previdenciárias inserirem em sua base de cálculo os valores pagos a título de décimo-terceiro, entendimento corroborado pela jurisprudência deste Conselho consoante pode observar-se:

*[...] 13o SALÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. - INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Conforme dispõe o art. 225, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto n º 3.048/1999, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados. Uma vez que a notificada remunerou segurados, descontando as contribuições previdenciárias por eles devidas, conforme informação nos registros documentais da empresa, deveria a notificada efetuar o recolhimento à Previdência Social. Não efetuando o recolhimento a notificada passa a ter a responsabilidade sobre o mesmo. Nos termos do artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, a produção de provas está sujeita à preclusão. Como no processo judicial, o ônus probatório recai sobre quem alega. Há incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao décimo terceiro salário, conforme previsão no art. 7º da Lei 8.620/1993. A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo*

*STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Recurso Voluntário Negado.*

Também o STJ adota posicionamento convergente ao que ora se expõe, conforme se pode inferir do seguinte acórdão:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMPENSAÇÃO. PRÓ-LABORE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REPERCUSSÃO FINANCEIRA. CORREÇÃO MONETÁRIA. LIMITES. LEIS Nº 9.032/95 e 9.129/95. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INCIDÊNCIA. (SÚMULA 83/STJ). PRECEDENTES.*

- 1. Pacificou-se nesta Corte o entendimento segundo o qual, por ser tratar de tributo de natureza direta, não há necessidade de comprovação da não-repercussão financeira das contribuições previdenciárias. Precedentes.*
- 2. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp nº 189.052/SP (DJU DE 03.11.03), concluiu que, em se tratando de créditos advindos de recolhimento de contribuição declarada inconstitucional pela Suprema Corte, ficam afastadas as limitações impostas pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95 à compensação tributária. E isto porque, com a declaração de inconstitucionalidade, surge o direito à restituição in totum ante à ineficácia plena da lei que instituiu o tributo.*
- 3. Os índices a serem utilizados para correção monetária, em casos de compensação ou restituição, são o IPC, no período de março/90 a janeiro/91, o INPC, de fevereiro/91 a dezembro/91 e a UFIR, de janeiro/92 a 31.12.95.*
- 4. A orientação desta Corte se coaduna com a do acórdão recorrido de que incide a contribuição previdenciária no décimo terceiro salário, em razão de sua natureza salarial (Súmula 83/STJ). Precedentes.*
- 5. Recurso especial do INSS provido em parte. Recurso especial de Transtana Transporte Especializado de Veículos Ltda provido em parte.*

Do exposto, restam, de pronto, afastadas as alegações do contribuinte, quanto à impossibilidade da incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração intitulada 13º salário.

### **Contribuição para financiamento do SAT**

No que se refere ao argumento da ilegalidade da cobrança da contribuição devida ao SAT — Seguro de Acidente de Trabalho, em razão da reserva à lei para estabelecer os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não confiro razão à recorrente.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei no. 8.212/1991, alterada pela Lei no. 9.732/1998, nestas palavras:

*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 nº9.732, de 11/12/98)*

*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.*

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, vigente à época dos fatos, nestas palavras:

*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.

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

§ 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 O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

...

§ 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. (Redação dada pelo Decreto nº4.729/2003)

§ 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. (Redação dada pelo Decreto nº4.729/2003)

§ 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. (Redação dada pelo Decreto nº4.729/2003).

...

Quanto ao argumento de ilegalidade de o Decreto definir os conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave", repele-se tal arguição na medida em que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça já assentou jurisprudência no sentido da legalidade da fixação da alíquota por meio de Decreto. Transcrevemos um Acórdão nesse sentido:

*“Resp. 386.028-RS, D.J. 17.11.2003, Rel. Min. Castro Meira*

*ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO. SAT. GRAU DE RISCO.*

*1. É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa.*

*2. Recurso Especial parcialmente conhecido e improvido.”*

Estabelecida a legalidade da definição dos graus de risco por meio de Decreto, resta-nos definir outro ponto que é suscitado sobre o assunto: o grau de risco deve ser aferido por estabelecimento ou na totalidade da empresa?

A controvérsia, a despeito da explícita referência do art. 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, bem do art. 202 do Decreto 3.048/99 a atividade preponderante da empresa – e não do estabelecimento -, é alimentada pela existência da Súmula 351 do STJ que tem o seguinte conteúdo:

*“A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”*

Para compreendermos os fundamentos do surgimento de tal súmula, pesquisamos os precedentes que ensejaram a sua origem. Notamos que em todos eles há uma cadeia de citações de decisões que acabam por ter como origem comum Acórdãos do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) que se referiam ao regime jurídico da referida exação antes da edição da Lei 8.212/91, especialmente a Lei 6.367/76 e o Decreto 83.081/79.

Verificamos que o art. 15 da Lei 6.367/76 transferiu para o poder regulamentar a competência de classificar os três graus de risco segundo “ a atual experiência de risco”, *in verbis*:

*Art. 15. O custeio dos encargos decorrentes desta lei será atendido pelas atuais contribuições previdenciárias a cargo da União, da empresa e do segurado, com um acréscimo, a cargo exclusivo da empresa, das seguintes percentagens do valor da folha de salário de contribuição dos segurados de que trata o Art. 1º:*

*I - 0,4% (quatro décimos por cento) para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - 1,2% (um e dois décimos por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado médio;*

*III - 2,5% (dois e meio por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado grave.*

*§ 1º O acréscimo de que trata este artigo será recolhido juntamente com as demais contribuições arrecadadas pelo INPS.*

*§ 2º O Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) classificará os três graus de risco em tabela própria organizada de acordo com a atual experiência de risco, na qual as empresas serão automaticamente enquadradas, segundo a natureza da respectiva atividade*

Exercendo sua função regulamentadora, o Decreto 83.081/79 trazia textualmente como parâmetro para a definição do grau de risco a separação por CGC, conforme pode ser observado em seu art. 40, a seguir reproduzido:

**Art. 40.** *Para os efeitos do artigo 38, a empresa se enquadrará na tabela do Anexo I em relação a cada estabelecimento como tal caracterizado pelo Cadastro Geral de Contribuintes - CGC do Ministério da Fazenda.*

*§ 1º Quando a empresa ou o estabelecimento com CGC próprio, que a ela se equipara, exercer mais de uma atividade, o enquadramento se fará em função da atividade preponderante.*

*§ 2º Para os efeitos do § 1º, considera-se atividade preponderante a que ocupa o maior número de segurados.*

Seguindo tais dispositivos, o TFR assentou entendimento de que era o CGC de cada estabelecimento que determinava o grau de risco das empresas, sendo que, existindo um único CGC, dever-se-ia apurar a atividade preponderante. Fácil notar que nenhum esforço hermenêutico foi necessário para tanto, pois o então Decreto regulamentador já previa que a classificação seria feita por estabelecimento com CGC próprio.

Ocorre que o regime jurídico da contribuição para financiamento do Seguro de Acidente do Trabalho foi modificado com a entrada em vigor da Lei 8.212/91. A nova lei, além de ampliar a destinação dos recursos da contribuição para o financiamento de todos os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, faz referência à atividade preponderante em seu art. 22. Por seu turno, o Decreto 3.048/99, ao exercer a função regulamentadora, não trouxe mais como critério a separação por CGC ou CNPJ, tendo preferido explicitar seu conceito de atividade preponderante em toda a empresa.

Logo, com a mudança do regime jurídico, restaram superados os fundamentos da jurisprudência do antigo TFR e, por conseqüência, os fundamentos jurídicos que ensejaram o surgimento da Súmula 351 do STJ, posto que toda a argumentação dos Ministros do STJ nos precedentes da referida súmula amparam-se nas superadas decisões do TFR. Mesmo reconhecendo a necessidade de ser preservada a segurança jurídica que as súmulas ajudam a concretizar, não podemos assumir que as decisões judiciais prevaleçam sobre as leis que lhe são posteriores. Modificada a lei que dava fundamento à Súmula, e não tendo esta força vinculante, desaparece sua força como instrumento que viabiliza a segurança jurídica.

Por mais que entendamos que o grau de risco a que os trabalhadores estão expostos é melhor avaliado por atividade ou por estabelecimento, com o atual regime jurídico aplicável ao assunto, estaríamos decidindo em ofensa à legislação e, portanto, com desprestígio da segurança jurídica, se tomássemos como critério o estabelecimento ou a atividade dentro de um mesmo estabelecimento. Se o Decreto 3.048/99 regulamentou o grau de risco sem extrapolar os limites do poder regulamentar, como entendemos ser o caso, suas determinações sobre o assunto devem ser acatadas.

Assim, a atividade preponderante é aquela que, na empresa, ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, em consonância com o §3º do art. 202 do Decreto 3.048/99. Definida a atividade preponderante, a alíquota aplicável na incidência da contribuição será definida pela consulta à tabela do Anexo V do mesmo Decreto.

Apresentadas nossas ponderações sobre o assunto, passamos à análise da situação da recorrente.

A recorrente insurge-se contra inconstitucionalidades e ilegalidades do SAT que foram tratadas nas ponderações gerais sobre o assunto.

### **Da contribuição ao INCRA**

Quanto às empresas urbanas terem que recolher contribuição destinada ao INCRA, não há óbice normativo para tal exação. Não se olvida que a contribuição destinada ao INCRA tenha natureza distinta das contribuições sociais da Seguridade Social. As competências do INCRA são atribuídas pela sua lei de criação e o Estatuto da Terra:

*“DECRETO-LEI Nº 1.110, DE 9 DE JULHO DE 1970.*

*Regulamento Cria o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), extingue o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário e o Grupo Executivo da Reforma Agrária e dá outras providências.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item I, da Constituição,*

*DECRETA:*

*Art. 1º É criado o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), entidade autárquica, vinculada ao Ministério da Agricultura, com sede na Capital da República.*

*Art. 2º Passam ao INCRA todos os direitos, competência, atribuições e responsabilidades do Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA), do Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA) e do Grupo Executivo da Reforma Agrária (GERA), que ficam extintos a partir da posse do Presidente do novo Instituto.*

*Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:*

*Art. 37. São órgãos específicos para a execução da Reforma Agrária: (Redação dada pela Decreto Lei nº 582, de 1969)*

*I - O Grupo Executivo da Reforma Agrária (GERA); (Redação dada pela Decreto Lei nº 582, de 1969)*

*II - O Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA), diretamente, ou através de suas Delegacias Regionais; (Redação dada pela Decreto Lei nº 582, de 1969)*

*III - as Comissões Agrárias. (Redação dada pela Decreto Lei nº 582, de 1969)*

*Art. 43. O Instituto Brasileiro de Reforma Agrária promoverá a realização de estudos para o zoneamento do país em regiões homogêneas do ponto de vista sócio-econômico e das características da estrutura agrária, visando a definir:*

*I - as regiões críticas que estão exigindo reforma agrária com progressiva eliminação dos minifúndios e dos latifúndios;*

*II - as regiões em estágio mais avançado de desenvolvimento social e econômico, em que não ocorram tensões nas estruturas demográficas e agrárias;*

*III - as regiões já economicamente ocupadas em que predomine economia de subsistência e cujos lavradores e pecuaristas careçam de assistência adequada;*

*IV - as regiões ainda em fase de ocupação econômica, carentes de programa de desbravamento, povoamento e colonização de áreas pioneiras.*

*Art. 74. É criado, para atender às atividades atribuídas por esta Lei ao Ministério da Agricultura, o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário (INDA), entidade autárquica vinculada ao mesmo Ministério, com personalidade jurídica e autonomia financeira, de acordo com o prescrito nos dispositivos seguintes:*

*I - o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário tem por finalidade promover o desenvolvimento rural nos setores da colonização, da extensão rural e do cooperativismo;*

*II - o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário terá os recursos e o patrimônio definidos na presente Lei;*

*III - o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário será dirigido por um Presidente e um Conselho Diretor, composto de três membros, de nomeação do Presidente da República, mediante indicação do Ministro da Agricultura;*

*IV - Presidente do Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário integrará a Comissão de Planejamento da Política Agrícola;*

*...”*

Vale enfatizar, porque importante, que a contribuição ao INCRA não alcança exclusivamente a produção rural, conforme sua lei de instituição, que relaciona atividades industriais que podem ser desenvolvidas tanto no meio rural como nas regiões urbanas:

*“DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1970.*

*Consolida os dispositivos sobre as contribuições criadas pela Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955 e dá outras providências.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição,*

*DECRETA:*

*Art. 1º As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970:*

*I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA:*

*1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei;*

*2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei.*

*II - Ao Fundo de Assistência do Trabalhador Rural - FUNRURAL, 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o artigo 3º deste Decreto-lei.*

*Art. 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:*

*I - Indústria de cana-de-açúcar;*

*II - Indústria de laticínios;*

*III - Indústria de beneficiamento de chá e de mate;*

*IV - Indústria da uva;*

*V - Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;*

*VI - Indústria de beneficiamento de cereais;*

*VII - Indústria de beneficiamento de café;*

*VIII - Indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal;*

*IX - Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas. “*

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que também se consolidou no Supremo Tribunal Federal:

*“PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL E INCRA - EMPRESA URBANA - LEGALIDADE - ORIENTAÇÃO DESTA PRIMEIRA SEÇÃO, SEGUINDO A JURISPRUDÊNCIA DO STF - RECURSO NÃO ADMITIDO - SÚMULA 168/STJ - AGRAVO REGIMENTAL - AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA - MERA REPETIÇÃO DAS RAZÕES DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - IRRESIGNAÇÃO MANIFESTAMENTE INFUNDADA - RECURSO NÃO CONHECIDO, COM APLICAÇÃO DE MULTA.*

*1. Nos termos da orientação desta Primeira Seção e do Supremo Tribunal Federal, é legítimo o recolhimento da contribuição social para o FUNRURAL e INCRA pelas empresas urbanas. Considerando que o acórdão embargado corroborou esse entendimento, correta é a aplicação da Súmula 168 desta Corte Superior.*

*2. Não tendo a agravante rebatido especificamente os fundamentos da decisão recorrida, limitando-se a reproduzir as razões oferecidas nos embargos de divergência, é inviável o conhecimento do recurso.*

*3. Tratando-se de agravo interno manifestamente infundado, impõe-se a condenação da agravante ao pagamento de multa de 10% (dez por cento) sobre o valor corrigido da causa, nos termos do art. 557, § 2º, do Código de Processo Civil.*

*4. Agravo interno não conhecido, com aplicação de multa.*

*(AgRg nos EREsp 530802/GO. Primeira Seção. Relatora Ministra DENISE ARRUDA. Julgamento 13/04/2005. DJ 09/05/2005, p. 291) (sem grifos no original).”*

A seu turno, destaque-se ementa no Agravo Regimental do Recurso Extraordinário de n° 211.190, publicado no Diário da Justiça em 29 de novembro de 2002:

*“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA A FINANCIAR O FUNRURAL. VIOLAÇÃO DO PRECEITO*

*INSCRITO NO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALEGAÇÃO INSUBSISTENTE. A norma do artigo 195, caput, da Constituição Federal, preceitua 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, sem expender qualquer consideração acerca da exigibilidade de empresa urbana da contribuição social destinada a financiar o FUNRURAL. Precedentes. Agravo regimental não provido.”*

Desta forma, não vislumbro recolhimento indevido relativo à matéria.

### **Contribuição ao SEBRAE**

Sobre a alegação de ilegalidade na imputação de contribuição ao SEBRAE, esclarecemos a recorrente que todas as empresas vinculadas ao SESI/SENAI, ao SESC/SENAC e ao SEST/SENAT são contribuintes do SEBRAE.

A contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) foi criada pela Lei nº 8.029, de 12/04/90, que autorizou o Poder Executivo a desvincular da Administração Pública Federal o antigo CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo, consoante disposto no artigo 8º:

*Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.*

*§ 3º As contribuições relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, poderão ser majoradas em até 0,3% (três décimos por cento), com vistas a financiar a execução da política de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas.*

*§ 4º O adicional da contribuição a que se refere o parágrafo anterior será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão competente da Previdência e Assistência Social ao CEBRAE.*

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318/86 dispõe sobre a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades das contribuições para o SENAI, SENAC, SESI e SESC.

O Poder Executivo, fazendo uso da autorização legal, editou o Decreto nº 99.570, de 09/10/90, transformando o CEBRAE no atual SEBRAE, conforme o artigo 1º:

*Art. 1º Fica desvinculado da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresas – CEBRAE e transformado em serviço social autônomo.*

*Parágrafo único. O Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresas – CEBRAE, passa a denominar-se Serviço Brasileiro de Apoio às Microempresas – SEBRAE.*

Do mesmo modo que a Lei nº 8.029/90, o Decreto nº 99.570/90 manteve a autorização para o INSS arrecadar o adicional da contribuição, com o repasse ao SEBRAE, nos termos do artigo 6º, que assim dispõe:

*Art. 6º O adicional de que trata o parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, será arrecadado pelo Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS e repassado ao SEBRAE no prazo de trinta dias após a sua arrecadação.*

Já em 28/12/1990, foi editada a Lei nº 8.154, que em seu artigo 8º, definiu os percentuais devidos a título do adicional da contribuição, da seguinte forma:

*Art. 8º*

*(...)*

*§ 3º Para atender à execução da política de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:*

*a. 0,1% (um décimo por cento) no exercício de 1991;*

*b. 0,2% (dois décimos por cento) em 1992; e*

*c. 0,3% (três décimos por cento) a partir de 1993.*

Desta forma, podemos perceber que a questionada contribuição destinada ao custeio do Serviço de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas, foi criada como uma majoração das contribuições devidas ao SESI/SENAI, SESC/SENAC e, posteriormente, ao SEST/SENAT, criado após o acima mencionado decreto-lei, por meio do art. 7º da Lei nº 8.706, de 14/09/1993.

Conseqüentemente, todas as pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento da contribuição devida às referidas entidades, por força dos dispositivos legais retro transcritos, passaram a ser obrigadas ao recolhimento do adicional devido ao SEBRAE.

Apenas para ilustrar, em relação à cobrança das contribuições destinadas ao SEBRAE, segue ementa do entendimento firmado pelo TRF da 4ª Região:

*Tributário – Contribuição ao Sebrae – Exigibilidade. 1. O adicional destinado ao Sebrae (Lei nº 8.029/90, na redação dada pela Lei nº 8.154/90) constitui simples majoração das alíquotas previstas no Decreto-Lei nº 2.318/86 (Senai, Senac, Sesi e Sesc), prescindível, portanto, sua instituição por lei complementar. 2. Prevê a Magna Carta tratamento mais favorável às micro e pequenas empresas para que seja promovido o progresso nacional. Para tanto submete à exação pessoas jurídicas que não tenham relação direta com o incentivo. 3. Precedente da 1ª Seção desta Corte (EAC n 2000.04.01.106990-9).*

*ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 17 de junho de 2003. (TRF 4ª R – 2ª T – Ac. nº*

2001.70.07.002018-3 – Rel. Dirceu de Almeida Soares – DJ  
9.7.2003 – p. 274)

Na mesma linha é o pensamento do STJ, conforme ementa do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento de n.º 840946 / RS, publicado no Diário da Justiça em 29 de agosto de 2007:

*TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÕES AO SESC, AO SEBRAE E AO SENAC RECOLHIDAS PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇO – PRECEDENTES.*

*1. A jurisprudência renovada e dominante da Primeira Seção e da Primeira e da Segunda Turma desta Corte se pacificou no sentido de reconhecer a legitimidade da cobrança das contribuições sociais do SESC e SENAC para as empresas prestadoras de serviços.*

*2. Esta Corte tem entendido também que, sendo a contribuição ao SEBRAE mero adicional sobre as destinadas ao SESC/SENAC, devem recolher aquela contribuição todas as empresas que são contribuintes destas.*

*3. Agravo regimental improvido.*

Desse modo, não procede o argumento da recorrente de que as contribuições destinadas ao SEBRAE não podem ser exigidas.

### **Adicional de insalubridade, adicional noturno, adicional de horas extras noturno e adicional de horas extras**

No que se refere aos adicionais de insalubridade, noturno, de horas extras noturno e de horas extras, estes possuem natureza salarial e devem compor a base de cálculo da contribuição. O legislador ordinário, ao editar a Lei n.º 8.212/91, enumera no art. 28, § 9º, quais as verbas que não fazem parte do salário-de-contribuição do empregado, e, em tal rol, não se encontra a previsão de exclusão de tais adicionais. A jurisprudência do STJ vem repetindo tal entendimento:

*Autoridade Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma Título REsp 486697 / PR Data 07/12/2004 Ementa TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS EMPREGADORES. ARTS. 22 E 28 DA LEI N.º 8.212/91. SALÁRIO. SALÁRIO-MATERNIDADE. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. ADICIONAIS DE HORA-EXTRA, TRABALHO NOTURNO, INSALUBRIDADE E PERICULOSIDADE. NATUREZA SALARIAL PARA FIM DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PREVISTA NO ART. 195, I, DA CF/88. SÚMULA 207 DO STF. ENUNCIADO 60 DO TST. 1. A jurisprudência deste Tribunal Superior é firme no sentido de que a contribuição previdenciária incide sobre o total das remunerações pagas aos empregados, inclusive sobre o 13º salário e o salário-maternidade (Súmula n.º 207/STF). 2. Os adicionais noturno, hora-extra, insalubridade e periculosidade*

*possuem caráter salarial. Iterativos precedentes do TST (Enunciado n.º 60). 3. A Constituição Federal dá as linhas do Sistema Tributário Nacional e é a regra matriz de incidência tributária. 4. O legislador ordinário, ao editar a Lei n.º 8.212/91, enumera no art. 28, § 9º, quais as verbas que não fazem parte do salário-de-contribuição do empregado, e, em tal rol, não se encontra a previsão de exclusão dos adicionais de hora-extra, noturno, de periculosidade e de insalubridade. 5. Recurso conhecido em parte, e nessa parte, improvido. Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. Sustentou oralmente o Dr. Enos da Silva Alves, pela recorrente.*

### **Créditos com contribuições de terceiros. Impossibilidade de compensação.**

O art. 47 da Instrução Normativa 900/2008, regulamentando a compensação nos termos do art. 89 da Lei 8.212/91, negou a possibilidade de créditos referentes a contribuições de terceiros serem compensados com contribuições previdenciárias compensáveis. Assim, indefiro o pleito da recorrente nesse sentido.

### **Multa de mora - confisco**

A recorrente suscita em sua defesa o Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda à União utilizar tributo com efeito de confisco. É descabida a alegação de confisco quanto à exigência da multa, pois a vedação estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado o princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

### **Legalidade da Taxa SELIC como juros de mora**

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, conforme podemos conferir a seguir:

Processo nº 16095.000622/2010-46  
Acórdão n.º 2301-02.735

S2-C3T1  
Fl. 735

---

*Súmula CARF N.º 4*

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais..*

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

## Declaração de Voto

Damião Cordeiro de Moraes

1. Apenas a título de contribuição para o debate jurídico, exponho meu raciocínio contrário ao douto relator, e dou provimento ao recurso voluntário, nos termos que se seguem.

- **Auxílio-doença e seu complemento**

2. Quanto à contribuição previdenciária sobre a remuneração paga durante os quinze primeiros dias do auxílio-doença, entendo ser verba não salarial, aplicando-se, assim, a regra de isenção do art. 28, § 9º, a, 1ª parte da Lei n. 8.212/91. Este também é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), verbis:

*“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA – IMPOSSIBILIDADE – BENEFÍCIO DE NATUREZA PREVIDENCIÁRIA – RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO ANTES DO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS – INTEMPESTIVIDADE. 1. O recurso especial interposto antes do julgamento dos embargos de declaração ou dos embargos infringentes opostos junto ao Tribunal de origem deve ser ratificação no momento oportuno, sob pena de ser considerado intempestivo. Precedente da Corte Especial do STJ. 2. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de que não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial. Inúmeros precedentes. 3. Primeiro recurso especial não conhecido. Segundo recurso especial não provido”. [g.n.] (REsp 793796/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 26/05/2008).*

*“TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-DOENÇA. QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. 1. Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por HAENSSGEN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO objetivando a declaração da ilegalidade da exigência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio doença ao empregado nos primeiros quinze (15) dias de afastamento do trabalho, além da compensação das parcelas discutidas dos últimos dez (10) anos. Sentença que julgou improcedente o pedido "denegando a segurança pleiteada e extinguindo o processo com julgamento de mérito, forte no art. 269, I, do Código de Processo Civil" (fl. 60). Interposta apelação, o*

*Tribunal de origem, por unanimidade, negou-lhe provimento (fls. 95/97) por entender que é incontroversa a natureza salarial do auxílio doença devido pela empresa até o 15º dia de afastamento do trabalhador razão pela qual deve incidir contribuição previdenciária. No recurso especial, além de divergência jurisprudencial, a empresa recorrente alega negativa de vigência do art. 60, § 3º, da Lei nº 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Em suas razões alega que a verba que a empresa paga aos funcionários durante os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do trabalho, por motivo de doença, não tem natureza salarial, razão pela qual não deve incidir a contribuição previdenciária. Sem contrarrazões, conforme certidão de fl. 130. 2. A diferença paga pelo empregador, nos casos de auxílio-doença, não tem natureza remuneratória. Não incide, portanto, sobre o seu valor, contribuição previdenciária. 3. Precedentes: REsp 479935/DF, DJ de 17/11/2003, REsp 720817/SC, DJ de 21/06/2005, REsp 550473/RS, DJ de 26/09/2005. 4. Recurso especial provido”. [g.n.] (REsp 783804/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2005, DJ 05/12/2005, p. 253)”*

3. É, portanto, pacífico no STJ o entendimento a respeito da natureza não remuneratória da sobre valores pagos a título de auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado, o que deve ser aplicado no presente caso.

- **Do terço adicional de férias**

4. Em relação ao terço adicional de férias, essa verba tem natureza compensatória, pois é um reforço financeiro para que o trabalhador possa usufruir de forma plena o direito constitucional do descanso remunerado. Nos termos do art. 201, § 11, da CF, somente as parcelas incorporáveis ao salário para fins de aposentadoria sofrem a incidência da contribuição previdenciária, *verbis*:

*“§ 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”.*

5. Em novembro de 2009, o STJ adequou sua jurisprudência ao entendimento firmado pelo STF para declarar que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço de férias. A decisão em Embargos de Divergência 956.289 serviu para se coadunar ao entendimento da Corte Suprema, *verbis*:

**“TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS - NATUREZA JURÍDICA - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO - ADEQUAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ AO ENTENDIMENTO FIRMADO NO PRETÓRIO EXCELSO.**

*1. A Primeira Seção do STJ considera legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.*

*Precedentes.*

2. *Entendimento diverso foi firmado pelo STF, a partir da compreensão da natureza jurídica do terço constitucional de férias, considerado como verba compensatória e não incorporável à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.*

3. *Realinhamento da jurisprudência do STJ, adequando-se à posição sedimentada no Pretório Excelso.*

4. *Embargos de divergência providos.*

*(EREsp 956289/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 10/11/2009)*

- **Adicional de insalubridade;**

6. O adicional de insalubridade é devido aos que exercem suas atividades em meio deletério, enquanto perdurarem os agentes nocivos à saúde. Por seu notório caráter indenizatório, não pode ser agregado ao salário-de-contribuição, porquanto não integra o salário para tal fim, conforme dispõe o artigo 1º inciso III, alínea p, da Lei 8.852, de 1994:

*“Art. 1º (...)*

*III - como remuneração, a soma dos vencimentos com os adicionais de caráter individual e demais vantagens, nestas compreendidas as relativas à natureza ou ao local de trabalho e a prevista no art. 62 da Lei nº 8.112, de 1990, ou outra paga sob o mesmo fundamento, sendo excluídas:*

*(...)*

*p) adicional de insalubridade, de periculosidade ou pelo exercício de atividades penosas percebido durante o período em que o beneficiário estiver sujeito às condições ou aos riscos que deram causa à sua concessão”*

7. Esta também é a conclusão feita pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da Quarta Região, ao julgar Apelação Cível sobre esta temática:

*“ADMINISTRATIVO. SERVIDORES PÚBLICOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. LEI N.º 9.783/99. ROL EXEMPLIFICATIVO DE PARCELAS EXCLUÍDAS. LEITURA CONSTITUCIONAL. CARÁTER CONTRIBUTIVO E ATUARIAL DO REGIME DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES. DESCONTOS INDEVIDOS. DEVOLUÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATÓRIOS.*

*(...)*

*6. O adicional de prestação de serviço extraordinário, o adicional noturno, o auxílio-funeral, o adicional de um terço de férias, o auxílio-natalidade, o adicional de insalubridade, de periculosidade ou de penosidade e o adicional de sobreaviso, por serem vantagens transitórias, não se incorporam aos proventos, e, em consequência disso, não devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

(ApC 2001.72.00.003379-0/SC, REL. Juíza Federal MARIA HELENA RAU DE SOUZA –convocada-, Terceira Turma, Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Julgado em 16 de junho de 2005.)

8. Ademais, é certo que não se pode incidir contribuição como fonte de custeio a financiar determinado benefício previdenciário se este inexistente no ordenamento jurídico. Afinal, a natureza de contribuição, que justamente se distingue de um imposto, é sua vinculação direta ao propósito ao qual se destina, não podendo ser de outra sorte.

- **Adicional noturno**

9. No que tange ao adicional noturno, sua percepção é de natureza compensatória, em razão de labor exercido em horário que deveria ser para descanso do trabalhador. Dessa feita, não se pode falar em natureza salarial para fins de recolhimento previdenciário, como bem salientado pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região:

*“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DO SINDICATO. LEI 9.783/99. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE AS PARCELAS QUE NÃO SE INCORPORAM AOS PROVENTOS DO SERVIDOR E SOBRE AS PARCELAS INDENIZATÓRIAS ELENCADAS NA LEI 8.852/94. FUNÇÃO COMISSIONADA.*

(...)

1. O STJ pacificou o entendimento que, na interpretação da Lei 9.783/99, a contribuição previdenciária não incide sobre as vantagens não incorporáveis aos proventos do servidor, no momento de sua aposentadoria, nem sobre as parcelas de cunho indenizatório.

2. Dessa forma, não incide a contribuição previdenciária sobre as diárias, ajuda de custo em razão de mudança; auxílio fardamento; gratificação de compensação; terço de férias; auxílio-natalidade; auxílio-funeral; adicional pela prestação de serviço extraordinário; adicional noturno, adicional de insalubridade; adicional de sobre-aviso; conversão de licença-prêmio em pecúnia.

(...)

(ApMS 2001.37.00.000492-3/MA, REL. Desembargadora Federal MARIA DO CARMO CARDOSO. Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Julgado em 03 de julho de 2007)”

*“AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL. HORAS EXTRAS. VANTAGEM PROPTER LABOREM.*

*APOSENTADORIA. INCORPORAÇÃO. DESCABIMENTO.*

*O c. Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que gratificação de assiduidade, adicional noturno e de serviços extraordinários (hora-extra) são gratificações de serviço (propter laborem), que não se incorporam automaticamente ao vencimento, nem são auferidos na aposentadoria. Precedentes.*

*Agravo regimental desprovido.*

*(AgRg no Ag 1031515/DF, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 26/06/2008, DJe 25/08/2008)*”

10. Com efeito, exigir a contribuição sobre estes valores é descaracterizar a intenção do legislador quanto ao adicional noturno. É desejável que não se perpetue na jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, condição híbrida de adicionais e afins pagos a títulos indenizatórios, compensatórios e qualificá-los, a interesse tributário, como salariais apenas para esta finalidade.

11. Por questão de segurança jurídica, espera-se que o entendimento pacífico em ambas as esferas seja justamente de afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores que não compõem o provento, como é o caso do adicional noturno.

- **Adicional de horas extras**

12. As horas extras são devidas a cada hora excedente trabalhada. Logo, se é excedente, não se pode considerar como parte do salário, mas sim uma situação excepcional, de cunho indenizatório. Assim também é exposto pelo Supremo:

*“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS HORAS EXTRAS E O TERÇO DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. Esta Corte fixou entendimento no sentido que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Agravo Regimental a que se nega provimento.*

*(AI 727958 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008, DJe-038 DIVULG 26-02-2009 PUBLIC 27-02-2009 EMENT VOL-02350-12 PP-02375)*”

*“EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Prequestionamento. Ocorrência. 3. Servidores públicos federais. Incidência de contribuição previdenciária. Férias e horas extras. Verbas indenizatórias. Impossibilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.*

*(RE 545317 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 19/02/2008, DJe-047 DIVULG 13-03-2008 PUBLIC 14-03-2008 EMENT VOL-02311-06 PP-01068 LEXSTF v. 30, n. 355, 2008, p. 306-311)*”

- **Adicional de horas extras noturno;**

13. Por analogia, se não se consideram nem hora extra nem hora noturna compondo o salário, não há razão para ser de outra sorte no caso do adicional de hora extra noturna. Assim, deve ser afastada sobre este adicional a incidência da contribuição previdenciária.

- **DO 13º SALÁRIO**

14. A Lei 4.090/62 tornou obrigatória a chamada gratificação de natal, outrora paga voluntariamente por algumas empresas. A Magna Carta, por sua vez, no artigo 7º, VIII, constitucionalizou esta obrigação.

15. Todavia não se encontra clareza a definição jurídica do décimo terceiro na legislação nem em doutrina. Ora se denomina como um salário extra, pago anualmente; ora é identificado como gratificação.

16. Ao se ponderar sobre este tema, constata-se que não se trata de gratificação, porquanto não é concedido em decorrência de encargos extras assumidos pelo trabalhador, diretamente ligados ao exercício de função/cargo ou serviço excepcional, incomum. É conferido em valor aleatório, não tendo como base a integralidade do salário, mas sim outros parâmetros, aplicados em percentuais, de acordo com a atividade exercida, sendo que lei ou contrato trará em seu bojo essas informações.

17. Tampouco se poderia atribuir natureza salarial por não ser, de fato, um salário. Isto é possível ser afirmado, pois não está vinculado às atividades desempenhadas, mas sim ao tempo de labor. O tanto de tempo que se laborou não pode ser confundido com a contraprestação em pecúnia dos serviços prestados.

18. Além disso, comprova-se sua dissociação salarial em situações como dispensa por justa causa ou rescisão por culpa recíproca, uma vez que apenas será devido o soldo de salário, não fazendo jus ao décimo terceiro. Em oportuno, a Lei 8.213/91, artigo 40, parágrafo único concede aos segurados e ao dependente o abono anual, em semelhança ao décimo terceiro pago aos trabalhadores:

*“Art. 40. É devido abono anual ao segurado e ao dependente da Previdência Social que, durante o ano, recebeu auxílio-doença, auxílio-acidente ou aposentadoria, pensão por morte ou auxílio-reclusão. (Vide Decreto nº 6.927, de 2009) (Vide Decreto nº 7.782, de 2012)”*

*Parágrafo único. O abono anual será calculado, no que couber, da mesma forma que a Gratificação de Natal dos trabalhadores, tendo por base o valor da renda mensal do benefício do mês de dezembro de cada ano.”*

19. Constata-se que este abono anual é pago àquele que recebeu algum benefício pela previdência no decorrer de um ano, inclusive proporcionalmente se, porventura, não houver completado os 12 meses.

20. Na seara da previdência, constata-se que a legislação é falha ao utilizar o décimo terceiro para compor o salário-de-contribuição para fins de arrecadação da respectiva contribuição, porém afasta sua presença no salário-de-benefício, que é o utilizado para chegar-se à concessão de benefício de prestação continuada, de acordo com a lei, usando-se, como base, o salário-de-contribuição.

21. Afinal, a ideia de salário-de-contribuição é justamente ser a base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária a fim de que haja o recolhimento cujo destino é o financiamento de seus benefícios. Se esta base não puder ser integralmente utilizada para posterior cálculo do valor do benefício, o recolhimento terá sido, portanto, indevido, como destaquei em outros tópicos.

22. E se não há destinação para arrecadação, novamente se vislumbra a impossibilidade de fazê-la, pois este é um dos limitadores ao poder estatal de tributar. Não se pode exigir contribuição previdenciária de um fato que compôs o cálculo se o mesmo não é usado como base para concessão do benefício.

23. Averiguo a natureza jurídica do décimo terceiro como sendo abono, de cunho compensatório, ao aplicar a analogia quando a Lei 8.213/91 tratou do abono anual aos aposentados e dependentes.

24. Até porque, o abono nada mais é que o um adicional pecuniário diretamente ligado à permanência de um trabalhador exercendo suas atividades dentro de 12 meses. Se tiver trabalhado nos 12 meses daquele ano, terá a percepção integral do décimo terceiro, caso contrário, receberá proporcionalmente.

25. Se assim o fosse, o afastamento seria possível, porque o décimo terceiro não está vinculado ao salário, como demonstrado anteriormente. Assim, seu enquadramento estaria contido no artigo 28, § 9º, e, 7, da Lei. 8.212/91, que impede de compor a composição do salário-de-contribuição este abono:

*“Art. 28. (...)*

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

*(...)*

*e) as importâncias: [\(Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)*

*(...)*

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)”*

26. O caráter compensatório cinge-se como fato de ser meramente um reforço financeiro, eventual, porquanto é pago a cada período de 12 meses, não podendo ser incorporado ao salário para depois incidir a contribuição previdenciária. É a mesma base ideológica do adicional de férias, garantido constitucionalmente, eventualmente, cujo evento é o gozo do descanso, já evidenciado outrora.

27. Por fim, afastar a contribuição em exame é dar efetividade ao princípio constitucional da segurança jurídica, independentemente se o valor pago foi em regime público ou privado.

#### • DEMAIS ARGUMENTOS

28. No mais, acompanho o douto voto proferido pelo relator, eis que pronunciado em conformidade com a legislação previdenciária e a jurisprudência do CARF.

Processo nº 16095.000622/2010-46  
Acórdão n.º 2301-02.735

S2-C3T1  
Fl. 739

---

## CONCLUSÃO

28. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL.

Damião Cordeiro de Moraes

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes