



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

Processo nº 10530.725856/2010-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.117 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2012
Matéria Contribuição Previdenciária da Empresa
Recorrente MUNICÍPIO DE ARACI- PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DO PAGAMENTO DE VERBAS INDENIZATÓRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Deve ser mantido no lançamento as verbas pagas aos segurados cuja natureza sobre as quais não foi comprovada a natureza indenizatória.

OBRIGAÇÃO DA EMPRESA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa tem a obrigação de reter e recolher a contribuição previdenciária devida pelos segurados que lhe prestem serviços, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas.

SEGURADOS EXERCENTES DE CARGOS DE COMISSÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A partir de 19/04/1993, é devida a obrigação de reter e recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos exercentes de cargos de comissão, pois os mesmos são filiados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), conforme art. 12, I, “g” da Lei nº 8.212/1991.

TRABALHADORES AUTÔNOMOS E AVULSOS.

Segundo art. 30 da Lei nº 8.212/1991, a empresa tem a obrigação de reter e recolher as contribuições dos trabalhadores avulsos e contribuintes individuais (categoria da qual fazem parte os trabalhadores autônomos) a seu serviço.

DÉCIMO TERCEIRO.

Estando o décimo terceiro salário compreendido no salário-contribuição, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

SAT.

Conforme orientação jurisprudencial dos nossos Tribunais Superiores, a obrigação tributária em apreço é válida, visto que os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não precisam estar definidos em lei, pois o Regulamento é ato normativo suficiente para

definição de referidos conceitos, os quais são complementares e não essenciais na definição da exação.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE CONTRATOS NULOS.

A nulidade do contrato de trabalho com órgão público, por ausência de concurso, não afasta a obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias, pois verificada a ocorrência do fato gerador, consistente na remuneração do segurado, deve haver a tributação.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, até 11/2008, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Descumprimento de Obrigação Principal lavrado em face de MUNICÍPIO DE ARACI- PREFEITURA MUNICIPAL, no valor total de R\$ 472.838,34 (*quatrocentos e setenta e dois mil, oitocentos e trinta e oito reais e trinta e quatro centavos*), por ter o contribuinte deixado de recolher as contribuições previdenciárias parte segurados, apuradas a partir dos dados auditados pelo TCM e disponibilizados à Receita Federal, correspondentes aos períodos de 01/2006 a 12/2008, conforme se infere do Relatório Fiscal.

Não foi imposta multa de mora no período anterior a janeiro/2007, uma vez que a pessoa jurídica de direito público por ela não respondia.

Para a competência de 11/2008, à multa por descumprimento da obrigação acessória foi aplicada a legislação nova inserta com a MP 449/2008, no caso, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 (AI 78), uma vez que a GFIP foi entregue quando já estava em vigor a referida norma.

A ora Recorrente tomou ciência da autuação contra ele lavrada em 26/10/2010, apresentando impugnação tempestiva. Entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

CUSTEIO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e recolher o produto arrecadado, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

DÉCIMO TERCEITO SALÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O décimo terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição.

JUROS.

É lícita a utilização da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para o cálculo dos juros incidentes sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pela Receita Federal do Brasil.

INGRESSO SEM CONCURSO PÚBLICO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Havendo a disponibilidade da força de trabalho esta deverá ser devidamente recompensada, gerando direito à remuneração e produzindo reflexos no

enquadramento do servidor como segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) Embora a quantia orçamentária referente ao pessoal possa englobar diversos tipos de prestadores de serviço, é ilegítimo que se contemple indenizações, auxílios, contribuições sociais ou quaisquer parcelas sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias.
- 2) Foram exigidas contribuições previdenciárias incidentes sobre os exercentes de cargos de comissão, os quais, por exclusão legal vigente à época, não poderiam ser considerados para o cálculo da exação arbitrada.
- 3) Os autônomos e avulsos são trabalhadores sem vínculo empregatício, isto é, que prestam serviços não eventuais. Entende, por conseguinte, que os mesmos são contribuintes autônomos do INSS, o qual, por sua vez, só estaria autorizado a lançar as exações contidas no Relatório a partir da Lei Complementar nº 84/1996.
- 4) O processo administrativo foi conduzido de forma irregular, cerceando a defesa da prefeitura, por não esclarecer no relatório fiscal a natureza da exação.
- 5) A cobrança da contribuição social destinada à Seguridade Social incidente sobre o 13º salário é inconstitucional.
- 6) Assegura ser uma afronta ao princípio da legalidade tributária a contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), uma vez que as respectivas alíquotas são fixadas por Decretos do Poder Executivo, inviabilizando sua cobrança, por não estar prevista na legislação.
- 7) Parte significativa do referido débito relaciona-se à cobrança de contratos nulos, por terem sido celebrados a partir de 1988, sem que tenha havido submissão a concurso público, inexistindo, portanto, relação de emprego válida capaz de gerar efeitos jurídicos.
- 8) Ilegalidade dos acréscimos aplicados, a exemplo da atualização dos valores pela UFIR, superposição de juros e a inclusão da SELIC, rejeitados pela jurisprudência.
- 9) Acrescenta ainda a inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias dos agentes públicos, fundamentando-se na Lei Ordinária nº 9.506/1997, a qual, segundo a Recorrente, afronta princípios constitucionais vigentes no nosso país.

10) Por fim, requer a total improcedência do AI nº 37.249.176-6.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Das supostas verbas de natureza indenizatória.

A Recorrente afirma que foram incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária os pagamentos efetuados aos trabalhadores que prestaram serviços à empresa a título de indenizações, auxílios, contribuições sociais ou quaisquer parcelas sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias.

É bem verdade que a Constituição Federal, no seu art. 195, I, alínea “a”, instituiu a contribuição social a ser recolhida pelo empregador, pela empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre “*a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física ou jurídica que lhe preste serviço, sem vínculo empregatício*”.

Como se depreende da simples leitura do dispositivo constitucional, a tributação através de contribuições previdenciárias incide sobre as verbas correspondentes a rendimentos pagos em decorrência da prestação de serviços, isto é, de caráter eminentemente remuneratório, como compensação pelos esforços despendidos e serviços prestados.

Contrario sensu, o dispositivo constitucional excluiu as verbas de natureza indenizatória ou não remuneratória, entendidas como aquelas destinadas a compensar a pessoa física ou jurídica prestadora dos serviços por renúncia a direito ou por prejuízo, econômico ou jurídico, que tiver sofrido. É que estas não têm qualquer correspondência com o serviço prestado ou o tempo posto à disposição da empresa, buscando apenas recompor o patrimônio jurídico afetado.

Assim, somente devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos em caráter remuneratório, o que pode ser extraído, inclusive, da literalidade do art. 22 da Lei nº 8.212/91:

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

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

Ocorre que o contribuinte alega que as verbas não deveriam sofrer a incidência da contribuição previdenciária, sem, contudo, apontar quais seriam os valores que não teriam o caráter remuneratório.

Destarte, sem a devida comprovação, nem mesmo indicação, de quais os valores pagos configuram indenização ou auxílio, não se pode afirmar seu caráter indenizatório e consequente reparação da contribuição social exigida.

Dos segurados exercentes dos cargos de comissão

Segundo Recurso apresentado, consta nos autos contribuições previdenciárias incidentes sobre os exercentes de cargos de comissão, os quais, por exclusão legal vigente até 19/04/1993, não poderiam ser considerados para o cálculo da exação arbitrada.

Ocorre que este entendimento não merece prosperar.

Depreende-se do Relatório que as contribuições aqui arguidas vinculam-se a segurados empregados que trabalharam para o Município em epígrafe no período abrangido entre 01/2006 e 12/2008, período bastante posterior àquele em que a remuneração paga aos ocupantes de cargo em comissão seria supostamente isenta.

Além de todos os servidores da Prefeitura de Araci, como não possuem Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), fiquem submetidos ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), conforme art. 13, “caput” da Lei nº 8.212/1991, com redação da Lei nº 9.876/1999, os ocupantes de cargo em comissão são filiados obrigatórios do RGPS, por força do art. 12, I, “g” da Lei nº 8.212/1991.

Diante do exposto, em relação às competências de 01/2006 a 12/2008, a remuneração paga aos exercentes de cargos em comissão deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária, cabendo ao respectivo ente público a obrigação de reter e recolher contribuições respectiva.

Dos trabalhadores autônomos e avulsos.

Afirma o Município que os trabalhadores autônomos avulsos prestam serviços não eventuais, ou seja, são trabalhadores sem vínculo empregatício e, por essa razão, são contribuintes autônomos do INSS.

No que pertine a arrecadação e recolhimento de contribuições, é sabido que a empresa deve reter e recolher, além das contribuições dos segurados empregados, as contribuições dos trabalhadores avulsos e contribuintes individuais (categoria que engloba os trabalhadores autônomos) a seu serviço, seguindo o que versa art. 30 da Lei nº 8.212/1991, a seguir transcrito:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

Entendo, dessa forma, ser equivocado o argumento de que os trabalhadores autônomos e avulsos são contribuintes autônomos do INSS e que, por conseguinte, não cabe à empresa reter e recolher as respectivas contribuições, já que existe a obrigação legal de fazê-lo.

Da incidência de contribuições previdenciárias sobre o 13º salário

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

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

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

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

[...] 13o SALÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. - INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Conforme dispõe o art. 225, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados. Uma vez que a notificada remunerou segurados, descontando as contribuições previdenciárias por eles devidas, conforme informação nos registros documentais da empresa, deveria a notificada efetuar o recolhimento à Previdência Social. Não efetuando o recolhimento a notificada passa a ter a responsabilidade sobre o mesmo. Nos

termos do artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, a produção de provas está sujeita à preclusão. Como no processo judicial, o ônus probatório recai sobre quem alega. Há incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao décimo terceiro salário, conforme previsão no art. 7º da Lei 8.620/1993. A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Recurso Voluntário Negado.

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

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

1. Pacificou-se nesta Corte o entendimento segundo o qual, por se tratar de tributo de natureza direta, não há necessidade de comprovação da não-repercussão financeira das contribuições previdenciárias. Precedentes.

2. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp nº 189.052/SP (DJU DE 03.11.03), concluiu que, em se tratando de créditos advindos de recolhimento de contribuição declarada inconstitucional pela Suprema Corte, ficam afastadas as limitações impostas pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95 à compensação tributária. E isto porque, com a declaração de inconstitucionalidade, surge o direito à restituição in totum ante à ineficácia plena da lei que instituiu o tributo.

3. Os índices a serem utilizados para correção monetária, em casos de compensação ou restituição, são o IPC, no período de março/90 a janeiro/91, o INPC, de fevereiro/91 a dezembro/91 e a UFIR, de janeiro/92 a 31.12.95.

4. A orientação desta Corte se coaduna com a do acórdão recorrido de que incide a contribuição previdenciária no décimo terceiro salário, em razão de sua natureza salarial (Súmula 83/STJ). Precedentes.

5. Recurso especial do INSS provido em parte. Recurso especial de Transtana Transporte Especializado de Veículos Ltda provido em parte.

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

Da inconstitucionalidade da alíquota do SAT estabelecida via decreto

A Recorrente argúi inconstitucionalidade das alíquotas destinadas a incidir sobre o salário-contribuição referentes à cobrança do financiamento pelos benefícios em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - SAT – ao argumento de que o artigo regulador da matéria não previu a hipótese de incidência da contribuição com a necessária determinabilidade, preterindo para regulamentação, via decreto, de parcela substancial do fato gerador sobre qual recai a exação.

Pois bem. 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, *in verbis*:

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.

Ademais, o dispositivo acima transcrito é regulamentado pelo art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, com alterações posteriores, *in verbis*:

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.

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

Assim, os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não precisariam estar definidos em lei, pois o Regulamento é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.

Esta foi a posição do STF ao apreciar Recurso Extraordinário em que se questionava a constitucionalidade do SAT:

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 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 20.3.2003, DJ 04.04.2003, p. 40).

Afasto, portanto, as alegações da recorrente de inaplicabilidade do SAT ao presente lançamento.

Da incidência da cobrança previdenciária sobre contratos nulos

Referente à indagação sobre a cobrança previdenciária sobre contratos nulos, a recorrente alega que determinada parcela do débito apurado corresponde à contribuição incidente sobre contratos de trabalhadores celebrados a partir de 1988, sem que tenha havido submissão a concurso público, inexistindo, portanto, relação de emprego válida capaz de gerar efeitos jurídicos.

Ora, a validade da relação jurídica que dá embasamento à remuneração é irrelevante à ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, que se dá pela simples verificação do fato jurídico.

A Constituição Federal prevê que a Seguridade Social será financiada, inclusive, pelas contribuições sociais da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço, apesar de não ter vínculo empregatício, conforme art. 195, I, "a":

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:

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.

Neste diapasão, o Município tem a obrigação de reter e recolher contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos dos retrocitados trabalhadores.

Segundo jurisprudência do TST, a declaração judicial de nulidade do contrato de trabalho com órgão público, por ausência de concurso, não afasta a obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias, fundamentando-se no que prevê a Súmula nº 363, *in verbis*:

TST Enunciado nº 363 - Res. 97/2000, DJ 18.09.2000 - Republicação - DJ 13.10.2000 - Republicação DJ 10.11.2000 - Nova Redação - Res. 111/2002, DJ 11.04.2002 - Nova redação - Res. 121/2003, DJ 21.11.2003

Contratação de Servidor Público sem Concurso - Efeitos e Direitos

A contratação de servidor público, após a CF/1988, sem prévia aprovação em concurso público, encontra óbice no respectivo art. 37, II e § 2º, somente lhe conferindo direito ao pagamento da contraprestação pactuada, em relação ao número de horas trabalhadas, respeitado o valor da hora do salário mínimo, e dos valores referentes aos depósitos do FGTS.

Ante o exposto, deve ser mantida a tributação dos valores pagos aos prestadores de serviços ao Município, ainda que irregular o vínculo de trabalho.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo Município de Araci, contribuinte em questão, da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de reter e recolher a contribuição previdenciária dos segurados empregados dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação

dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2008 a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte, afastando nesse período toda e qualquer aplicação de multa de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes