

CAMILA ALCAINE FERNANDES

ENQUADRAMENTO DO SAT DA EMPRESA COM VÁRIAS

FILIAIS: interpretação do CARF *versus* STJ.

Monografia apresentada como requisito para
conclusão do curso de bacharelado em Direito
do Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Professor Vitor Dias.

Brasília

2010

Agradeço ao professor Vitor Dias e ao advogado Damião Cordeiro de Moraes pela orientação e disponibilidade para elaboração do presente trabalho.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

CARF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF/88: Constituição Federal de 1998

CGC: Cadastro Geral de Contribuintes

CNAE: Classificação Nacional de Atividades Econômicas

CNPJ: Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

CONCLA: Comissão Nacional de Classificação

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

MP: Medida Provisória

MPAS: Ministério da Previdência e Assistência Social

RAT: Risco do Ambiente de Trabalho

SAT: Seguro Acidente de Trabalho

STJ: Superior Tribunal de Justiça

TFR: Tribunal Federal de Recursos

SUMÁRIO

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	I
SUMÁRIO.....	II
RESUMO	3
Introdução.....	4
1 CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO	7
1.1 Conceito.....	7
1.2 Natureza Jurídica	10
1.3 Origem histórica	13
1.4 Definição do Risco	18
1.5 Legitimidade Normativa.....	21
2 CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT - JURISPRUDENCIA STJ.....	28
2.1 Posicionamento do Tribunal.....	28
2.2 CNPJ próprio	31
2.3 Súmula 351 do STJ.....	34
2.4 Decretos n ^{os} 2.173/97e 3.048/99.....	37
3 CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT – JURISPRUDENCIA CARF.....	42
3.1 Auto-enquadramento e CNAE	42
3.2 Princípio da Legalidade	44
3.3 Posicionamento do CARF	46
4 ANÁLISE DO CRITÉRIO MAIS ADEQUADO: CARF <i>versus</i> STJ	58
4.1. Medida Provisória n ^o 316/2006	58
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS	66

RESUMO

Uma matéria que tem sido amplamente discutida no Superior Tribunal de Justiça e no âmbito do Ministério da Fazenda pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é a contribuição para o SAT. A celeuma é demonstrada face à divergência das decisões administrativas e judiciais em relação ao critério a ser adotado na definição da alíquota a ser enquadrada a empresa quando essa possuir vários estabelecimentos com CNPJ distintos. De um lado, tem-se o posicionamento sumulado pelo STJ que defende o recolhimento individualizado, por estabelecimento, enquanto que o CARF, majoritariamente, vem decidindo pelo recolhimento único com base na atividade preponderante da empresa. A presente pesquisa tem por objetivo analisar criticamente o critério mais adequado a partir do estudo preliminar dos dois posicionamentos distintos, e seu posterior confronto.

Palavras chaves: direito tributário, SAT, enquadramento, STJ, súmula 351, CARF.

Introdução

O Seguro de Acidente de Trabalho é uma espécie de contribuição da Seguridade Social, instituída por lei ordinária, que visa garantir ao empregado um auxílio financeiro em caso de acidente do trabalho nos termos dos artigos 7º, inciso XXVIII; artigo 195, inciso I e artigo 201, inciso I, da referida Constituição Federal de 1988.

Com o advento da CF/88, foi aprovado o Novo Regulamento de Custeio da Previdência Social, mediante a edição da Lei nº 8.212/91, que dispôs sobre a previsão de incidência da contribuição ao SAT.

A parcela básica do SAT, que visa financiar os benefícios em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, corresponde à aplicação de um percentual que varia em função do tipo do risco se leve, médio ou grave (1 a 3%) a depender da atividade preponderante. Desde a edição da Lei nº 8.212/91, vários foram os decretos que vieram para regulamentá-la, sendo o mais atual o Decreto nº 3.048/99.

Trata-se de um tributo lançado por homologação em que o empregador quantifica o valor devido e efetua o recolhimento sobre a remuneração dos beneficiários, quais sejam segurados empregados, trabalhadores avulsos, segurados especiais e médicos-residentes.

A contribuição para SAT é uma matéria que tem sido amplamente discutida seja no campo do Poder Judiciário seja no CARF. Isso porque não se chegou a um consenso quanto a definição da alíquota a ser enquadrada a empresa quando essa possuir vários estabelecimentos com CNPJ distintos. De um lado, o posicionamento sumulado pelo STJ e de outro o entendimento diverso majoritário do CARF.

O fato é que o contribuinte vem sendo notificado em alguns casos pelo fisco mesmo existindo orientação jurisprudencial pacificada na Primeira Seção do STJ face às

decisões reiteradas e uniformes que resultaram na súmula nº 351, publicada em 19 de junho de 2008.

Desta forma, a presente pesquisa tem por objetivo analisar criticamente o critério mais adequado a ser utilizado para o enquadramento da alíquota do Seguro Acidente de Trabalho (SAT) quando as empresas possuírem diversos estabelecimentos com cadastro nacional de pessoa jurídica distintos. Desta forma, dois posicionamentos distintos serão confrontados: um unânime adotado atualmente no âmbito do Poder Judiciário pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, e outro divergente no âmbito do Ministério da Fazenda pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Preliminarmente, abordar-se-á o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ sobre a matéria e suas repercussões no âmbito do judiciário. E posteriormente será abordado o entendimento do CARF para o devido confronto.

A Primeira Seção do STJ adota o enunciado de súmula 351 afirmando que “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.”

Por outro lado, no CARF tem-se que a maioria dos Conselheiros ainda perfilha o entendimento de que o SAT deva ser recolhido pela graduação de risco da empresa como um todo, não obstante a mesma possuir diversos estabelecimentos, conforme artigo 22, inciso II, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ combinado com o artigo 202 do Decreto nº 3.048/99. Entretanto, há uma minoria dos membros deste Conselho que vem adotando o posicionamento atual do STJ.

Nesse sentido, serão analisados acórdãos proferidos pelos Conselheiros do CARF com intuito de demonstrar que os Decretos n^{os} 2.173/97 e 3.048/99 utilizados na fundamentação dos arestos administrativos não se harmonizam com a legislação ordinária e nem mesmo com as decisões dos Tribunais atualmente.

O modelo escolhido para essa pesquisa será dogmática instrumental, vez que objetiva alcançar uma contribuição teórica à resolução de problemas práticos. No mais,

pretende a racionalizar as técnicas jurídicas visando o aperfeiçoamento dos textos normativos. A solução para a problemática será baseada principalmente em fontes jurisprudenciais do STJ da Primeira Seção e acórdãos dos conselheiros do CARF, tendo em vista a dificuldade de se encontrar material em livros doutrinários específicos já que se fazem freqüentes as mudanças na legislação previdenciária.

A monografia está dividida em quatro capítulos. No primeiro capítulo descreve-se sobre conceitos preliminares acerca da natureza jurídica, origem histórica da progressão legislativa e legitimidade normativa da contribuição para o SAT. No segundo capítulo será analisado o posicionamento do STJ quanto o critério utilizado pelo tribunal para definir a alíquota do SAT e o enunciado de Súmula nº 351. No terceiro capítulo serão analisados diversos acórdãos do CARF sobre a matéria e seu entendimento majoritário e no quarto capítulo será analisado o critério mais adequado com base no estudo da MP 316/06. Por fim, na conclusão será o exposto o resultado da análise acerca do melhor posicionamento a ser adotado, a do judiciário ou do administrativo.

1 CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO

Nesse capítulo será descrito o conceito e a natureza jurídica da contribuição do SAT bem como o detalhamento de sua origem histórica legislativa e suas peculiaridades ao longo dos anos com as mudanças constantes de normas regulamentadoras.

1.1 Conceito

A contribuição para o SAT é uma espécie de contribuição para Seguridade Social, instituída por lei ordinária, a qual fica a cargo exclusivo da empresa o recolhimento do tributo que se destina à cobertura de eventos resultantes de acidente do trabalho, tais como doença, invalidez e morte.

O fundo constituído quando da arrecadação da contribuição previdenciária do SAT será destinado tanto ao financiamento dos benefícios de acidente de trabalho (parcela básica do SAT) quanto para a aposentadoria especial (adicional do SAT).

Segundo o Ministro do STJ Castro Meira¹, a modificação introduzida em 1998 pela Lei nº 9.732² ao inciso II, do artigo 22, da Lei nº 8.212/91³, que destina uma parcela da contribuição ao SAT para o financiamento da aposentadoria especial, não desvirtua a natureza da contribuição ao Seguro do Acidente do Trabalho.

No mesmo sentido, segue a lição de Tárzis Nametala sobre o assunto⁴:

Assim, em vez de criar-se nova contribuição, a opção legislativa recaiu pela instituição de adicional à contribuição já existente, ainda que os fins sejam distintos. O SAT, na alíquota básica (1,2 ou 3%) destina-se ao custeio dos benefícios concedidos em virtude de acidentes de trabalho,

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 666.767. Relator: Ministro Castro Meira. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 4 abr. 2005, p. 284.

² BRASIL. Lei 9.732, de 11.12.1998. *Diário Oficial*. Brasília, 14.12.1998, p. 4.

³ BRASIL. Lei 8.212, de 24.07.1991. *Diário Oficial*. Brasília, 25.7.1991, p. 14801. Republicada em 11.4.1996 e 14.8.1998.

⁴ JORGE, Tárzis Nametala. *Elementos de Direito Previdenciário: Custeio*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2005, p. 259.

enquanto o adicional do SAT visa o custeio da aposentadoria especial, benefício que não é diretamente ligado a infortunistica.

O adicional do SAT será de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de contribuição respectivamente (art. 57, parágrafo 6º, da Lei 8.213/91, com a redação dada pela lei 9.732/98).

Assim, cabe exclusivamente à empresa financiar o custo adicional trazido ao sistema previdenciário em virtude da aposentadoria precoce do trabalhador. Nada mais justo, já que é a mesma que expõe o segurado a agentes nocivos, exposição que poderia ser controlada ou mantida em níveis aceitáveis com a adoção de algumas técnicas de segurança e medicina do trabalho.

A incidência do adicional também é sobre a remuneração, mas somente sobre os valores devidos aos segurados expostos a agente nocivos. Por exemplo, supondo que determinada empresa tenha 1.000 empregados, mas somente 50 têm exposição habitual e contínua a agentes nocivos – neste caso, a alíquota básica do SAT incidirá sobre a folha de pagamento referente aos 1.000 empregados, enquanto o adicional incidirá somente sobre 50. [grifo nosso]

Assim, a parcela básica do SAT, que visa financiar os benefícios em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, corresponde à aplicação de um percentual que varia em função do tipo do risco se leve, médio ou grave a depender da atividade preponderante.

Enquanto que o adicional do SAT que proporciona a aposentadoria especial segue as alíquotas variáveis de doze, nove e seis pontos percentuais conforme reza o artigo 57, § 6º, da Lei nº 8.213/91⁵ com a redação dada pela Lei nº 9.732/98, nos seguintes termos:

Art. 57 [...]

§ 6º O benefício previsto neste artigo será financiado com os recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

⁵ BRASIL. Lei 8.213, de 24.07.1991. *Diário Oficial*. Brasília, 25.7.1991, p. 14826. Republicada em 11.4.1996 e 14.8.1998.

Com efeito, havendo índice de acidentes de trabalho superior à média setorial, a empresa se sujeitaria a outro adicional ao SAT consoante previsão no artigo 4º, *caput* e §2º, da Lei nº 7.787/89⁶:

Art. 4º A empresa cujo índice de acidente de trabalho seja superior à média do respectivo setor, sujeitar-se-á a uma contribuição adicional de 0,9% a 1,8%, para financiamento do respectivo seguro.

§ 2º **Incidirão sobre o total das remunerações pagas ou creditadas** as seguintes alíquotas:

Alíquota	Excesso do índice da empresa em relação ao índice médio do setor
0,9%	Até 10%
1,2%	De mais de 10 até 20%
1,8%	Mais de 20%

[grifo nosso]

Ressalta-se ainda que em casos excepcionais a alíquota de contribuição do SAT poder-se-á reduzir à metade (50%), “desde que a empresa utilize mão de obra contratada por prazo determinado, nos termos da Lei nº 9.601/98. De acordo com o previsto nesta lei (artigo 2º, inciso I, *in fine*), as alíquotas do SAT seriam então 0,5%; 1,0 ou 1,5%, de acordo com o risco de acidentes de trabalho.”⁷

Para melhor entendimento, eis os dispositivos acima mencionados:

Art. 2º **Para os contratos previstos no art. 1º, são reduzidas, por sessenta meses, a contar da data de publicação desta Lei:** :(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

I - a cinquenta por cento de seu valor vigente em 1º de janeiro de 1996, as alíquotas das contribuições sociais destinadas ao Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Social do Transporte - SEST, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, bem como ao salário educação e **para o financiamento do seguro de acidente do trabalho;**

⁶ BRASIL. Lei 7.787, de 30.06.1989. *Diário Oficial*. Brasília, 3.7.1989, p. 10777.

⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

Art. 1º **As convenções e os acordos coletivos de trabalho poderão instituir contrato de trabalho por prazo determinado**, de que trata o art. 443 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, independentemente das condições estabelecidas em seu § 2º, em qualquer atividade desenvolvida pela empresa ou estabelecimento, para admissões que representem acréscimo no número de empregados. [grifo nosso]

De igual sorte, a Lei nº 10.666/2003 também possibilitou mecanismos de redução em até cinquenta por cento ou de agravantes em até cem por cento das alíquotas. As regras foram disciplinadas pelo Conselho Nacional de Previdência Social através das Resoluções nºs 1.239/2004, 1.269/2006, 1.308/2009 e 1.316/2010.⁸ Trata-se, portanto, da instituição de um Fator Acidentário de Prevenção - FAP, que é um multiplicador sobre a alíquota de 1%, 2% ou 3% correspondente ao enquadramento da empresa segundo a CNAE cuja variação oscila de um intervalo fechado contínuo de 0,5 a 2,0.⁹

Diante desse contexto complexo da contribuição do SAT composta de diversas variáveis, faz-se necessário, nesse momento, tomando por base essa divisão no estudo da referida contribuição, explicar que a presente monografia se limitou a análise tão-somente a parcela básica do SAT que tem por escopo financiar os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Sendo assim não há que se falar em adicional de SAT seja com fulcro na Lei nº 8.213/91, seja na Lei nº 7.787/89. Também não será desenvolvido o caso excepcional da Lei nº 9.601/98¹⁰ supramencionado.

1.2 Natureza Jurídica

No que se refere à natureza dessa contribuição, constata-se o caráter nitidamente tributário, conforme ensina Roque Carrazza¹¹, Ives Grandra da Silva Martins¹²,

⁸ LAZINHO, Luiz Alberto. SAT/RAT: Órgãos Públicos - Enquadramento no grau de risco. *FISCOsoft*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4pvo/satrat-orgaos-publicos-enquadramento-no-grau-de-risco-luiz-alberto-lazinho>> Acesso em 20 de agos. 2010.

⁹ CONSELHO NACIONAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. Resolução CNPS nº 1.316, de 31.05.2010. *Diário Oficial da União*. Brasília, 14.06.2010.

¹⁰ BRASIL. Lei 9.601, de 21.01.1998. *Diário Oficial*. Brasília, 22.1.1998, p. 1.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ambos citados pelo autor José Eduardo Soares de Melo em sua obra “Contribuições Sociais no Sistema Tributário”¹³, **in verbis**:

Roque Carrazza é categórico: “Com a só leitura deste artigo já percebemos que (...) todas elas [as contribuições] tem natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos ‘arts. 146, III, e 150, I e III’, ambos da CF, fica óbvio que deverão obedecer ao *regime jurídico tributário*, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil.”

Ives Gandra da Silva Martins entende que o art. 149 “encerra polêmica acerca de terem, ou não, as contribuições sociais de natureza tributária, polêmica essa suscitada pela Emenda Constitucional 8/1977. Agora, definitivamente consagrou-se sua natureza tributária. Mais do que isto, consagrou o constituinte, serem as contribuições sociais espécies tributárias.”

Ives Gandra da Silva preleciona: “O art. 195 cuida de norma de direito previdenciário e assistencial financeiro e tributário. [...] há a destacar-se no dispositivo o fato de que a pretérita discussão sobre as contribuições teria natureza dicotômica (taxa/imposto), ou não, fica no atual texto constitucional definitivamente solucionada. No texto pretérito a discussão ainda poderia ser colocada, em nível acadêmico, mas no atual o problema inexistente. As contribuições sociais, portanto, tem natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é a margem do sistema, mas a ele agregadas. E ressalta que “não procede, por outro lado, o argumento dos que entendem que as contribuições do art. 195 não são tributárias. Se não o fossem não haveria necessidade de referencias aos arts. 154, I, e 150,III, ‘b’, em seu corpo. A referida menção conforma definitivamente sua natureza tributária.”

Nessa esteira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) inclusive já se pronunciou no sentido da adoção da Teoria Pentapartida ou Quinquipartida no julgamento dos Recursos Extraordinários (RREE nºs 138.284-8¹⁴ e 146.733¹⁵) e da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC-1/DF¹⁶) que afirma a natureza tributária das contribuições sociais.

Eis o disposto em trecho do voto proferido pelo Ministro Relator Moreira Alves em sede de recurso extraordinário que serviu de orientação jurisprudencial para os demais julgamentos:

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 82.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 138.284-8. Relator: Ministro Carlos Mário Velloso. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 28 ago. 1992.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 146.733. Relator: Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 06 nov. 1992.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade Federal n. 1-1. Relator: Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 16 jun. 1995.

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. **No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 153, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título ‘Da Ordem Social’.** Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art.154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.¹⁷ [grifo nosso]

Acompanham o entendimento do STF os seguintes doutrinadores Misabel Derzi¹⁸, Leandro Pausen¹⁹ em contraposição aos autores Geraldo Ataliba²⁰, Alfredo Augusto Becher²¹ e Sasha Calmon²², Paulo de Barros Carvalho²³, defensores da teoria Bipartida e Tripartida, respectivamente.

Isso significa que, segundo essa teoria, são cinco as espécies jurídico-tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (sociais, CIDE, corporativas, COSIP).²⁴

A propósito restou definida essa classificação das espécies tributárias previstas no Sistema Tributário Constitucional quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284-8 relatado pelo Ministro Carlos Velloso.²⁵

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 146.733. Relator: Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 06 nov. 1992.

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado; JÚNIOR, Humberto Theodoro, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

¹⁹ VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições: Teoria Geral Contribuições em Espécie*. 1. ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2010.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 146.733. Relator: Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 06 nov. 1992.

As três primeiras espécies de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) estão arroladas no artigo 145, da Carta Magna de 1988²⁶, devidamente articulado com o artigo 5º, do CTN²⁷. Enquanto que as contribuições sociais, por sua vez, encontram-se estabelecidas no artigo 149 e 149-A, da CF/88²⁸.

Nesse sentido, a Teoria Pentapartida está em conformidade com a corrente majoritária da doutrina e jurisprudência, e, sendo assim, as contribuições sociais para o custeio da seguridade social, espécie do gênero contribuições sociais, devem obedecer ao regime jurídico tributário.

É dizer: contribuição para o SAT tem natureza tributária uma vez que é uma espécie de contribuição social destinada a Seguridade social.

1.3 Origem histórica

A primeira legislação a tratar especificamente do acidente de trabalho no Brasil foi o Decreto Legislativo nº 3.724, de 15 de janeiro de 1919, estabelecendo um caráter privado ao SAT. Nela estava previsto que o empregador deveria contratar uma seguradora para proteger os obreiros dos riscos expostos em seu labor. Posteriormente, Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923 regulamentou a referida lei.^{29 30}

Em 1934, a Constituição Federal em seu artigo 121, §1º, alínea ‘h’³¹ disciplinava de forma genérica sobre a existência de contribuição cuja finalidade era o

²⁵ DELGADO, José Augusto. *Aspectos Gerais das Espécies Tributárias*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 1, n. 5, p. 9-39, set./out. 2003.

²⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

²⁷ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

²⁸ Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

²⁹ CARVALHO, Dora Martins de. A contribuição de acidente de trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 39, p. 38-48, dez. 1998.

³⁰ DIAS, Eduardo Rocha. Contribuição para o SAT – seguro contra acidentes de trabalho: ausência de inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 45, p.46- 54, jun. 1999.

³¹ Art 121 A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições do trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País.

financiamento dos acidentes de trabalho.³² Já a Carta Política de 1937 conservou a característica de seguro à matéria.³³

Com o advento do Decreto-Lei nº 7.036/44, o empregador passou a deter a obrigatoriedade de contratar seguro por acidente de trabalho junto à instituição de Previdência Social a que estivesse filiado seu empregado.³⁴ Dá-se o início, portanto, ao monopólio público do seguro.

Em seguida, em 14 de setembro de 1967, com a edição da Lei nº 5.316 o seguro por acidente de trabalho foi integrado a Previdência Social consoante redação de seu artigo 1º: “O seguro obrigatório de acidentes do trabalho, de que trata o artigo 158, XVII, da Constituição Federal, será realizado na Previdência Social.”³⁵ E para o custeio das prestações de acidente de trabalho foram estabelecidos adicionais obrigatórios de 0,4% a 0,8% incidentes sobre a folha de salários.³⁶

Na vigência da Constituição de 1967, sobreveio a Lei nº 6.367/76, que alterou o percentual a ser recolhido pelo empregador em razão do SAT, aumentando-o para 0,4% nas atividades de risco de acidente de trabalho leve, 1,2% nas de risco médio e 2,5% nas de risco grave.³⁷

Segundo o §1º, do artigo 15, da Lei nº 6.367/76, o MPAS recebeu incumbência de classificar os graus de risco em uma tabela própria organizada conforme a

§ 1º - A legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que colimem melhorar as condições do trabalhador:

h) assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a esta descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte;

³² MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 198.

³³ CARVALHO, Dora Martins de. A contribuição de acidente de trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 39, p. 38-48, dez. 1998.

³⁴ CAMPOS, Lygia Caroline Simões Carvalho. Risco Ambiental do Trabalho (RAT). *Moore Stephens auditores e consultores*, Ribeirão Preto: n. 71, p. 2-3, out. 2006.

³⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Seguro acidente de Trabalho, Norma em Branco e Conceitos Indeterminados. *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo: n. 61, p. 66-74, out. 2000.

³⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 198.

³⁷ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 198.

experiência de risco atualizada a época para que as empresa se auto-enquadrassem de acordo com a natureza de sua atividade. Essa tabela foi inserida no Decreto nº 79.037/76.³⁸

Em 24 de janeiro de 1979, foi editado o Decreto nº 83.081 o qual reiterava as alíquotas definidas na Lei nº 6.367/76 e asseverava desde essa época a individualização do risco de acidente de trabalho em cada estabelecimento conforme artigos 38, 39 e 40 do referido decreto. Eis o teor dos dispositivos:

Art. 38. O custeio das prestações por acidentes do trabalho na previdência social urbana é atendido pelas contribuições do artigo 33 e por uma contribuição adicional, a cargo exclusivo da empresa (artigo 31), correspondente às percentagens a seguir indicadas da folha de salários-de-contribuição dos segurados empregados, exceto os domésticos, dos trabalhadores avulsos e temporários e dos presidiários que exercem trabalho remunerado:

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 cinco décimos por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado grave.

§ 1º Os três graus de risco de que trata este artigo são os constantes da tabela que constitui o Anexo I.

§ 2º A tabela do Anexo I será revista trienalmente pelo MPAS, a contar de 1º de janeiro de 1977, data do início da vigência do Decreto nº 79.037, de 24 dezembro de 1976, de acordo com a experiência verificada no período.

§ 3º O enquadramento da empresa na tabela do Anexo I é de sua iniciativa e pode ser revisto pelo IAPAS a qualquer tempo.

Art. 39. A contribuição para o custeio das prestações por acidentes do trabalho deve ser recolhida juntamente com as demais contribuições previdenciárias e nos mesmos prazos.

Parágrafo único. o recolhimento a menor, ainda que por erro no enquadramento de que trata o § 3º do artigo 38, sujeitará a empresa às cominações legais.

³⁸ CAMPOS, Lygia Caroline Simões Carvalho. Risco Ambiental do Trabalho (RAT). *Moore Stephens auditores e consultores*, Ribeirão Preto: n. 71, p. 2-3, out. 2006.

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. [grifo nosso]

Posteriormente em 1985, restou revogado o referido instituto pelo Decreto nº 90.817, o qual manteve em seu artigo 40, *caput* a mesma redação dos artigos acima rechaçando o mesmo entendimento em relação à forma de definição da alíquota.³⁹

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1998, a Lei nº 6.367/76 e o Decreto nº 90.817/85 foram revogados tendo em vista o dispositivo 195, inciso I, alínea ‘a’ com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998:

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

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

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

Sabe-se ainda que, a contribuição para SAT não possui definição expressa no bojo da CF/88 como acontece com as demais contribuições sociais⁴⁰. No entanto, restou consignado que o trabalhador tem direito ao seguro contra acidentes de trabalho⁴¹, a cargo do

³⁹ Art. 40. Para os efeitos do artigo 38, a empresa será enquadrada na Tabela do Anexo I em relação a cada estabelecimento como tal caracterizado pelo Cadastro Geral de Contribuintes - CGC do Ministério da Fazenda.

⁴⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 343.446-2/SC. Relator: Ministro Carlos Velloso. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 04 abr. 2003, p. 40.

empregador incidente sobre o total das remunerações pagas aos segurados nos termos dos artigos 7º, inciso XXVIII; artigo 195, inciso I e artigo 201, inciso I, da referida Carta⁴².

No entanto cabe ressaltar que o disposto no inciso XXXIV, do artigo 7º, da Constituição Federal⁴³ garante a igualdade de direitos entre empregado e trabalhador avulso bem como a Lei nº 8.213/91 estende a proteção ao segurado especial. Sendo assim, a empresa deve recolher a contribuição para SAT se possuir quaisquer dos referidos trabalhadores.

No plano infraconstitucional, tem-se que com o advento da CF/88, foi aprovado o Novo Regulamento de Custeio da Previdência Social, mediante a edição da Lei nº 8.212/91, que dispôs sobre a previsão de incidência da contribuição ao seguro acidente do trabalho sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, em função do grau de risco (leve, médio ou grave) da atividade preponderante da pessoa jurídica mediante a aplicação das alíquotas de 1%, 2% ou 3%.

Nesse sentido, a contribuição para o SAT foi recepcionada no ordenamento jurídico brasileiro, encontrando-se consubstanciada no artigo 22, II, alíneas 'a', 'b' e 'c' da Lei nº 8.212/91⁴⁴:

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

I - (...)

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

⁴² Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

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

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

I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

⁴³ XXXIV - igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso.

⁴⁴ A redação original do artigo 22, inciso II era dada pela lei 9.528/97 conforme a seguir:

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme dispuser o regulamento, nos seguintes percentuais, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

No entanto, em 1998 esse texto foi alterado pela Lei 9.732 que permanece até os dias atuais.

incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: **(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).**

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.⁴⁵ [grifo nosso]

Assim, esse tributo tem como base infraconstitucional a Lei de Custeio da Seguridade Social, Lei nº 8.212/91, que determina as alíquotas do SAT e suas respectivas graduações de risco. A lei supracitada determina o recolhimento com base em alíquotas fixadas em razão do grau de risco da atividade preponderante do contribuinte, sendo 1% para risco leve, 2% para risco médio e 3% para risco grave.

1.4 Definição do Risco

A Lei nº 8.212, no mês de novembro de 1991, para alguns tribunais, ainda não dispunha de eficácia, uma vez que carecedora de norma regulamentadora. Desse modo, a alíquota de 3% - prevista na alínea 'c', do inciso II, do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 - não poderia ser exigida neste mês⁴⁶, já que o Decreto nº 356/91, que regulamentou a classificação dos graus de risco da Lei nº 8.212/91, somente foi editado em dezembro de 1991.

Por outro lado, há quem defenda, como por exemplo, o Ministro Castro Meira do STJ, que “a publicação do Decreto Regulamentador nº 356/91 a destempo é irrelevante, pois o contribuinte não poderia se eximir do pagamento do tributo, o qual já tinha a alíquota definida, nos termos do art. 22, II, da Lei 8.212/91, podendo ser exigido naqueles termos desde então.”⁴⁷

⁴⁵ BRASIL. Lei 8.212, de 24.07.1991. *Diário Oficial*. Brasília, 25.7.1991, p. 14801. Republicada em 11.4.1996 e 14.8.1998.

⁴⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal. Apelação Cível n. 2001.02.01.038948-9. Relator: Desembargador Federal Luiz Antônio Soares. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 7 abr. 2008, p. 260.

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Recurso Especial n. 666.767. Relator: Ministro Castro Meira. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 4 abr. 2005, p. 284.

Uma vez editado o Decreto nº 356/91, para melhor aplicação das disposições legais previstas na Lei nº 8.212/91, tem-se as alíquotas de 1 a 3% eram definidas considerando preponderante aquela atividade econômica autônoma que ocupasse o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos na empresa ou estabelecimento a ela equiparada, consoante artigo 26 e seguintes do referido decreto.⁴⁸

Em 22 de julho de 1992 foi expedido o Decreto nº 612/92. Nos §§ 1º, 2º e 3º do artigo 26 do referido Decreto definiu-se o conceito de atividade preponderante, e os respectivos graus de risco leve, médio e grave, e inclusive manteve a disposição de que a contribuição ao RAT teria incidência por estabelecimento, e não por empresa, **in verbis**:

Art. 26 - (...)

§1º - Considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, **em cada estabelecimento da empresa**, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes.

§ 2º - Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que possui número de CGC próprio, bem como a obra de construção civil executada sob sua responsabilidade.

§ 3º - As atividades econômicas preponderantes dos estabelecimentos da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco - Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT, anexa a este Regulamento.⁴⁹ [grifo nosso]

Da mesma forma que a norma regulamentadora anterior, o Decreto nº 612/92 também estabeleceu que cada estabelecimento da mesma empresa poderia ser considerado de forma individualizada, e, portanto, classificado de forma diferenciada para

⁴⁸ Art. 26 A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, corresponde à aplicação dos seguintes percentuais incidentes sobre total da remuneração paga ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulso, e médico residentes:

- I – 1% (um por cento) para empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;
- II – 2% (dois por cento) para empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio;
- III – 3% (três por cento) para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§1º Considera-se preponderante a atividade econômica autônoma que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos na empresa ou estabelecimento a ela equiparado.

§2º Estabelecimento equiparado para fins deste artigo é aquele que depende de outro, o principal, a matriz, possuindo, todavia, CGC próprio do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento e onde são exercidas atividades econômicas autônomas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos da empresa centralizadora.

⁴⁹ BRASIL. Decreto n. 612, de 21.07.92. *Diário Oficial*. Brasília, 22.07.1992, p. 9689.

efeitos de recolhimento da contribuição do SAT, observada a natureza das atividades preponderantes.

Em 1997, sobreveio a Lei nº 9.528 que alterou a Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91) em seu inciso II, do artigo 22. Sua nova redação determinou que o seguro acidente de trabalho fosse feito “[...] em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos de trabalho, conforme dispuser o regulamento [...].”

Em seguida, o Decreto nº 2.173/1997 altera o §1º, do artigo 26, do Decreto nº 612/92 passando a vigorar a seguinte redação: “a considerar como atividade preponderante aquela que, na empresa, ocupa o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes.”⁵⁰ Assim, o SAT deveria ser recolhido pela graduação de risco da empresa como um todo, não obstante a mesma possuir diversos estabelecimentos, com diferentes atividades e, portanto, com efetiva e real graduação de riscos não uniformes.

Por fim, no dia 6 de maio de 1999 o Governo Federal, respaldado pelo artigo 84, inciso IV, da Carta Política de 1988⁵¹, expediu o Decreto nº 3.048/99 que aprovou o Regulamento da Previdência Social revogando expressamente o Decreto nº 2.173/97.

Apesar da revogação do Decreto nº 2.173/97, restou mantida sua orientação quanto a análise da atividade preponderante nos dispositivos 202 e seguintes do Decreto nº 3.048/99:

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

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

⁵⁰ POLONI, Antonio S. Seguro Acidente de Trabalho – SAT. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1439>>. Acesso em: 16 out. 2009.

⁵¹ BRASIL. Constituição Federal, de 5.10.1988. *Diário Oficial*. Brasília, 5.10.1988, p.1.

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.

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

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo.⁵² [grifo nosso]

O Decreto nº 3.048/99 faz parte da legislação previdenciária vigente sendo atualmente aplicada nos processos administrativos por diversos Conselheiros do CARF⁵³.

1.5 Legitimidade Normativa

Diante desse contexto de constantes mudanças na legislação infraconstitucional e sua regulamentação, faz necessário abrir um parêntese tendo em vista que a legitimidade da instituição, mediante lei ordinária, da contribuição social destinada ao custeio do SAT, bem como sua regulamentação pós- CF/88, pelo Decreto nº 356/91 e posteriores alterações (Decretos nºs 612/92, 2.173/97 e 3.048/99) foram questionadas em sede do julgamento do RE 343.446/SC de relatoria do Ministro Carlos Velloso.⁵⁴

⁵² BRASIL. Decreto n. 3.048, de 6.5.1999. *Diário Oficial*. Brasília, 07.05.1999, p. 50. Retificado em 18.6.1999 e 21.6.1999.

⁵³ Nova nomenclatura do Conselho de Contribuintes resultante da MP 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 343.446-2/SC. Relator: Ministro Carlos Velloso. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 04 abr. 2003, p. 40.

O Colegiado do STF, nesta ocasião, consolidou seu entendimento em três pontos principais: a) a desnecessidade de lei complementar; b) a legislação em questão possui todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida; c) a lei pode deixar para um decreto regulamentar a complementação de certos conceitos, sem que haja ofensa ao princípio da legalidade. Sendo assim, a ementa restou vazada nos seguintes termos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. **Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.**

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388) [grifo nosso]

Firma-se a partir deste julgamento que a contribuição para o SAT é constitucional, sendo legítima cobrança mediante a regulamentação ordinária vigente, ou seja, não há necessidade de instituir a contribuição para o SAT mediante lei complementar. E ainda, que a legislação ordinária definiu, de forma satisfatória, todos os elementos exigidos para que uma obrigação tributária seja válida.

O Ministro Carlos Velloso vai mais além em seu voto ao afirmar que o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa aos princípios da legalidade genérica (artigo 5º, inciso II, da CF/88) e da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da CF/88).

Nessa esteira, sob a perspectiva infraconstitucional também insurgiram questionamentos sobre a possibilidade de se estabelecer mediante decreto a gradação de risco relativa à contribuição do SAT, e se essa conduta não ofenderia o princípio da legalidade, os quais foram pacificados pelo Colendo STJ.

A Primeira Seção do STJ entendeu ser possível a definição, por meio de Decreto, da graduação de risco (leve, médio ou grave) a partir da atividade preponderante da empresa, para efeito da contribuição para o SAT, vez que inexistente ofensa ao princípio da legalidade, conforme se depreende do trecho de voto da Ministra Relatora Eliana Calmon no Recurso especial 323.094-PR⁵⁵:

Sob o aspecto infraconstitucional, a questão da legalidade de se estabelecer o grau de risco leve, médio ou grave por decreto (612/92, 2.173/97 ou 3.048/99), para fins de determinação da alíquota aplicável, está pacificada nesta Corte no mesmo sentido do pronunciamento do STF, como demonstram os arestos a seguir transcritos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTES DO TRABALHO - SAT. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA À APOSENTADORIA ESPECIAL. PREQUESTIONAMENTO.

I - Esta Corte tem-se manifestado no sentido da plena legalidade de se estabelecer, por Decreto, o grau de risco (leve, médio ou grave), partindo-se da atividade preponderante da empresa.

II - Inviável o conhecimento do recurso especial, ante a ausência do necessário prequestionamento, no que tange à questão acerca da contribuição destinada ao financiamento da aposentadoria especial, cobrada como acréscimo da alíquota devida à contribuição para o SAT, não bastando que a Turma julgadora do Tribunal a quo tenha acolhido os embargos de declaração, fazendo-se imprescindível o debate acerca da matéria. Incidência do óbice sumular nº 211/STJ.

⁵⁵BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Recurso Especial n. 323.094/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 29 jun. 2006, p. 170.

III - Agravo regimental improvido. (AGREsp 465.743/PR, rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, unânime, DJ 23/06/2003) [grifo nosso]

Na mesma linha de raciocínio, mais julgados nesse sentido das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO. LEGALIDADE. ENTENDIMENTO PELA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 168/STJ.

1. Cuida-se de agravo regimental contra decisão que negou seguimento aos embargos de divergência, tendo em vista a aplicação da Súmula n. 168/STJ.

2. É entendimento da Primeira Seção desta Casa Julgadora que é possível se estabelecer, por meio de Decreto, o grau de risco (leve, médio ou grave), partindo-se da atividade preponderante da empresa, para efeito de Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), por inexistir afronta ao princípio da legalidade. (EResp 297.215/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 12/09/2005).

3. Incidência da Súmula n. 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

4. Agravo regimental não-provido. (AgRg nos EREsp 772.738/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/05/2008, DJe 09/06/2008)⁵⁶

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO. TABELA DE RISCO. ENQUADRAMENTO. UNIDADE INDUSTRIAL E ESCRITÓRIO. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA. CNPJ (CGC) DISTINTOS. DECRETO Nº 83.081/79. INSTITUIÇÃO POR DECRETO. LEGALIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do extinto e egrégio Tribunal Federal de Recursos pacificou o entendimento no sentido de que "o grau de risco afeto às atividades desenvolvidas por funcionários de empresa, devem, necessariamente, se compatibilizar com as funções e os locais onde são desenvolvidas as atividades. Não tem procedência equiparar-se a taxa de risco das atividades desenvolvidas em um escritório com as desenvolvidas em uma usina de produção de álcool, tomando-se como taxa única a que tem incidência para o risco desta última. A periculosidade é diferenciada, por isto

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 772.738/SP. Relator: Ministro José Delgado. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 14 mai. 2008.

mesmo, a taxa também o deverá ser". (AC nº 121362/SP, 5ª Turma, Rel. Min. PEDRO ACIOLI, DJ de 28/05/1987).

2. A alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT - deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, mesmo quando esta possui um único CGC.

3. Possuindo o parque industrial e o escritório da administração inscrições próprias no CGC/MF (atual CNPJ), o enquadramento na tabela de risco para fins de custeio do SAT será compatível com as tarefas desenvolvidas em cada um deles (art. 40, do Decreto nº 83.081/79).

4. Pacífica a jurisprudência do STJ de que é plenamente legal a instituição, por Decreto, dos critérios do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa.

5. Precedentes do saudoso Tribunal Federal de Recursos e desta Corte Superior.

6. Embargos de divergência parcialmente acolhidos, nos termos conclusivos do voto. (EREsp 353.482/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2004, DJ 18/04/2005 p. 210)⁵⁷

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. GRAUS DE RISCO ESTABELECIDOS POR DECRETO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OFENSA NÃO CONFIGURADA. REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07 STJ.

Na linha de entendimento assente na Seção de Direito Público desta egrégia Corte não ocorre afronta ao princípio da legalidade, previsto no artigo 97 do CTN, quando se estabelece, por meio de decreto, os graus de risco (leve, médio ou grave) para efeito de Seguro de Acidente do Trabalho, "partindo da atividade preponderante da empresa" (cf. RESP n. 415.269-RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, in DJ de 01.06.2002 e RESP n. 392.355-RS, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, in DJ de 12.8.2002).

A apreciação da aplicação da alíquota mínima de 1% (um por cento), versada nas razões do recurso especial e do presente agravo, a quaestio juris envolve o reexame de matéria fático-probatória, que é vedado no âmbito do recurso especial.

Agravo regimental a que se nega provimento. (AGREsp 438.401/PR, rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, unânime, DJ 23/06/2003)⁵⁸

⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 353.482/SC. Relator: Ministro José Delgado. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 abr. 2005, p 210.

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 438.401/PR. Relator: Ministro Franciulli Netto. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 23 jun. 2003, p 322.

AGRAVO REGIMENTAL - SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT) - APLICAÇÃO DO ART. 557 DO CPC.

1. Entendimento desta Corte pacificado no sentido da plena legalidade de estabelecer-se, por decreto, o grau de risco (leve, médio ou grave), partindo-se da atividade preponderante da empresa.

2. Acórdão trazido no regimental que examinou tese diversa, não se prestando para comprovar que a jurisprudência não se firmou no sentido do decisum e que autoriza a aplicação do art. 557 do CPC.

3. Agravo regimental improvido.

(AGREsp 409.287/PR, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, unânime, DJ 02/06/2003)⁵⁹ [grifo nosso]

As decisões administrativas do CARF também são no mesmo sentido afirmando que os conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau risco’ de acidente de trabalho não precisariam estar definidos em lei, vez que o decreto irá tão somente complementar os conceitos dispostos na norma, não ofendendo assim o princípio da legalidade genérica, **in verbis**:

Por fim, ressalto que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento no sentido da possibilidade da definição dos critérios do risco da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho mediante decreto, não havendo qualquer afronta ao princípio da legalidade.⁶⁰

18. Quanto ao Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decretos 2.173/97 e 3.048/99) que, regulamentando a contribuição em causa, estabeleceram os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, repele-se a arguição de contrariedade ao princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. [...]

19. Assim, os conceitos de atividade preponderante e grau risco de acidente de trabalho não precisariam estar definidos em lei, o Regulamento é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos,

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 409.287/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 2 jun. 2003, p 266.

⁶⁰ QUARTA CÂMARA DE JULGAMENTO. 4ª CAJ. Acórdão nº 58/2004. Relatora: Conselheira Amanda De Souza Geracy. Sessão 14 Jan. 2004.

uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.⁶¹

Ademais, o conceito de atividade preponderante atribuído por decreto não contraria o princípio da legalidade genérica, uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma.⁶² [grifo nosso]

Feitas essas considerações iniciais, pode-se concluir que a contribuição para o SAT é um tributo constitucional revestido das formalidades legais segundo a orientação jurisprudencial vigente não sendo, deste modo, objeto de questionamento nessa presente pesquisa.

Apenas recordando, o estudo, ora em tela, visa discutir as diferentes alíquotas relativas parcela básica do SAT que se destina ao financiamento dos benefícios de acidente de trabalho, e não as alíquotas referentes aos adicionais que estão voltados ao financiamento da aposentadoria especial nos termos do artigo 57, § 6º, da Lei nº 8.213/91, bem como a contribuição adicional quando o índice de acidentes de trabalho for superior a média setorial nos termos do artigo 3º e 4º, da Lei nº 7.787/89.

Ademais, o contexto da discussão das alíquotas se insere quando houver uma empresa com vários estabelecimentos, porquanto há divergência entre o entendimento majoritário adotado pelo CARF e a Primeira Seção do STJ composta pelas Turmas de Direito Público (Primeira e Segunda Turmas).

⁶¹ SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 5ª Câmara. Acórdão nº 205-00.603. Relator: Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes. Sessão 8 de Mai. 2008.

⁶² QUARTA CÂMARA DE JULGAMENTO. 4ª CAJ. Acórdão nº 435/2006. Relator: Conselheiro Marcio Avito Ribeiro Faria. Sessão 28 Mar. 2006.

2 CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT - JURISPRUDENCIA STJ

Esse capítulo irá destrinchar o posicionamento do STJ pontuando decisões tanto no âmbito das Turmas de Direito Público na época em que ainda se discutia a necessidade ou não de os estabelecimentos possuírem CNPJ próprio como pré-requisito para se individualizar a alíquota. Em seguida, é explanado o termo muito utilizado nos arestos, qual seja ‘CNPJ próprio’, bem como análise do teor da súmula 351 e, ainda outro tópico sobre os precedentes manifestados por esse tribunal acerca da ilegalidade dos Decretos nºs 2.173/97 e 3.048/99.

2.1 Posicionamento do Tribunal

Consoante o capítulo anterior, a Lei nº 8.212/91 fixou as alíquotas da contribuição para o SAT em 1% (risco leve), 2% (risco médio) e 3% (risco grave), delegando ao Executivo a atribuição de definir o grau de risco das atividades desenvolvidas pelas empresas. A regulamentação se deu mediante a edição dos Decretos nºs 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99.

O Decreto nº 612/92, que revogou o Decreto nº 356/91, manteve o mesmo entendimento do decreto anterior ao afirmar que os graus de risco de acidente do trabalho deveriam ser aferidos levando-se em consideração a atividade preponderante em cada estabelecimento autônomo da empresa.

Em 1999, apesar de o Decreto nº 2.173/1997 ser substituído pelo Decreto nº 3.048, restou mantido o entendimento de que a definição dos graus de risco de acidente do trabalho fosse feita com base na atividade preponderante da empresa, ou seja, considerando-se o número total de seus empregados (abandonando a regra do grau de risco por estabelecimento autônomo proposta pelo Decreto nº 621/92).

Diante desse contexto, inúmeros são os julgados que discutiram, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, essa divergência dos decretos regulamentares acerca do grau

de risco para fins de exigência do SAT, se deveria ser observado cada estabelecimento da empresa ou tão somente a empresa como um todo. Eis a transcrição de ementas de acórdãos nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO - SAT. DETERMINAÇÃO DO GRAU DE RISCO PREPONDERANTE: AFERIÇÃO POR ESTABELECIMENTO DA EMPRESA, INDEPENDENTEMENTE DA EXISTÊNCIA DE UM ÚNICO CNPJ.

1. Predomina em ambas as Turmas da 1ª Seção o entendimento segundo o qual a determinação da atividade preponderante, para fins de identificação de seu grau de risco e, conseqüentemente, da alíquota aplicável no cálculo da contribuição para o Seguro Acidente de Trabalho - SAT **deve ser realizada levando em conta cada estabelecimento da empresa, isoladamente, ainda que possuam um mesmo registro no CNPJ.**

2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AgRg no REsp 498.984/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, **PRIMEIRA TURMA**, julgado em 24/11/2004, DJ 17/12/2004 p. 420)⁶³

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT. GRAUS DE RISCO: AFERIÇÃO EM CADA ESTABELECIMENTO, INDEPENDENTEMENTE DA EXISTÊNCIA DE APENAS UM CGC. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA RECONHECIDA.

I - A alíquota da contribuição para o SAT deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, inclusive quando esta possui um único CGC. Precedentes.

II - Tendo sido julgado parcialmente procedente o recurso especial, forçoso o reconhecimento da sucumbência recíproca, nos moldes do art. 21 do CPC/73.

III - Agravo regimental do Instituto Nacional do Seguro Social improvido e agravo regimental de Arroeira Floresta Ltda. provido. (AgRg no REsp 478.100/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, **PRIMEIRA TURMA**, julgado em 04/03/2004, DJ 17/05/2004 p. 114)⁶⁴

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 498.984/PR. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 17 dez. 2004, p. 420.

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 478.100. Relator: Ministro Francisco Falcão. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 17 mai. 2004, p. 114.

PREVIDENCIÁRIO - SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - SAT - CONTRIBUIÇÃO - LEI 83.081/79 - BASE DE CÁLCULO - FIXAÇÃO COM BASE EM CADA ESTABELECIMENTO - PRECEDENTES.

1. Na base de cálculo da contribuição para o SAT, deve prevalecer a empresa por unidade isolada, identificada por seu CGC.

2. É firme o entendimento deste Sodalício no sentido de que a alíquota da contribuição ao SAT deve corresponder ao grau de risco aferido em cada estabelecimento identificado por seu CNPJ (antigo CGC), e não em relação à empresa genericamente.

3. Recurso especial improvido. (REsp 684971/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, **SEGUNDA TURMA**, julgado em 16/12/2004, DJ 21/02/2005 p. 166)⁶⁵

PREVIDENCIÁRIO - SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - SAT - CONTRIBUIÇÃO - LEI 8.212/91 - BASE DE CÁLCULO.

1. Na base de cálculo da contribuição para o SAT, deve prevalecer a empresa por unidade isolada, identificada por seu CGC.

2. A Lei 8.212/91, art. 22, II, não autoriza seja adotada como base de cálculo a remuneração dos empregados da empresa como um todo.

3. O Decreto 2.173/97 afastou-se da lei para estabelecer além do previsto.

4. Recurso especial provido. (REsp 499299/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, **SEGUNDA TURMA**, julgado em 05/06/2003, DJ 04/08/2003 p. 281)⁶⁶ [grifo nosso]

Tomando por base essas ementas, faz-se necessário destacar a nítida divergência entre as Turmas de Direito Público do STJ no tocante ao registro da unidade no CNPJ para que seja obtido o grau de risco por estabelecimento da empresa, parâmetro aferidor da alíquota da contribuição para o SAT.

Enquanto a Primeira Turma entendia que o grau de risco da empresa independe de possuir o estabelecimento CNPJ próprio; a Segunda Turma consignou a

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 684.971. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 21 fev. 2005, p. 166.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 499.299. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 4 agos. 2003, p. 281.

orientação no sentido de que somente poderá ser atribuído a filial um grau de risco diferenciado àquele conferido à matriz se o estabelecimento possuir registro próprio.

Nesse momento faz-se necessário abrir um parêntese para se explicar o que consiste a expressão ‘CNPJ próprio’ para a Corte.

2.2 CNPJ próprio

O CNPJ, sucessor do antigo CGC, compreende uma base de dados administrada pela Receita Federal do Brasil que utiliza dados cadastrais de pessoas jurídicas e de algumas entidades não caracterizadas como tais, para identificar o sujeito passivo da obrigação tributária.

Instituído nos termos do artigo 37, inciso II, da Lei nº 9.250/95⁶⁷, o CNPJ é regulamentado atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 8 de fevereiro de 2010.

Ressalta-se ainda que o fato de ter a inscrição no CNPJ não significa que se trata necessariamente de pessoa jurídica. Inclusive o site da Receita Federal lista os entes não caracterizados como pessoa jurídica:

- a) os condomínios edifícios sujeitos à incidência, apuração ou recolhimento de tributos ou contribuições federais;
- b) os consórcios de sociedades constituídos na forma dos arts. 265 e 278 da Lei n 6.404/76 (Lei das S/A);
- c) os clubes de investimentos registrados em Bolsa de Valores, segundo normas fixadas pela CVM ou pelo Bacen;
- d) os fundos mútuos de investimentos mobiliários, sujeitos às normas do Banco Central ou da CVM;
- e) as representações diplomáticas, consulares e unidades específicas do Governo Brasileiro no exterior (local de inscrição – Delegacia da Receita Federal em Brasília);
- f) as representações diplomáticas e consulares, no Brasil, de governos estrangeiros;

⁶⁷ Art. 37. Fica a Secretaria da Receita Federal autorizada a:

II - celebrar, em nome da União, convênio com os Estados, Distrito Federal e Municípios, objetivando instituir cadastro único de contribuintes, em substituição aos cadastros federal, estaduais e municipais.

- g) as representações permanentes de organismos internacionais (FMI, ONU, OEA, etc.);
- h) os serviços notariais e de registro (cartórios);
- i) consórcios de empregadores;
- j) fundos de investimento imobiliário;
- k) fundos públicos de natureza meramente contábil;
- l) unidade autônoma de incorporadora optante pelo Regime Especial de Tributação (RET) de que trata a Lei nº 10931, de 2 de agosto de 2004;
- m) outras entidades econômicas de interesse dos órgãos convenientes.⁶⁸

Diante desse contexto, pode-se afirmar que uma filial com inscrição no CNPJ, não é detentora de personalidade jurídica própria, vez que somente a empresa gozaria de personalidade jurídica. É nesse sentido que ponderou o Ministro Castro Meira no Recurso Especial nº 478.100/SP⁶⁹:

Este fato também ocorre com a filial ou sucursal que apesar de possuir inscrição individualizada no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas-CNPJ, não possui, a rigor, personalidade jurídica própria. Somente a empresa, da qual a filial ou sucursal é parte integrante, goza de personalidade jurídica. Assim não se deve confundir personalidade jurídica com o fato de estar o estabelecimento inscrito no CNPJ. [grifo nosso]

E conclui ressaltando que o fato de o fisco exigir o registro no CNPJ de cada filial da empresa se justifica para se ter uma melhor fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias por parte do fisco, **verbis**:

Razões de administração tributária justificam que o CNPJ contenha dados de filiais e sucursais de uma entidade. A divisão da empresa em unidades autônomas é um fato que decorre da expansão dos negócios de uma sociedade empresarial. Existem empresas que funcionam em vários Estados da Federação. Atento à evolução das práticas comerciais, o Fisco exige o registro no CNPJ de cada filial ou sucursal da empresa, para uma melhor fiscalização acerca do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes.

⁶⁸ RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=3&Div=GuiaContribuinte/CNPJ/>> Acesso em 20 de agos. de 2010.

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 478.100. Relator: Ministro Castro Meira. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 28 fev. 2005, p. 182.

A propósito, o aresto proferido nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 478.100/RS⁷⁰ restou ementado nos seguintes termos:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO SEGURO DE ACIDENTES DO TRABALHO - SAT. ALÍQUOTA. GRAU DE RISCO. ART. 22, II DA LEI 8.212/91. ESTABELECIMENTO DA EMPRESA. INSCRIÇÃO DA UNIDADE NO CNPJ.NECESSIDADE.

1. Entendimento pacificado na Corte de que, para fins de apuração da alíquota do SAT, deve-se levar em consideração o grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa. Persiste, entretanto, a divergência no tocante ao registro da unidade no CNPJ para que seja obtido o grau de risco por estabelecimento da empresa, parâmetro aferidor da alíquota da contribuição para o SAT, razão pela qual devem ser conhecidos os embargos.

2. O Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas-CNPJ, sucessor do Cadastro Geral de Contribuintes-CGC, é a base de dados utilizada pela administração tributária, em todos os níveis, para identificar o sujeito passivo da obrigação fiscal.

3. Atento à evolução das práticas comerciais, o Fisco exige o registro no CNPJ de cada filial ou sucursal da empresa, para uma melhor fiscalização acerca do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes.

4. Não há como se impor ao INSS que individualize os graus de riscos (art. 22, II, da Lei nº 8.212/91) em função de unidades da empresa que não estão sequer registradas no CNPJ. Tal imposição redundaria em premiar os que não providenciam a regularização de suas filiais perante o fisco, em detrimento das sociedades que, cadastrando suas sucursais, assumem os ônus administrativos, fiscais e contábeis decorrentes da gestão de uma unidade devidamente registrada.

5. Embargos de divergência conhecidos e providos. (REsp 478100/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2004, DJ 28/02/2005 p. 182) [grifo nosso]

Assim, caso a empresa e suas unidades possuam inscrição própria no CNPJ, serão consideradas para fins tributários como estabelecimentos autônomos, posto que cada um tem seu domicílio tributário em que suas obrigações fiscais nascem e seus encargos são exigidos consoante sua situação específica e individual.

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 478.100. Relator: Ministro Castro Meira. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 28 fev. 2005, p. 182.

Para fins didáticos, cito acórdão prolatado nos autos do Recurso Especial nº 711.352/RS⁷¹ que bem ilustrou que o CNPJ próprio de uma filial consiste em uma numeração diferente da empresa apenas na parte final, após a raiz (que é idêntica a numeração da empresa). Eis o teor de trecho de voto do Ministro Luiz Fux:

Impende consignar que, pela leitura dos autos verifica-se que as empresas ora em questão possuem números diversos de CNPJ, sendo a matriz inscrita sob o número 92.673.565/0001-58, e a filial sob o número 92.673.565/0002-39. A esse propósito extrai-se o seguinte excerto do v. voto condutor do aresto ora impugnado:

"Pelos números dos CNPJ, verifica-se que cada uma das unidades da demandante constitui um estabelecimento, estando, dessa forma, aptas a contrair obrigações, assim como sofrer imposições tributária, autônomas das obrigações e imposições tributárias relativas à matriz." (fls. 195). [grifo do autor]

Dito isso, faz-se necessário retornar ao cerne da divergência posta anteriormente.

2.3 Súmula 351 do STJ

A questão sobre a necessidade de o estabelecimento de uma determinada empresa possuir CNPJ próprio ou não para se individualizar a alíquota da contribuição para o SAT foi pacificada na sessão de 27 de outubro de 2004 no julgamento do EREsp 478.100/RS.⁷²

Discutiu-se durante a sessão ordinária de julgamento não a forma de apuração da alíquota do SAT em face da pluralidade de estabelecimentos componentes da sociedade empresarial, mas sim, sua relação com a existência ou não de registro de cada estabelecimento no Cadastro nacional de Pessoas Físicas.

Ao final do julgamento, de forma unânime, firmou-se o entendimento de que se houverem estabelecimentos com inscrições próprias no CNPJ, a aferição se dará de forma individualizada. No entanto, havendo apenas uma inscrição no CNPJ e várias filiais, o risco deverá ser apurado na atividade preponderante da sociedade como um todo.

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 711.352. Relator: Ministro Luiz Fux. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 26 set. 2005, p. 237.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 478.100. Relator: Ministro Castro Meira. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 28 fev. 2005, p. 182.

E posteriormente a essa decisão, em 19 de junho de 2008, foi publicado o enunciado de súmula nº 351 o qual definiu a alíquota da contribuição para o SAT pondo fim a discussão, conforme a seguinte redação:

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.⁷³

Nessa esteira, nos Embargos de Declaração no Recurso Especial (EDcl no REsp) nº 737.086/SC, o Ministro Relator Humberto Martins acolheu o recurso reforçando o entendimento do Tribunal, qual seja:

(...) no sentido de que é necessário o registro individualizado de cada estabelecimento no CNPJ, para que a apuração da alíquota do SAT seja instituída, levando-se em consideração o grau de risco da atividade desenvolvida pelos empregados em cada um dos estabelecimentos da empresa. Caso contrário, a referida alíquota será apurada levando-se em conta a atividade preponderante da empresa.⁷⁴

Outrossim, acrescenta que:

A qualificação do grau de risco pela individualização do CNPJ, acaso existente, de cada unidade, permite ao Fisco Previdenciário uma fiscalização mais eficiente do adimplemento das obrigações tributárias, e em nada prejudica o contribuinte; pois, caso tenha estabelecimentos com peculiaridades que enseje um grau de risco diferenciado poderá, dentro da legislação fiscal e comercial, instituir um CNPJ próprio para o respectivo estabelecimento.⁷⁵

A propósito, trago à baila ainda outras orientações jurisprudenciais, tais como, REsp 684.971/MG de relatoria da Ministra Eliana Calmon⁷⁶ e EDcl no REsp 381.621/PR da lavra do Ministro Relator Francisco Peçanha Martins.⁷⁷

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 737.086. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 dez. 2008, p. 8.

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 737.086. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 dez. 2008, p. 8.

⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 737.086. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 dez. 2008, p. 8.

⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 684.971. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 21 fev. 2005, p. 166.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 381.621. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 25 abr. 2005, p. 261.

De igual sorte, várias ementas de acórdãos da Primeira Seção do STJ que pacificaram a divergência das Turmas de Direito Público:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT - ATIVIDADE PREPONDERANTE - ÚNICO CNPJ.

1. A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho deve ser verificada de acordo com a atividade preponderante da empresa quando esta possuir CNPJ único (antigo CGC). **Apenas na hipótese de cada estabelecimento possuir um cadastro próprio é que se considera a alíquota do SAT de forma individualizada para cada pessoa jurídica.**

Embargos de divergência providos. (EAg 572.486/MA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/04/2007, DJ 07/05/2007 p. 269)⁷⁸

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO AO SAT – ALÍQUOTA – GRAU DE RISCO DE CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA – AFERIÇÃO DA INSCRIÇÃO NO CNPJ – MATÉRIA DE FATO.

1 - A definição da alíquota da Contribuição ao SAT é realizada por aferição da atividade de cada estabelecimento que compõe a empresa, desde que aqueles possuam CNPJ próprio.

2 - Na hipótese de inexistir CNPJs próprios de cada um dos estabelecimentos que integram a empresa, a mensuração é feita mediante consideração da atividade preponderante.

Embargos de divergência conhecidos e improvidos. (EREsp 396.021/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/08/2006, DJ 11/09/2006 p. 220)⁷⁹ [grifo nosso]

Portanto, a tese vencedora trouxe argumentos dentre os quais reforça a idéia de que não se poderia premiar aquele que não se regularizou perante o fisco em detrimento das sociedades que, cadastrando suas sucursais, assumem os ônus administrativos, fiscais e contábeis decorrentes da gestão de uma unidade devidamente registrada.⁸⁰

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Embargos de Divergência em Agravo n. 572.486. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 7 mai. 2007, p. 269.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Embargos de Divergência em Recurso n. 396.021. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 11 set. 2006, p. 220.

⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 478.100. Relator: Ministro Castro Meira. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 28 fev. 2005, p. 182.

2.4 Decretos n^{os} 2.173/97 e 3.048/99

A Primeira Seção do STJ afasta a aplicação dos Decretos n^{os} 2.173/97 e Decreto n^o 3.048/99, porquanto entendem que tais regramentos não estão em consonância com a real intenção do legislador quando fez constar na Lei n^o 8.212/91 a determinação da aferição do grau de risco do SAT a partir da atividade preponderante da empresa.

Fato esse que não passou despercebido pelos Tribunais que consolidaram o entendimento de que cada estabelecimento da empresa deve determinar sua alíquota de acordo com o seu grau de risco obtido, e não em relação à empresa genericamente, logo, em vários julgados se afastou a aplicação do Decreto n^o 3.048/99.⁸¹

Nessa esteira, a Ministra Eliana Calmon no julgamento do Recurso Especial n^o 499.299/SC afirmou que “não se pode cancelar o Decreto n^o 2.173/97 que, como os demais, veio a tentar categorizar as empresas por unidade total e não por estabelecimento isolado e identificado por CGC próprio, afastando-se do objetivo preconizado pelo art. 22, da Lei 8.212/91.”⁸²

Nesse momento, se faz necessário a transcrição do artigo 22, inciso II da Lei n^o 8.212/91 para que se possam tecer algumas considerações:

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

I - (...)

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 n^o 9.732, de 1998).

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

⁸¹ MOREIRA, André Mendes; COELHO, Juliana Junqueira. Algumas Ilegalidades da Contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 126, p. 7-19, mar. 2006.

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 499.299. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 4 agos. 2003, p. 281.

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

A referida Lei de Custeio, em seu artigo 22, inciso II, determinou as alíquotas da contribuição a cargo da empresa para financiamento: a) da aposentadoria especial, ou seja, aquela devida em razão de atividades prejudiciais à saúde ou à integridade física do empregado (artigos 57 e 58 da Lei nº 8.212/91); e b) dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

A alíquota da contribuição foi fixada em 1%, 2% e 3%, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; médio; ou grave, respectivamente.

Assim, a lei estabeleceu que o percentual da contribuição leva em conta a atividade preponderante da empresa, cabendo aos regulamentos administrativos esmiuçar o comando legislativo.

Disciplinando a lei, veio o Decreto nº 2.173/97 estabelecendo que a atividade preponderante estaria relacionada à atividade em que se aloca o maior número de trabalhadores, nos seguintes termos :

§ 1º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes.

No mesmo sentido preceitua o artigo 202, §2º, do Decreto nº 3.048/99:

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo.⁸³ [grifo nosso]

Diante dessas orientações dos Decretos n^{os} 2.173/97 e 3.048/99, a Ministra Eliana Calmon se posicionou no sentido de explicar que a real intenção do legislador na redação do artigo 22, da Lei n^o 8.212/91 era onerar mais as empresas que tem um maior risco de trabalho compensando os gastos públicos com os segurados do INSS, conforme dispõe trecho de seu voto a seguir:

O legislador quis onerar mais as empresas nas quais o risco de acidentes de trabalho fosse maior, considerando a sua atividade preponderante, como forma, até mesmo, de compensar os gastos públicos com segurados do INSS, advindos de acidentes de trabalho e aposentadoria especial.⁸⁴

Pode-se concluir que o legislador privilegia a empresa onde o risco das atividades é mais leve com um recolhimento menor de tributo, e ao mesmo tempo privilegia o trabalhador exposto a um risco maior em determinado estabelecimento, pois seu empregador

⁸³ BRASIL. Decreto n. 3.048, de 6.5.1999. *Diário Oficial*. Brasília, 07.05.1999, p. 50. Retificado em 18.6.1999 e 21.6.1999.

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Recurso Especial n. 323.094/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 29 jun. 2006, p. 170.

terá que recolher aos cofres públicos uma contribuição maior para garantir os benefícios acidentários e a aposentadoria especial junto ao INSS.

A Ministra Relatora⁸⁵ reforça a idéia de que não faria sentido que uma empresa, por exemplo, “cuja minoria de trabalhadores exercem atividade de maior risco, pague a contribuição com alíquota maior ou igual a outra empresa cuja maioria de empregados se submetam a regime de maior risco.”

Da mesma maneira, entende Wladimir Novaes Martinez quando afirma que o fato de se distinguir atividades econômicas em diferentes estabelecimentos tem correlação direta a frequência e gravidade dos acidentes o que implica na responsabilidade correspondente a atividade de forma a estimular a empresa a prevenir acidentes nos locais de maior risco. Eis o teor de trecho de sua obra:

O motivo de o legislador distinguir atividades econômicas incomuns, desenvolvidas em diferentes estabelecimentos, é freqüentemente ocorrerem em lugares distintos, onde realizadas operações produtivas diferenciadas e, usualmente, possuem graus de riscos próprios. Seu escopo principal é firmar correlação técnica entre a frequência e a gravidade dos acidentes (maiores na agricultura e na indústria e menores no comércio), tentando atribuir à empresa onde sucedem os infortúnios a responsabilidade jurídica correspondente, e estimulá-la à prática da prevenção dos acidentes.

Se a alíquota é uniformizada, o sujeito passivo não se sente motivado à redução do número de acidentes, além de penalizar quem, naturalmente, em razão da atividade exercida, não propicia o mesmo índice acidentário. O responsável deve contribuir com valor superior ao do não responsável para a constituição das fontes de custeio das prestações acidentárias.⁸⁶

A propósito, na mesma linha se pronunciou o Ministro José Delgado ao concluir pelo enquadramento da alíquota de forma individualizada em cada estabelecimento segundo o Decreto nº 83.081/79 e precedentes do próprio Tribunal e do extinto Tribunal Federal de Recursos, conforme ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO – SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO – SAT –
CONTRIBUIÇÃO – GRAU DE RISCO – ENQUADRAMENTO –
ESCRITÓRIO DE ENGENHARIA.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Recurso Especial n. 323.094/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 29 jun. 2006, p. 170.

⁸⁶ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário: Tomo II Previdência Social*. 2. ed. São Paulo: LTR, 2003.

O enquadramento das atividades da empresa, para fins de apuração das alíquotas da Contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho, 'deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, mesmo quando esta possui um único CGC'. Inteligência dos §§ 1º e 2º, do art. 40, do Decreto 83.081/79 alterado pelo Decreto 90.817/95. Precedentes do extinto TFR e deste STJ.⁸⁷

Inclusive o Ministro Humberto Martins esclareceu em recurso de sua relatoria o fato de que “a qualificação do grau de risco pela individualização do CNPJ, acaso existente, de cada unidade permite ao Fisco Previdenciário uma fiscalização mais eficiente do adimplemento das obrigações tributárias, e em nada prejudica o contribuinte”.⁸⁸

Diante dessas considerações, constata-se que o posicionamento do STJ desde 2001 sempre foi no sentido de que o grau de risco deva ser definido levando em conta cada estabelecimento com espeque no artigo 40, do Decreto nº 83.081/79 e orientações jurisprudenciais do extinto TFR.

Por fim, pode-se concluir que desde 1979 com a edição do Decreto nº 83.081/79, e posteriormente os Decretos nºs 90.817/85, 356/91, 612/92, todos eles mantiveram sempre o mesmo sentido, de maneira que demonstra claramente a intenção do legislador desde então de individualizar a graduação de risco relativo a cada estabelecimento. Apenas com o advento dos Decretos nºs 2.173/97 e 3.048/99 que o entendimento pacificado desde 1979 foi alterado para considerar a alíquota de risco do SAT das filiais a mesma da empresa.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 572.486/MA. Relator: Ministro José Delgado. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 29 nov. 2004, p. 233.

⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 737.086. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 dez. 2008, p. 8.

3 CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT – JURISPRUDENCIA CARF

Antes de adentrar ao posicionamento dos Conselheiros do CARF, inicialmente será feita uma pequena abordagem a respeito do auto-enquadramento a ser realizado pela empresa, o código CNAE e outro tópico sobre o princípio da legalidade (artigo 37, *caput*, da CF/88).

3.1 Auto-enquadramento e CNAE

O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa e será feito mensalmente, cabendo ao fisco rever o auto-enquadramento a qualquer tempo. Uma vez verificado erro no procedimento, a autoridade administrativa adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido, e procedendo à notificação dos valores devidos, nos termos dos § 5º e 6º, do artigo 202, do Decreto nº 3.048/99⁸⁹.

Sabe-se que o enquadramento no grau de risco é estabelecido em razão de sua atividade econômica preponderante assim definida como aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, conforme se depreende da redação do Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 202, §3º.

Vale ressaltar que a Orientação Normativa 2/97, na qual se desconsiderava os trabalhadores prestadores de serviços em atividade meio para fins de verificação do grau de risco do SAT, foi considerada ilegal pelo STJ por ofender o princípio da legalidade, uma vez que criou preceito não previsto na Lei nº 8.212/91, a qual disciplina o SAT⁹⁰. Para o INSS as atividades meio eram entendidas como aquelas “que auxiliam ou complementam

⁸⁹ Art. 202 [...]

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

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

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.134.164/SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 24 set. 2009.

indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, como por exemplo: administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, etc.”⁹¹⁹²

Desta forma, quando o Decreto nº 3.048/99 conceitua o termo ‘atividade preponderante’ refere-se tão somente a atividade principal exercida pelo maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, sem distinção de atividade meio e atividade fim.

A Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Riscos é composta, portanto, pela atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho, observados a Classificação Nacional de Atividades Econômicas.

O CNAE é uma tabela administrada pela Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, que foi criada em 1994 para o monitoramento, definição das normas de utilização e padronização das classificações estatísticas nacionais. No mais, essa Comissão disponibiliza, “além das tabelas de códigos e descrições referentes a essas classificações, tabelas de correspondência, notas explicativas, arquivos de descrições e sistemas de busca on-line.”⁹³

Uma vez definida a atividade preponderante, a empresa observar-se-á o código específico e a alíquota correspondente a sua situação. O código CNAE da empresa que exerce múltiplas atividades, a ser informado no CNPJ, é aquele que equivale à sua atividade principal, assim entendida a que gera a maior receita operacional para a empresa, observadas as regras e convenções explicitadas nos itens 3.4 e 3.5 do Manual de Orientação da Codificação em CNAE Fiscal.⁹⁴

Nesta relação encontra-se a descrição das mais variadas atividades com o código do CNAE e sua respectiva alíquota. Por exemplo, uma empresa que se dedique a

⁹¹ MOREIRA, André Mendes; COELHO, Juliana Junqueira. Algumas Ilegalidades da Contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 126, p. 7-19, mar. 2006.

⁹² BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Recurso Especial n. 323.094/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 29 jun. 2006, p. 170.

⁹³ COMISSÃO NACIONAL DE CLASSIFICAÇÃO. Disponível em: <<http://www1.ibge.gov.br/concla/>> Acesso em: 18 jul. 2010.

⁹⁴ RECEITA FEDERAL. *Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8.4*. Brasília, 2008.

construção de edifícios se submeterá ao recolhimento da contribuição para o SAT com base na alíquota de 3% sobre o valor da remuneração dos empregados, devendo fazer constar na GFIP o código CNAE 4120-4/00. Nesse sentido transcrevo parte do anexo V, do Decreto nº 3.048/99:

CNAE 2.0	Descrição	Alíquota
4120-4/00	Construção de edifícios	3
4645-1/01	Comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios	1
4645-1/02	Comércio atacadista de próteses e artigos de ortopedia	2
6911-7/01	Serviços advocatícios	1
7732-2/02	Aluguel de andaimes	3
8211-3/00	Serviços combinados de escritório e apoio administrativo	2

Como dito anteriormente, cabe ao fisco a revisão do auto-enquadramento a qualquer tempo. Caso seja feito enquadramento a maior, haverá restituição ou compensação, se a menor, deverá recolher o valor residual acrescido dos encargos legais.⁹⁵

3.2 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é o princípio basilar do regime jurídico-administrativo consubstanciado nos artigos 5º, inciso II e 37, *caput*, ambos da Constituição Federal⁹⁶, o qual determina que, em qualquer atividade, a Administração Pública está estritamente vinculada à lei, ou seja, seus atos têm que estar sempre pautados na legislação.⁹⁷

⁹⁵ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário: Tomo II Previdência Social*. 2. ed. São Paulo: LTR, 2003.

⁹⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

⁹⁷ NEDER, Marcus Vinicius e LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo Administrativo Fiscal federal Comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

Conforme artigo 5º, inciso II, da Carta Magna “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Neste ponto, assevera com muita propriedade o doutrinador Celso Antônio B. de Mello, ao afirmar que a lei não diz ‘em virtude de’ decreto, regulamento, resolução, portaria, diz-se ‘em virtude de lei’. Assim sendo, a Administração não pode proibir ou impor comportamento algum a terceiro, ressalvado os casos expressos previamente em determinada lei.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro⁹⁸, o princípio da legalidade verificado no Direito Administrativo não tem uma diferença substancial em relação ao princípio da legalidade tributária, vez que ambos há a submissão da atividade administrativa à lei e ao Direito.

Dessa forma, o autor pontua que o fisco não só deve observar a lei, mas também a Carta Magna no que tange a valores e princípios ainda que implícitos na Constituição, **in verbis**:

Isso significa que a atividade administrativa da Fazenda Pública sempre deve se pautar não só pela lei, mas pela Constituição – não só quanto às limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também em relação a toda a sua pauta axiológica – pelos valores e princípios ainda que não elencados expressamente no texto maior.

A propósito, o doutrinador Celso Ribeiro Bastos ensina que o princípio da legalidade “mais se aproxima de uma garantia constitucional do que de um direito individual, já que ele não tutela, especificamente, um bem da vida, mas assegura, ao particular, a prerrogativa de repelir as injunções que lhe sejam impostas por uma outra via que não seja a da lei”.⁹⁹

Por fim, ressalta-se que a Lei nº 9.784/99¹⁰⁰ estabeleceu expressamente o atendimento ao esse princípio no processo administrativo como dever da Administração Pública em seu artigo 2º, *caput* que assevera a “atuação conforme a lei e o Direito.”

⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

⁹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

¹⁰⁰ NEDER, Marcus Vinicius e LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo Administrativo Fiscal federal Comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

3.3 Posicionamento do CARF

Os Conselheiros do CARF, em sua maioria, perfilham o entendimento de que o SAT deva ser recolhido pela graduação de risco da empresa como um todo, não obstante a mesma possuir diversos estabelecimentos.

As decisões deste Conselho sobre esse tema, atualmente, utilizam o disposto no artigo 202, do Decreto nº 3.048/99 como instrumento regulamentador do artigo 22, da Lei de Custeio. Para referendar tal afirmação cito trecho de voto de relatoria da Conselheira Liége Lacroix Thomasi no aresto nº 205-00.932¹⁰¹:

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:

(.)

- 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, com alterações posteriores, nestas palavras:

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios

¹⁰¹ SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 5ª Câmara. Acórdão nº 205-00.932. Relatora: Conselheira Liége Lacroix Thomasi. Sessão 5 de Ago. 2008.

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 eu, cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º As alíquotas constantes do capta 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.

§ 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.

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.

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

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

§ 9º (Revogado pelo Decreto nº3.265, de 29/11/99)

§ 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 nº 4.729/2003)

§ 11º 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 nº 4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § II, 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) [grifo nosso]

Quando da leitura do §3º, do artigo 202 do referido decreto, segundo o Conselheiro Marcelo Oliveira verifica-se que “a legislação determina aplicação da alíquota seja feita com base na ‘empresa’ e não no ‘estabelecimento’.”¹⁰²

Inclusive o acórdão da lavra da Conselheira Relatora Bernadete de Oliveira Barros reitera esse posicionamento no sentido de que a definição do grau de risco é feito na empresa como um todo. Nesse sentido dispõe a ementa do **decisum**:

Ementa: SAT – ATIVIDADE PREPONDERANTE

A atividade econômica preponderante é aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e sempre deve ser observada para efeito de enquadramento no correspondente grau de risco.¹⁰³

Além do mais, destaco que um dos argumentos utilizados é o fato de que a partir do Decreto nº 2.173/1997 o grau de risco passou a ser definido a partir da atividade que ocupa maior número de empregados na empresa, abandonando o enquadramento realizado por estabelecimento conforme previa o Decreto nº 612/1992. Para exemplificar tal

¹⁰² SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 5ª Câmara. Acórdão nº 205-00.445. Relator: Conselheiro Marcelo Oliveira. Sessão 14 de Mar. 2008.

¹⁰³ SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 35464.000045/2007-96. Relatora: Conselheira Bernadete de Oliveira Barros. Sessão 8 de Jul. 2010.

entendimento segue abaixo ementa do acórdão nº 206.01-249 de relatoria da Conselheira Ana Maria Bandeira:

[...] CONTRIBUIÇÃO SAT - GRAU DE RISCO – ATIVIDADE PREPONDERANTE.

Após a edição do Decreto nº 2.173/1997, a atividade preponderante para efeitos de enquadramento no grau de risco é considerada aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos residentes.

Recurso Voluntário Provido em Parte.¹⁰⁴

De igual sorte, a Conselheira Bernadete recentemente ao julgar o Recurso Voluntário nº 248.567, na sessão de 8 de julho de 2010, no bojo do seu voto reiterou o mesmo raciocínio, **in litteris**:

Trata-se de lançamento de diferença de alíquota SAT, uma vez que a empresa fez o enquadramento por estabelecimento.

A notificada justifica seu procedimento alegando que o enquadramento no SAT deveria ser por estabelecimento, e não por atividade preponderante da empresa.

Contudo, a partir da vigência do Decreto 2.173 de 07/1997, o enquadramento no grau de risco passou a ser pela atividade econômica preponderante da empresa, e não de cada estabelecimento.¹⁰⁵

Insurge-se ainda, para sustentar tal tese, a justificativa de que a autoridade administrativa não poderia deixar de aplicar dispositivo legal vigente sob o argumento de que o mesmo contrariaria a Constituição ou leis hierarquicamente superiores face à obediência ao princípio da legalidade. Transcrevo, pela sua pertinência, trecho do voto da Conselheira Ana Maria Bandeira, proferido no julgamento do Recurso nº 243.974:

Vale lembrar que, em obediência ao princípio da legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo, deixar de aplicar

¹⁰⁴ SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 6ª Câmara. Acórdão nº 206-01.249. Relatora: Conselheira Ana Maria Bandeira. Sessão 3 de Set. 2008.

¹⁰⁵ SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 35464.000045/2007-96. Relatora: Conselheira Bernadete de Oliveira Barros. Sessão 8 de Jul. 2010.

dispositivo legal vigente sob o argumento de que o mesmo contrariaria a constituição ou leis hierarquicamente superiores.¹⁰⁶

Nessa mesma linha de orientação, outro julgado, na assentada de 21 de novembro de 2007, reforça essa idéia de que a fiscalização deve obedecer ao que a legislação preconiza:

Quanto à aplicação de alíquota diferenciada de SAT para os funcionários que exercem atividades administrativas, a legislação não permite tal procedimento.

O § 3º do art. 202 do Decreto nº 3.048/1999 estabelece que considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.¹⁰⁷

De igual modo, o Conselheiro Marcelo Oliveira, em 2008, ao julgar o recurso voluntário nº 244.470 concluiu que o lançamento e a decisão foram balizados conforme as determinações legais vigentes, ou seja, a legislação definiu pela aplicação da alíquota com base na ‘empresa’ ao invés de ser no ‘estabelecimento’:

A recorrente afirma que a contribuição ao SAT não pode ser feita pela totalidade da empresa, mas sim, por estabelecimento.

Esclarecemos à recorrente que a Legislação determina de forma diversa ao seu entendimento.

Lei 8.212/1991:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; [...]

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

¹⁰⁶ SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 6ª Câmara. Acórdão nº 206-01.249. Relatora: Conselheira Ana Maria Bandeira. Sessão 3 de Set. 2008.

¹⁰⁷ SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 6ª Câmara. Acórdão nº 206-00.096. Relatora: Conselheira Ana Maria Bandeira. Sessão 21 de Nov. 2007.

trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- 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.

Verificamos, com facilidade, que a legislação determina que a aplicação da alíquota seja feita com base na ‘empresa’ e não no ‘estabelecimento’.

Assim, não há razão na alegação da recorrente.

Por fim, após a devida análise, verificamos que o presente processo foi lavrado na estrita observância das determinações legais vigentes, sendo que o lançamento e a decisão tiveram por base o que prescreve a Legislação.¹⁰⁸ [grifo nosso]

Por último, há de se ressaltar ainda o julgamento do recurso nº 257.575¹⁰⁹ em que o Conselheiro Relator Mauro José fez uma explanação detalhada sobre o tema ora em questão, e conforme seu ponto de vista, concluiu que o risco deve ser de acordo com a empresa e não por estabelecimento como quer os tribunais superiores.

Para chegar a tal conclusão, inicialmente transcreveu os dispositivos legais da Lei de Custeio e do Decreto nº 3.048/99 esclarecendo a orientação jurisprudencial do STJ no sentido de que é legítimo o estabelecimento, por decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa.

Uma vez estabelecida à legalidade da definição dos graus de risco por meio de decreto, o Conselheiro passou ao ponto que interessa no presente trabalho, qual seja como dever ser aferido o grau de risco, por estabelecimento ou na totalidade da empresa?

¹⁰⁸ SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 5ª Câmara. Acórdão nº 205-00.445. Relator: Conselheiro Marcelo Oliveira. Sessão 14 de Mar. 2008.

¹⁰⁹ SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 14094.000156/2007-88. Relator: Conselheiro Mauro Jose Silva. Sessão 6 de Agos. 2010.

Pontua primeiramente que a controvérsia resta alimentada face à existência da Súmula 351 do STJ¹¹⁰. A partir daí afirma que as decisões reiteradas do STJ têm sua origem nos julgados proferidos pelo extinto Tribunal Federal de Recursos que se referiam ao regime jurídico da referida exação antes da edição da Lei nº 8.212/91, especialmente a Lei nº 6.367/76 e o Decreto nº 83.081/79.

Nesse contexto alegou que o TFR proferiu 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 conforme enunciava o Decreto nº 83. 081/79.

No entanto, assevera que o regime jurídico da contribuição para financiamento do SAT restou alterado com a edição da Lei nº 8.212/91. Essa lei, segundo o Conselheiro, 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 artigo 22. Além disso, o Decreto regulamentador da referida lei - 3.048/99 - não trouxe mais como critério a separação por CGC ou CNPJ, tendo preferido explicitar seu conceito de atividade preponderante em toda a empresa.

E conclui que a mudança do regime jurídico significa uma superação da antiga orientação jurisprudencial do TFR e, por conseqüência, dos 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. Desta forma, ainda que as súmulas sejam instrumentos que viabilizam a segurança jurídica, não se poderia assumir que as decisões judiciais prevaleçam sobre as leis que lhe são posteriores, pois haveria ofensa ao princípio da legalidade.

Traçada breve síntese do voto do Conselheiro Mauro José¹¹¹, transcrevo na íntegra o teor de sua argumentação, **in verbis**:

¹¹⁰ Súmula 351 do STJ: “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.”

¹¹¹ SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 14094.000156/2007-88. Relator: Conselheiro Mauro Jose Silva. Sessão 6 de Agos. 2010.

Contribuição para financiamento do SAT

Quanto 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 nº 9.732, 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. [...]

§ 10º 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 nº 4.729/2003)

§ 11º 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 nº 4.729/2003)

§ 12º 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 nº 4.729/2003). [...]

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 argüição 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 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.

Como a maioria dos empregados da recorrente exerce a atividade de transporte rodoviário de passageiros e a regulamentação sobre o assunto, como já visto anteriormente, não permite a aplicação de graus de risco separados por atividades como pretendeu a interessada, votamos por confirmar o enquadramento do grau de risco adotado pela fiscalização, o que resulta em manter a aplicação da alíquota de 3%. [grifo nosso]

Assim, diante do exposto, prevalece até então no CARF a tese de que o enquadramento da alíquota do SAT deva ser observada apenas a atividade preponderante na empresa, desconsiderando os demais estabelecimentos registrados com CNPJ próprio, a partir março de 1997, com o advento do Decreto nº 2.173.

4 ANÁLISE DO CRITÉRIO MAIS ADEQUADO: CARF *versus* STJ

Neste último capítulo será conduzida uma análise sobre o melhor critério a ser utilizado pelo contribuinte para efetuar o recolhimento do SAT, sendo traçada uma linha de argumentação favorável a tese do STJ consubstanciada no estudo da tramitação da Medida Provisória nº 316 e suas repercussões na questão ora ventilada.

4.1. Medida Provisória nº 316/2006

Nesse contexto, vale ressaltar que em 2006, dia 21 de novembro, foi aprovada pelo plenário da Câmara dos Deputados, a Medida Provisória nº 316/06, que versava sobre três temas, sendo um deles, de extrema importância, qual seja, base de cálculo do recolhimento da contribuição prevista no inciso II, alíneas 'a', 'b' e 'c' do artigo 22 da Lei de Custeio Social.¹¹²

A MP nº 316/2006 foi convertida na Lei nº 11.430/2006¹¹³, publicada no Diário Oficial da União de 27 de dezembro de 2006, e previa em seu texto original mudanças na Lei nº 8212/91 no que tange ao critério de recolhimento do SAT, se por estabelecimentos ou pela empresa apenas.

Trazia em sua redação originária (artigo 1º, da MP) a proposta de acrescentar o §14, ao artigo 22 da Lei nº 8.212/91 nos seguintes termos:

¹¹² 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.

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.

¹¹³ BRASIL. Lei 11.430, de 26.12.2006. Diário Oficial. Brasília, 27.12.2006. p.2.

§14º Para os fins do disposto no inciso II do caput e no art. 10 da Lei no 10.666, de 8 de maio de 2003, aplicar-se-á um único grau de risco para todos os estabelecimentos da empresa, na forma do regulamento.¹¹⁴

Assim, **a priori**, a intenção do legislador era determinar a aplicação de alíquota única a todos os estabelecimentos da empresa para aferição e pagamento da referida contribuição.

No entanto, a medida provisória, neste parágrafo, sofreu três emendas cujo teor pugnava pela sua retirada do texto a ser submetido à deliberação. Nesse sentido, Deputado Federal Relator Armando Monteiro Neto sugeriu a retirada desse texto conforme trecho de sua linha de sustentação:

O Deputado Federal Relator Armando Monteiro Neto (PTB-PE), nesse sentido, propôs a supressão desse tema do texto a ser encaminhado ao Senado Federal [...]

Vale destacar a linha de sustentação utilizada pelo referido Relator para justificar a proposta de supressão:

Os estabelecimentos de uma mesma empresa, na maioria das vezes, apresentam ambientes diversos, com atividades distintas, de modo que os riscos também, necessariamente, são diferenciados. Cita-se como exemplo, o escritório administrativo de uma empresa petrolífera que certamente possui um ambiente nas suas plataformas de extração ou refinarias. **Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que o grau de risco será fixado de acordo com as funções exercidas pelos trabalhadores em cada estabelecimento da empresa. Admitir um grau de risco único para todos os estabelecimentos é um retrocesso que vai de encontro à realidade dos ambientes de trabalho e a posicionamento consolidado no STJ.**¹¹⁵ [grifo nosso]

Posto isso, foi acatada a sugestão de se suprimir tal parágrafo tendo em vista que admitir um único grau de risco para todos os estabelecimentos não era razoável haja vista o retrocesso evidente bem como o entendimento pacificado do STJ nesse sentido.

Nessa esteira consignou o Advogado Rodrigo Moreira de Souza Carvalho, na Revista Previdência Social, ao concluir que prevaleceu a interpretação mais razoável, qual seja o critério individualizado por estabelecimento:

¹¹⁴ BRASIL. Lei 8.212, de 24.07.1991. Diário Oficial. Brasília, 25.7.1991, p. 14801. Republicada em 11.4.1996 e 14.8.1998.

¹¹⁵ CARVALHO, Rodrigo Moreira de Souza. Alterações Relevantes na Medida Provisória n. 316/06 – Definição da Alíquota do SAT e Aplicação do Nexo Técnico Epidemiológico. *Revista Previdência Social*, São Paulo: v. 31, n. 317, abr. 2007, p. 352.

[...] felizmente, prevaleceu uma interpretação muito mais razoável do referido dispositivo legal, no sentido de que, para fins da apuração do cálculo do SAT, a atividade preponderante a ser verificada é a do estabelecimento e não a da empresa como um todo.¹¹⁶

Na mesma linha de raciocínio, o artigo “Algumas Ilegalidades Da Contribuição para o Sat – Seguro de Acidentes do Trabalho” confeccionado pelos autores Juliana Junqueira Coelho e André Mendes Moreira, dispôs ser incompatível a aferição a partir da empresa como um todo, vez que não foi essa a intenção do legislador:

Essa novel (e atual) sistemática de aferição do grau de risco do SAT, contudo, não reflete o espírito da lei. É ilógico aferir-se o grau de risco considerando-se a empresa como um todo, sem que se proceda à devida distinção entre as atividades desenvolvidas em cada estabelecimento autônomo da pessoa jurídica. Afinal, se o SAT tem por finalidade financiar os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, o enquadramento na tabela de risco (que implica em alíquotas maiores ou menores) para fins de exigência da contribuição deve ser compatível com as tarefas desenvolvidas em cada estabelecimento do contribuinte.

Por esta razão, há que ser diferenciada a alíquota entre os estabelecimentos, porquanto diferentes atividades possuirão diferentes graus de risco e, por conseqüência lógica, diferentes alíquotas do SAT. Basta imaginar, por exemplo, a atividade de uma indústria petrolífera. Os que laboram em plataformas e refinarias de petróleo estão sujeitos a um risco muito maior do que aqueles que ocupam cargos administrativos em prédios comerciais da mesma companhia. Assim, incluir-se no cômputo – para fins de definição do grau de risco preponderante – todos os funcionários dessa empresa seria desconsiderar-se a existência de realidades completamente distintas entre as diferentes unidades da companhia.

A ilegalidade do Decreto nº 2.173/97 – e, por conseqüência, do Decreto nº 3.048/99 – ao determinar a apuração do grau de risco do SAT levando-se em consideração a atividade preponderante da empresa, não passou despercebida pelos Tribunais, que assentaram posicionamento no sentido de que a alíquota da contribuição ao SAT deve corresponder ao grau de risco aferido em cada estabelecimento, e não em relação à empresa genericamente, afastando a aplicação do § 3º do art. 202 do Decreto nº 3.048/99. Como bem ponderou a Ministra Eliana Calmon, no julgamento do REsp nº 499.299/SC9, “não se pode cancelar o Decreto 2.173/97 que, como os demais, veio a tentar categorizar as empresas por unidade total e não por estabelecimento isolado e identificado por CGC próprio, afastando-se do objetivo preconizado pelo art. 22, da Lei 8.212/91”.

¹¹⁶ CARVALHO, Rodrigo Moreira de Souza. Alterações Relevantes na Medida Provisória n. 316/06 – Definição da Alíquota do SAT e Aplicação do Nexo Técnico Epidemiológico. *Revista Previdência Social*, São Paulo: v. 31, n. 317, abr. 2007, p. 351.

Acertada a mais não poder a citada jurisprudência que vem reconhecendo a ilegalidade dos Decretos nº 2.173/97 e 3.048/99, deixando assente que o grau de risco para fins de exigência do SAT deve, necessariamente, compatibilizar-se com as funções e os locais onde são desenvolvidas as atividades empresariais. A questão já foi inclusive pacificada pela 1ª Seção do STJ, consoante se infere da ementa a seguir:

“CONTRIBUIÇÃO. SAT. GRAU DE RISCO. APURAÇÃO. CNPJ.

A Seção, prosseguindo o julgamento, deu provimento aos embargos de divergência do INSS, mantendo posicionamento anterior no sentido de que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) deve corresponder ao risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado pelo Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), sucessor do antigo Cadastro Geral de Contribuintes (CGC). Note-se que houve várias decisões divergentes após o posicionamento anterior da Seção. Precedentes citados: EREsp 478.100-RS, DJ 28/2/2005; AgRg no Ag 602.120-SP, DJ 2/5/2005; REsp 684.971-MG, DJ 21/2/2005, e EDcl no REsp 381.621-PR, DJ 25/4/2005. EREsp 502.671-PE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgados em 10/8/2005.”

Inúmeros são os julgados no mesmo sendeiro, tanto da 1ª como da 2ª Turmas do STJ, todos uníssonos no sentido de que a alíquota do SAT deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa.¹¹⁷ [grifo nosso]

Da mesma forma, o autor Wladimir Martinez em sua publicação na Revista de Direito Social¹¹⁸ introduz o tema relativo ao critério de enquadramento do SAT afirmando que em muitos casos o INSS tem entendido que os estabelecimentos devem seguir a alíquota da matriz, isto é, o critério resultará da preponderância do número de empregados da empresa como um todo e não da individualização dos estabelecimentos.

No entanto, esse autor adota o posicionamento pacificado pela Primeira Seção do STJ, qual seja, quando houver a empresa sede com várias unidades, o enquadramento se dará de forma individualizada, por estabelecimento do contribuinte. Inclusive faz uma compilação de correntes doutrinárias que se coadunam com o mesmo

¹¹⁷ COÊLHO, Juliana Junqueira e MOREIRA, André Mendes. Algumas Ilegalidades da Contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: n. 126, mar. 2006, p. 7-19.

¹¹⁸ MARTINEZ, Wladimir Novaes. Enquadramento do SAT da empresa com várias unidades. *Revista de Direito Social*, São Paulo: v. 4, n. 16, p. 68-72, out/dez 2004.

posicionamento, tais como, Achiles Augustus Cavallo¹¹⁹, Antônio S. Poloni¹²⁰, Fábio Zambitte Ibrahim¹²¹.

Com efeito, merece destaque aresto do TFR nº 551.836/PR, cuja relatoria é do Juiz Pedro Acioli, colacionado no artigo “Seguro de Acidentes de Trabalho – SAT – Apuração do grau de risco para contribuintes com diversos estabelecimentos”, nos seguintes termos:

O Superior Tribunal de Justiça prestigia a jurisprudência do saudoso TFR, ao dizer que o grau de risco afeto às atividades desenvolvidas por funcionários da empresa, deve necessariamente, se compatibilizar com as funções e locais onde são desenvolvidas as atividades. Não tem procedência equiparar-se a taxa de risco das atividades desenvolvidas em uma usina de produção de álcool, tomando-se taxa única a que tem incidência para o risco desta última. A periculosidade é diferenciada, por isto mesmo, a taxa o deverá ser.¹²²

Assim, pode-se afirmar que a MP nº 316/2006 convertida mais tarde na Lei nº 11.430/2006 não chancelou a mudança de critério consignada nos Decretos nºs 2.173/97 e 3.048/99, restando mantido o entendimento normativo, desde 1979 em diante, e as respectivas orientações jurisprudenciais, primeiramente do TFR e em seguida da Primeira Seção do STJ. Deste modo, não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade nem mesmo ao da segurança jurídica.

Desta forma, a própria finalidade da contribuição em exame - financiamento de seguro contra acidente do trabalho - deve ser mensurada com base em critérios objetivos que traduzam a proporcionalidade entre o **quantum** a se exigir do empregado e o risco que, efetivamente, estão submetidos os segurados empregados e trabalhadores avulsos. Vale dizer: há que se observar, portanto, uma proporcionalidade entre a atividade e o custo do respectivo

¹¹⁹ CAVALLO, Achiles Augustus. Seguro de Acidentes de Trabalho – SAT – Apuração do grau de risco para contribuintes com diversos estabelecimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 31/7, 1998, p.224.

¹²⁰ POLONI, Antonio S. Seguro Acidente de Trabalho – SAT. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1439>>. Acesso em: 16 out. 2009.

¹²¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 11. ed. Niterói: Impetus, 2008.

¹²² MARTINEZ, Wladimir Novaes. Enquadramento do SAT da empresa com várias unidades. *Revista de Direito Social*, São Paulo: v. 4, n. 16, out/dez 2004, p. 71.

benefício, o que está implícito na natureza do SAT, como decorrência do artigo 150, inciso II, da Constituição Federal¹²³.

Nota-se que a presente matéria já se encontra sumulada no âmbito do poder Judiciário desde junho de 2008, todavia, as decisões do CARF caminham no sentido oposto, tanto é verdade que em julgamento recente da Primeira Turma Ordinária, da Terceira Câmara, da Segunda Seção de Julgamento do CARF - composta por 6 (seis) Conselheiros - o Recurso Voluntário nº 246.162¹²⁴ teve o seu provimento negado no mérito, por maioria de votos. O Relator Leonardo Henrique Pires Lopes que adotou a tese do STJ foi acompanhado pelos Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes (vice-presidente) e Edgar Silva Vidal, no entanto, restaram vencidos face o voto de qualidade do presidente Conselheiro Julio Cesar Vieira.

¹²³ Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

¹²⁴ SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 2301-01275. Relator: Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes. Sessão 23 de Mar. 2010.

CONCLUSÃO

Essa presente pesquisa não tem a pretensão de esgotar o assunto, servindo como estímulo para a necessidade de reflexão a respeito da divergência entre as decisões administrativas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e as decisões judiciais no Superior Tribunal de Justiça que, no final, acabam por acarretar prejuízo ao contribuinte de alguma maneira.

O critério a ser adotado pela empresa para enquadramento da alíquota do SAT quando essa possuir várias filiais com CNPJ próprios pode ser entendido de duas maneiras: analisando a empresa como um todo, o que resultaria numa alíquota única, ou de forma individualizada, observando a atividade preponderante em cada estabelecimento.

A conduta do fisco, hoje, é de autuar aquelas empresas, que não estão seguindo o critério de enquadramento para o recolhimento da contribuição para o SAT com base na atividade preponderante da empresa apenas, sob a alegação de que está vinculada a legislação a partir de 1997, qual seja o Decreto nº 2.173/97, e, em seguida o Decreto nº 3.048/99, que o substituiu. Isso se deve ao posicionamento majoritário dos membros do CARF que, em suas decisões administrativas, vem defendendo a aplicação da referida norma regulamentadora sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Por outro lado, o STJ possui orientação jurisprudencial pacífica no sentido diametralmente oposto ao do CARF, de maneira que pugna pela individualização e autonomia dos estabelecimentos no que tange o enquadramento das alíquotas da referida contribuição, inclusive já consubstanciada no enunciado de súmula 351, publicado em 19 de junho de 2008.

Existem precedentes no próprio STJ que vão mais além no sentido de se manifestar pela ilegalidade dos Decretos nºs 2.173/97 e 3.048/99 no ponto em que determinam a apuração do SAT com base na atividade preponderante da empresa, sendo a Ministra Eliana Calmon uma das defensoras desta tese.

A propósito, essa matéria é de suma importância, posto que há uma sobrecarga do Poder Judiciário face as demandas do contribuinte que não lograram êxito no processo administrativo fiscal, logo, o princípio constitucional da celeridade processual está sendo desrespeitado.

Diante desse impasse, essa monografia, após apresentar os argumentos dos dois institutos em dois capítulos separados, demonstrou que o posicionamento do STJ é considerado o mais adequado tendo em vista a real intenção do legislador tendo em vista todo um contexto normativo e jurisprudencial no mesmo sentido.

Isso porque até 1997, vigia o entendimento de que o recolhimento da contribuição deveria ser efetuada por estabelecimentos, e com o advento do Decreto nº 2.173/97 começaram a surgir posicionamento diverso, no entanto, ao analisar toda a atividade legislativa que propôs a redação da MP nº 316/06, a sustentação do Deputado Federal Relator Armando Monteiro Neto que sustentou a tese do STJ e, conseqüente manutenção da orientação jurisprudencial do Tribunal que culminou mais tarde em 2008 com a publicação da súmula 351, não resta dúvida que esse entendimento seria o mais razoável a ser adotado.

Portanto, o posicionamento consolidado pela Primeira Seção do STJ induz a uma conduta mais correta e justa para o contribuinte, por levar em consideração o princípio da razoabilidade/proporcionalidade conseguindo extrair da lei a sua real interpretação.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Decreto n. 3.048, de 6.5.1999. *Diário Oficial*. Brasília, 07.05.1999, p. 50. Republicado em 12.5.1999 e retificado em 18.6.1999 e 21.6.1999.

BRASIL. Constituição Federal, de 5.10.1988. *Diário Oficial*. Brasília, 5.10.1988, p.1.

BRASIL. Decreto n. 612, de 21.07.92. *Diário Oficial*. Brasília, 22.07.1992, p. 9689.

BRASIL. Lei 7.787, de 30.06.1989. *Diário Oficial*. Brasília, 3.7.1989, p. 10777.

BRASIL. Lei 8.212, de 24.07.1991. *Diário Oficial*. Brasília, 25.7.1991, p. 14801. Republicada em 11.4.1996 e 14.8.1998.

BRASIL. Lei 8.213, de 24.07.1991. *Diário Oficial*. Brasília, 25.7.1991, p.14826. Republicada em 11.4.1996 e 14.8.1998.

BRASIL. Lei 9.601, de 21.01.1998. *Diário Oficial*. Brasília, 22.1.1998, p. 1.

BRASIL. Lei 9.732, de 11.12.1998. *Diário Oficial*. Brasília, 14.12.1998, p. 4.

BRASIL. Lei 11.430, de 26.12.2006. *Diário Oficial*. Brasília, 27.12.2006. p.2.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade Federal n. 1-1. Relator: Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 16 jun. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 138.284-8. Relator: Ministro Carlos Mário Velloso. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 28 ago. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 146.733. Relator: Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 06 nov. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 343.446-2/SC. Relator: Ministro Carlos Velloso. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 04 abr. 2003, p. 40.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 498.984/PR. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 17 dez. 2004, p 420.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 572.486/MA. Relator: Ministro José Delgado. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 29 nov. 2004, p. 233.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.134.164/SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 24 set. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 772.738/SP. Relator: Ministro José Delgado. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 14 mai. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 409.287/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 2 jun. 2003, p 266.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 438.401/PR. Relator: Ministro Franciulli Netto. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 23 jun. 2003, p 322.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 478.100. Relator: Ministro Francisco Falcão. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 17 mai. 2004, p. 114.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Embargos de Divergência em Agravo n. 572.486. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 7 mai. 2007, p. 269.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 353.482/SC. Relator: Ministro José Delgado. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 abr. 2005, p 210.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Embargos de Divergência em Recurso n. 396.021. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 11 set. 2006, p. 220.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 478.100. Relator: Ministro Castro Meira. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 28 fev. 2005, p. 182.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 381.621. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 25 abr. 2005, p. 261.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 737.086. Relator: Ministro Humberto Martins. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 18 dez. 2008, p. 8.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Recurso Especial n. 323.094/PR. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 29 jun. 2006, p. 170.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 499.299. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 4 agos. 2003, p. 281.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 666.767. Relator: Ministro Castro Meira. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 4 abr. 2005, p. 284.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 684.971. Relatora: Ministra Eliana Calmon. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 21 fev. 2005, p. 166.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 711.352. Relator: Ministro Luiz Fux. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 26 set. 2005, p. 237.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. Apelação Cível n. 2001.02.01.038948-9. Relator: Desembargador Federal Luiz Antônio Soares. *Diário de Justiça da União*, Brasília, 7 abr. 2008, p. 260.

CAMPOS, Lygia Caroline Simões Carvalho. Risco Ambiental do Trabalho (RAT). *Moore Stephens auditores e consultores*, Ribeirão Preto: n. 71, p. 2-3, out. 2006.

CAVALLO, Achiles Augustus. Seguro de Acidentes de Trabalho – SAT – Apuração do grau de risco para contribuintes com diversos estabelecimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 31/7, 1998, p.224

CARVALHO, Dora Martins de. A contribuição de acidente de trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 39, p. 38-48, dez. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Rodrigo Moreira de Souza. Alterações Relevantes na Medida Provisória n. 316/06 – Definição da Alíquota do SAT e Aplicação do Nexo Técnico Epidemiológico. *Revista Previdência Social*, São Paulo: v. 31, n. 317, p. 351-355, abr. 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COÊLHO, Juliana Junqueira e MOREIRA, André Mendes. Algumas Ilegalidades da Contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 126, mar. 2006, p. 7-19.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COMISSÃO NACIONAL DE CLASSIFICAÇÃO. Disponível em:
<<http://www1.ibge.gov.br/concla/>> Acesso em: 18 jul. 2010.

CONSELHO NACIONAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. Resolução CNPS nº 1.316, de 31.05.2010. *Diário Oficial da União*. Brasília, 14.06.2010.

DELGADO, José Augusto. *Aspectos Gerais das Espécies Tributárias*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, n. 5, p. 9-39, set./out. 2003

DERZI, Misabel Abreu Machado; JÚNIOR, Humberto Theodoro, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

DIAS, Eduardo Rocha. Contribuição para o SAT – seguro contra acidentes de trabalho: ausência de inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 45, p.46- 54, jun. 1999.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 11. ed. Niterói: Impetus, 2008.

JORGE, Társis Nametala. *Elementos de Direito Previdenciário: Custeio*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2005, p. 259.

LAZINHO, Luiz Alberto. SAT/RAT: Órgãos Públicos - Enquadramento no grau de risco. *FISCOsoft*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4pvo/satrat-orgaos-publicos-enquadramento-no-grau-de-risco-luiz-alberto-lazinho>> Acesso em 20 de agos. 2010.

RECEITA FEDERAL. *Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8.4*. Brasília, 2008.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário: Tomo II Previdência Social*. 2. ed. São Paulo: LTR, 2003.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. Enquadramento do SAT da empresa com várias unidades. *Revista de Direito Social*, São Paulo: v. 4, n. 16, p. 68-72, out/dez 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 198.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 82.

MOREIRA, André Mendes; COELHO, Juliana Junqueira. Algumas Ilegalidades da Contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: n. 126, p. 7-19, mar. 2006.

NEDER, Marcus Vinicius e LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo Administrativo Fiscal federal Comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

POLONI, Antonio S. Seguro Acidente de Trabalho – SAT. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1439>>. Acesso em: 16 out. 2009.

QUARTA CÂMARA DE JULGAMENTO. 4ª CAJ. Acórdão nº 58/2004. Relatora: Conselheira Amanda De Souza Geracy. Sessão 14 Jan. 2004.

QUARTA CÂMARA DE JULGAMENTO. 4ª CAJ. Acórdão nº 435/2006. Relator: Conselheiro Marcio Avito Ribeiro Faria. Sessão 28 Mar. 2006.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=3&Div=GuiaContribuinte/CNPJ/>> Acesso em 20 de agos. de 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 5ª Câmara. Acórdão nº 205-00.603. Relator: Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes. Sessão 8 de Mai. 2008.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 5ª Câmara. Acórdão nº 205-00.445. Relator: Conselheiro Marcelo Oliveira. Sessão 14 de Mar. 2008.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 5ª Câmara. Acórdão nº 205-00.932. Relatora: Conselheira Liége Lacroix Thomasi. Sessão 5 de Ago. 2008.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 6ª Câmara. Acórdão nº 206-00.096. Relatora: Conselheira Ana Maria Bandeira. Sessão 21 de Nov. 2007.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 6ª Câmara. Acórdão nº 206-01.249. Relatora: Conselheira Ana Maria Bandeira. Sessão 3 de Set. 2008.

SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 35464.000045/2007-96. Relatora: Conselheira Bernadete de Oliveira Barros. Sessão 8 de Jul. 2010.

SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo nº 14094.000156/2007-88. Relator: Conselheiro Mauro Jose Silva. Sessão 6 de Agos. 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. *Contribuições: Teoria Geral Contribuições em Espécie*. 1. ed. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2010.