



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

**Processo n°** 16095.000623/2010-91  
**Recurso n°** 999.999 De Ofício  
**Acórdão n°** **2301-002.736 – 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  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**COMPENSAÇÃO. MULTA DE 150% POR FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. NORMA LEGAL QUE NÃO EXIGE O DOLO. FALSIDADE CARACTERIZADA POR DECLARAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO QUE NA REALIDADE JURÍDICA NÃO EXISTE.**

Segundo o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91, na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro. A norma legal não exige dolo expressamente ou vincula sua aplicação ao conteúdo do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, o que deixa tal sanção submetida à regra geral das infrações tributárias prevista no art. 136 do CTN: a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. Se o contribuinte declara possuir crédito líquido e certo que, na realidade, não revelam ter tais qualidades, está caracterizada a falsidade, a informação diversa da realidade jurídica.

Recurso de Ofício Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damiano Cordeiro de Moraes, que votaram em negar provimento ao recurso

(assinado digitalmente)

**Marcelo Oliveira - Presidente.**

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 20/09/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 19/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

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

(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. 32/36, efetuado compensação indevida por meio de declaração falsa, nas competências 09/2008 a 06/2010, tendo resultado na constituição de crédito tributário de R\$ 3.789.820,92.

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.”*

A fiscalização, além de cobrar os tributos e a multa de mora, aplicou a finalidade prevista no §10º do art. 89 da Lei 8212/91 que é o objeto do presente processo.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 29/11/2010, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 374/407, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 6ª Turma da DRJ/Campinas, no Acórdão de fls. 514/519, julgou a impugnação procedente, com consequente apresentação de Recurso de Ofício por conta de ter sido ultrapassado o limite de alçada para tanto.

O Acórdão a quo adotou como premissa a necessidade de dolo na falsidade no trecho a seguir:

*Vê-se, portanto, que não é o simples inadimplemento que configura a situação da multa isolada, mas a sua realização qualificada, ou seja, mediante o emprego da falsidade, agindo o sujeito passivo com fraude, com dolo na intenção manifesta de iludir o pagamento do tributo, mediante a consideração de fatos não ocorridos ou ocorridos de forma diversa daquela que realmente são.*

Outra premissa adotada naquela decisão foi a aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, com consequente exigência de existência de dolo de fraude, sonegação ou conluio para os casos de aplicação da multa duplicada, conforme o §1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Tomando tais premissas, concluiu o Acórdão recorrido que não havia sido demonstrado o comportamento fraudulento do contribuinte e que deveria a multa ser afastada.

O presente processo está apensado ao processo 16096.000622/2010-46.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

O Recurso de Ofício atende ao estabelecido no art. 34, inciso I do Decreto 70.235/72 c/c Portaria MF 03/2008, portanto dele tomamos conhecimento.

O que aqui devemos discutir são os requisitos para aplicação do §10º do art. 89 da Lei 8212/91 que transcrevemos:

*Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

(...)

*§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

A decisão *a quo* adotou como premissa a necessidade de dolo na falsidade, bem como entendeu que o caso se submetia ao art. 35-A da Lei 8.21/91, *in verbis*:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)*

Se o caso estava regido pelo art. 35-A, todas as determinações do art. 44 deveriam ser obedecidas, inclusive aquelas do §1º do art. 44 que exigia existência de dolo de fraude, sonegação ou conluio para os casos de aplicação da multa duplicada.

Discordamos de ambas as premissas.

Começamos pela segunda. O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o

caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – *lex specialis*, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não temos que averiguar a intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora do Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP (falsidade ideológica):

*A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade ( ex.: incluir na carteira de habilitação que no motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”*

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado.

O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo. Um crédito oriundo de um pagamento tido como indevido por tese jurídica bastante contestada judicialmente não é líquido e certo. Só haverá liquidez e certeza depois do trânsito em julgado da respectiva ação judicial ou depois que a Fazenda Pública reconhecer o crédito administrativamente. Nenhuma das situações ocorreu no caso.

O CTN veda, inclusive, a compensação de créditos referentes a ações ainda não transitadas em julgado. O que dizer de créditos baseados em tese jurídicas não acatadas pelo Poder Judiciário em ação própria do interessado?

A realidade jurídica da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, fato diverso da realidade jurídica. Fez declaração contendo informação diversa da que se esperava, uma vez que se esperava que só declarasse a compensação de créditos líquidos e certos.

De fato, não há provas de que foi feita tal declaração falsa com dolo, mas a lei não exige o dolo, como já demonstramos. As infrações tributárias não exigem a investigação da intenção do agente.

A decisão *a quo* afirmou que a compensação indevida não pode induzir inexoravelmente à falsidade. De fato, não pode e não o faz. Se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150% por ausência de falsidade. Mas no caso temos evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos líquidos e certos que se revelou falsa. Parece-nos que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada.

A seguir tratamos de afastar a existência de eventuais créditos da recorrente.

### **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:

*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 consequência, 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.*

*LEI Nº 4.504, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.*

*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 nº 840946 / RS, publicado no Diário da Justiça em 29 de agosto de 2007:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 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 20/09/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 19/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

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

*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.

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

(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 exposto pelo douto relator e nego provimento ao recurso de ofício.

2. Inicialmente, entendo que não há provas nem a devida motivação para atestar que o contribuinte tenha agido falsamente ou com dolo no que diz respeito à declaração para compensação dos seus créditos. E o dolo, no meu modesto entender, é figura exigível para a reformulação das infrações tributárias, notadamente quando se trata de agravar a situação do contribuinte.

3. Conforme se depreende da legislação, para que a multa seja qualificada, é necessária a conduta dolosa por parte do agente. Ensina a Doutrina que “dolo ocorre quando o indivíduo age de má-fé, sabendo das consequências que possam vir a ocorrer, e o pratica para de alguma forma beneficiar-se de algo”. Assim, para que haja dolo deve haver a intenção de “burlar a lei”, enganando o próximo em proveito próprio ou alheio, o que, no meu sentir, não ocorreu no caso concreto.

4. A Lei 4.502/64, nos artigos 71 a 73, tratou das situações caracterizadoras da ocorrência de sonegação, fraude e conluio. Dentre essas questões, há a exigência de ação ou omissão dolosa com finalidade de deixar de recolher o tributo ou fazê-lo a menor, *verbis*:

*“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”*

5. Além disso, a legislação tributária, quando trata da falsidade de declaração apresentada pelo contribuinte, exige a efetiva comprovação do ato por parte do agente fiscalizador, o que, no meu entendimento, não ocorreu no processo ora relatado. A propósito, transcrevo os dispositivos que tratam desta temática :

*“Lei 8.212/91:*

*Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

(...)

*§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito*

***passivo**, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.”*

.....  
 “Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

*IV - **quando se comprove falsidade, erro ou omissão** quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;”*

6. Assim, como não observo no presente caso nenhum dos trazidos na legislação supratranscrita, entendo que não há de se falar em qualificação da multa aplicada, com ocorre em caso de omissão de rendimentos ou receitas, dos quais, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, pois se faz necessária a comprovação da intenção do sujeito passivo, ou seja, provas que configurem o dolo, como se verifica nas Súmulas CARF n.º 14 e 25, ora colacionados:

*“Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

*Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.”*

7. Assim, na ausência de dolo, intuito de sonegar ou fraudar a fiscalização, constato que o mais adequado seja aplicar o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, o qual dispõe que “nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

- **Auxílio-doença e seu complemento**

8. 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)”*”

9. É, portanto, pacífico no STJ o entendimento a respeito da ilegalidade da exigência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-doença nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado.



“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”*

14. 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.)*

15. 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**

16. 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)”*

17. Ora, 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 qualifica-los, a interesse tributário, como salariais apenas para esta finalidade. Todavia, no momento da concessão do benefício previdenciário, desconsideram-se tais verbas.

18. 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**

19. 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;**

20. 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**

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.”*

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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).”

33. 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.

34. 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.

## CONCLUSÃO

35. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso de ofício para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Damião Cordeiro de Moraes

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes