



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

**Processo nº** 10530.725860/2010-03  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.120 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de outubro de 2012  
**Matéria** Omissão em GFIP  
**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.

**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.

**NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.**

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

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 aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto do Relator.

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, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Descumprimento de Obrigação Acessória lavrado em face de MUNICÍPIO DE ARACI- PREFEITURA MUNICIPAL, no valor total de **R\$ 50.112,65 (cinquenta mil, cento e onze reais e sessenta e cinco centavos)**, por ter o

contribuinte infringido o disposto no art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/1991 e apresentado GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária (AI 68), após o comparativo da multa aplicada, resume-se o presente lançamento apenas a competência 13/2007, conforme se infere do Relatório Fiscal de fls. 12 a 16.

Neste sentido, lhe foi imputada a multa correspondente ao art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997.

Consta ainda do Relatório Fiscal, que o contribuinte entregou as GFIPS das competências 13/2006 e 13/2007 em período anterior a vigência da MP 449/08, e as das competências 01 a 12/2006, 01 a 12/2007 e 01 a 13/2008 em período posterior a vigência da MP 449/2008, com omissão de fatos geradores e/ou erro de preenchimento de campos referente ao SAT/RAT.

Afirma a fiscalização que, para as competências anteriores a 02/2007 não estava prevista a aplicação de multa moratória nas pessoas jurídicas de direito público, de acordo com a antiga redação do § 9º, art. 239 do Decreto 3.048/99. Este dispositivo foi alterado pelo Decreto 6.042, de 12/02/2007, cuja nova redação não mais inclui os órgãos do poder público nesta previsão legal, daí a razão de não ser objeto do presente lançamento a competência 13/2006, pois ausente a multa de mora quando do comparativo, essa competência foi objeto de outro lançamento (AI 78).

A ora recorrente tomou ciência da autuação contra ele lavrada em 10/12/2010, 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*

***GFIP***

*Constitui infração à legislação apresentar a empresa Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições sociais destinadas à Previdência Social.*

***SAT.***

*É dever da empresa a contribuição para o financiamento do benefício previsto nos art. 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.*

***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, o que constitui violência fiscal.
- 2) Foram exigidas contribuições previdenciárias incidentes sobre os exercentes de cargos de confiança, 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 37.249.179-0.

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.

### **Do mérito**

#### **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 conseqüente 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), ficarem 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 n º 3.048/1999, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados. Uma vez que a notificada remunerou segurados, descontando as contribuições previdenciárias por eles devidas, conforme informação nos registros documentais da empresa, deveria a notificada efetuar o recolhimento à Previdência Social. Não efetuando o recolhimento a notificada passa a ter a responsabilidade sobre o mesmo. Nos termos do artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, a produção de provas está sujeita à preclusão. Como no processo judicial, o ônus probatório recai sobre quem alega. Há incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao décimo terceiro salário, conforme previsão no art. 7º da Lei 8.620/1993. A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Recurso Voluntário Negado.*

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

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

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

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

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

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

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



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

### **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 n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 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 n.º 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 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 n.º 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 argüição 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**

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte, Município de Araci – Prefeitura Municipal, omitido fatos geradores na GFIP de competência de 13/2007, sendo-lhe aplicada a penalidade anterior a entrada em vigor da MP 449/2008, prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

*Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à*

*contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.*

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I - de **R\$ 20,00 (vinte reais)** para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo."*

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" 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.***

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

*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.*

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

### Da Conclusão

Ante o exposto, conheço e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, apenas para que seja aplicada na competência de 13/2007 a multa

Processo nº 10530.725860/2010-03  
Acórdão n.º **2301-003.120**

**S2-C3T1**  
Fl. 15

---

do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, caso essa lhe seja mais benéfica.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes