



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

<b>Processo nº</b>	10540.720236/2010-92
<b>Recurso nº</b>	001.994 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-001.994 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	14 de agosto de 2012
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
<b>Recorrente</b>	MUNICÍPIO DE GUANAMBI - PREFEITURA MUNICIPAL
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

OFÍCIO DO TCM. ATO ADMINISTRATIVO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. FÉ PÚBLICA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o Ofício dimanado do TCM é espécie, configurando-se este como documento público, faz prova não só da sua formação, mas também do conteúdo nele consignado, sendo vedado à União lhe recusar fé.

Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

**AIOP. ÔNUS DA PROVA. IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS.**

A negativa de prestação de esclarecimentos e informações ou a prestação deficiente autoriza o Fisco a lançar a contribuição previdenciária que reputar devida, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário. O Recurso pautado unicamente em alegações verbais, sem o amparo de indício de prova material, não desincumbe o Recorrente do ônus probatório imposto pelo art. 33, §3º, *in fine* da Lei nº 8.212/91, eis que alegar sem provar é o mesmo que nada alegar.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

A partir da edição da Lei nº 8.620/93, é legítima a tributação em separado da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13º salário.

A verba despendida pela empresa a título de décimo terceiro salário não integra o rol *numeris clausus* de hipóteses legais de não incidência tributária

consolidado no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, configurando-se como rubrica abraçada pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

## CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE.

São devida à Seguridade Social as contribuições sociais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, na forma estabelecida no art. 22, II da Lei nº 8.212/91.

## ÓRGÃO PÚBLICO. LANÇAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados contratados sem concurso público não tem o condão de estabelecer vínculo empregatício com a administração pública. Os efeitos do lançamento são meramente tributários não se irradiando sobre a esfera administrativa do ente público.

## CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os motivos ensejadores da autuação e os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal, favorecendo, assim, o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo.

## CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXERCICIO DO CONTRÁDITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

O Processo Administrativo Fiscal constitui-se no instrumento processual próprio e adequado para que o sujeito passivo exerça, administrativamente, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal infligida pela fiscalização, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

## LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. ART. 37 DA LEI Nº 8.212/91.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições sociais previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

## JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91.

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.**

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela por ela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> TO/3<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta (na data da formalização do Acordão).

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Adriano Gonzáles Silvério e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

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

Data da lavratura do AIOP: 16/09/2010.

Data da Ciência do AIOP: 22/09/2010.

Trata-se de Auto de Infração de Obrigaçao Principal mediante a qual se formaliza o lançamento de contribuições previdenciárias a cargo do município destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas a seus segurados empregados, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 268/275.

Trata-se de Órgão do Poder Público Municipal que não possui regime próprio de Previdência Social.

Relata a Autoridade Lançadora que os fatos geradores ora lançados são constituídos por diferenças apuradas entre os valores de salários pagos aos segurados empregados que foram encaminhados ao TCM e os valores dos salários que foram declaradas nas GFIP.

Integra ainda o presente lançamento diferenças de SAT/RAT decorrentes de informação a menor, nas GFIP, do percentual de contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, exclusivamente nas competências de junho/2007 até novembro/2008, inclusive.

As remunerações dos segurados empregados, assim considerados os ocupantes de cargos efetivos, agentes políticos, cargos comissionados e temporário (art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91), foram apuradas com base nos dados fornecidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM, referente ao período de apuração.

Assim, foram lançadas como bases de cálculo as diferenças entre o valor total da despesa da Prefeitura com pessoal (servidores ativos, subsídios do prefeito, do vice-prefeito e dos secretários, e pessoal temporário) - base estimada extraída dos dados do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia - TCM - e a base de cálculo informada nas GFIP correspondentes.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 181/209.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 318/323, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1<sup>a</sup> Instância no dia 08 de novembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 325.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 326/353, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Ausência de fundamentação para o lançamento de acréscimos legais. Aduz que os relatórios não fazem qualquer referência ao levantamento das diferenças de acréscimos legais;
- Que o procedimento da fiscalização constituiu uma inequívoca violência fiscal, pois não se procedeu a um processo administrativo regular, não se concedeu o direito à ampla defesa, já que os relatórios fiscais não permitiram ao Município identificar a natureza da exação, fato que vulnera o art. 5º, inciso LV, da CF;
- Não há na Lei nº 8.212/91 autorização para apuração de dívida por arbitramento, a qual seria aplicável aos casos de sonegação de faturamento

ou de lucro, o que não se aplica aos Municípios, por ser contrário a sua própria índole;

- Que a utilização dos valores referentes ao 13º Salário como incidente de contribuição previdenciária é inconstitucional;
- Que a contribuição referente ao Seguro de Acidentes de Trabalho é inconstitucional;
- Que parcela substancial do débito apurado refere-se à cobrança incidente sobre contratos de trabalhos celebrados a partir de 1988, sem que os mesmos tivessem se submetido a concurso público, de tal sorte que inexistiu relação de emprego válida e capaz de gerar efeitos jurídicos;
- Que a imputação de natureza salarial à parcela paga a título de salário família é ilegal;
- Que é descabida a cobrança de juros pela Taxa SELIC;

Ao fim, requer que o lançamento seja julgado improcedente.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 08/11/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17 do mesmo mês e ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

### **2. DAS PRELIMINARES**

#### **2.1. DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS**

Aponta o Município ausência de fundamentação para o lançamento de acréscimos legais. Aduz que os relatórios não fazem qualquer referência ao levantamento das diferenças de acréscimos legais.

Tal argumento encontra-se à calva de razão.

A legislação que rege o custeio da seguridade social houve por bem disciplinar plenamente a incidência dos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição. Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, quando recolhidas em data posterior ao vencimento previsto na legislação, estão sujeitas não só à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos dos artigos 35 e 34 da Lei nº 8.212/91, respectivamente, que pela sua importância os transcrevemos a seguir, com a redação vigente à data de ocorrência dos fatos geradores.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99)*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*
- d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*§1º Nas hipóteses de parcelamento ou de reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o Caput e seus incisos. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)*

Registre-se que o levantamento “DAL – Diferenças de Acréscimos Legais” é gerado automaticamente pelo sistema informatizado da RFB, sempre que detecta, dentre as guias de recolhimento pagas pelo sujeito passivo, aquelas que foram recolhidas a destempo, não exercendo a Autoridade Lançadora qualquer ingerência sobre a sua inclusão ou não no levantamento.

No caso em exame, o relatório “DAL – DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS” a fls. 61/68, apresenta detalhadamente todos os fatos geradores integrantes do lançamento em apreço, representados pelas guias que foram recolhidas intempestivamente pelo sujeito passivo, informando, para cada uma, a competência a que se refere, a data de recolhimento, o valor líquido devido, o montante referente a juros e multas decorrentes do atraso no recolhimento, o total (principal + juros + multa) que deveria ter sido recolhido, a importância efetivamente paga, assim como a respectiva diferença a recolher.

A título meramente exemplificativo, tomemos a GPS da competência 13/2008, no valor apurado de R\$ 79.113,09 , cuja data de vencimento seria o dia 20 de dezembro de 2008, que por cair em um sábado houve por antecipada para o dia útil anterior,

diga-se, 19/12/2008, por força do §1º do art. 216 do Regulamento da Previdência Social, somente foi recolhida no dia 22/12/2008, em seu valor originário.

O sistema informatizado da Receita Federal, detectando o pagamento em atraso e a ausência dos acréscimos legais, calculou a parcela referente à multa de mora (R\$ 261,07) e promoveu, automaticamente, a inclusão de tal valor no levantamento “*DAL – DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS*”.

Não procede, portanto, a alegação de ausência fundamentação para o lançamento de acréscimos legais e a de que os relatórios não fazem qualquer referência ao levantamento das diferenças de acréscimos legais.

## 2.2. DO ARBITRAMENTO E DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Pondera o Recorrente que o procedimento da fiscalização constituiu uma inequívoca violência fiscal, pois não se procedeu a um processo administrativo regular, não se concedeu o direito à ampla defesa, já que os relatórios fiscais não permitiram ao Município identificar a natureza da exação, fato que vulnera o art. 5º, inciso LV, da CF.

Razão não lhe assiste.

Cumpre neste comenos destacar que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.* (grifos nossos)

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.* (grifos nossos)

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma descriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Impôs também ao sujeito passivo o dever instrumental de elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação tributária. Além disso, determinou que o contribuinte informasse, mensalmente, mediante GFIP, todos os dados relacionados a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, e outras informações do interesse do INSS.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma descriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, descriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880, de 16/10/2008 e pela Circular CAIXA nº 451, de 13/10/2008.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicar os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurígenos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.

- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correcção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro dessas informações nas folhas de pagamento, nas GFIP e na contabilidade não se configura como uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opistas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Cite-se que tais documentos devem ser mantidos pela empresa à disposição da fiscalização, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos competentes, até que ocorra a decadência das obrigações tributárias a eles associadas ou deles decorrentes.

Não se deve perder de vista, igualmente, que as folhas de pagamento, as GFIP e os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

**Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal**

***Falsificação de documento público***

*Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:*

*Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.*

*§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.*

*§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)*

*§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)*

*I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)*

*II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)*

*III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)*

*§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)*

### ***Falsidade ideológica***

***Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)***

***Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.***

***Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.***

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais, assim como o poder de exigir a exibição de todos os livros e documentos relacionados com as contribuições sociais previdenciárias, ficando a empresa obrigada a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados, a teor do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

***Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).***

***§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)***

***§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.***

***§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.***

***(...)***

*§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

Saliente-se que as diretrivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.*

No caso em exame, consoante o relato da Autoridade Lançadora em seu Relatório Fiscal, os fatos geradores ora lançados referem-se a diferenças apuradas entre os valores de salários pagos aos segurados empregados que foram encaminhados pelo TCM, mediante ofício, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os valores dos salários que foram declaradas nas GFIP.

Constatou a fiscalização que as bases de cálculo das contribuições previdenciárias contidas nos somatórios apresentados pelo Recorrente se mostraram inferiores, em todas as competências, àquelas declaradas nas GFIP correspondentes, conforme se verifica no demonstrativo acostado a fl. 116.

Verificou-se, ainda, que as bases de cálculo declaradas pelo Recorrente nas GFIP não correspondem às despesas de pessoal relativa a servidores efetivos, detentores de mandato eletivo, contratados temporários e ocupantes exclusivamente de cargos em comissão, constantes nos documentos fornecidos pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM/BA, a fl. 113, como assim demonstra, de maneira isenta de dúvidas, a tabela a fls. 98/99.

Intimado, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, a fl. 96, a prestar esclarecimento acerca das divergências verificadas entre os valores das remunerações declaradas em GFIP e as informações de despesas com pessoal fornecidas pelo órgão ao TCM, o contribuinte, através do Ofício nº 95/2010/GAB, a fl. 100, limitou-se a informar que:

*“Temos a informar que os dados declarados pelo TCM, relativos aos períodos de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, foram extraídos dos "Relatórios Mensais - RM", no item 12 e respectivos subitens, cujos valores são oriundos dos processos*

*de pagamento apresentados mensalmente, ou seja, trata-se de valores "pagos".*

*Deste modo, os aludidos valores não podem servir de parâmetro com aqueles apresentados na GFIP, cujos valores são informados por competência (fato gerador), independente da data de quitação das remunerações.*

*Destante, informamos ainda, que disponibilizamos junto ao TCM os dados de pessoal por competência através do programa SAPPE. Neste respeito solicitamos reabertura do aludido sistema mediante protocolo nº 09.965/10, aguardando retorno do TCM"*

Tais informações não atendem à Intimação formal efetuada pela fiscalização, permanecendo as divergências entre as remunerações consignadas nas folhas de pagamento, nas GFIP e nos dados enviados pelo TCM/BA ainda carente de esclarecimentos e sem a devida comprovação material.

Impossibilitada de concluir a apuração da base de cálculo através dos valores declarados nas GFIP, os quais apresentavam omissão de valores de remuneração frente aos dados do TCM, e por falta dos necessários esclarecimentos por parte da Autuada a respeito das divergências verificadas entre os dois documentos, a fiscalização foi impelida a proceder à apuração das bases de cálculo através do instrumento da aferição indireta, com esteio no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, utilizando-se exclusivamente dos dados fornecidos pelo TCM/BA relativos às despesas efetuadas pela Prefeitura a título de pagamento de pessoal.

Assim, foram lançadas como bases de cálculo as diferenças entre o valor total da despesa da Prefeitura com pessoal (servidores ativos, subsídios do prefeito, do vice-prefeito e dos secretário, e pessoal temporário) - base estimada extraída dos dados do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia - TCM - e a base de cálculo informada nas GFIP correspondentes.

Conforme salientado no Relatório Fiscal, o lançamento por rateio das divergências entre os somatórios de duas ou mais competências corrige eventuais distorções entre os regimes contábeis de caixa, seguido pelo TCM, e da competência, adotado nas GFIP. Os rateios das divergências entre os valores informados pelo TCM/BA e pela GFIP foram realizados de maneira a aproveitar todas as sobras de recolhimento feitas mediante GPS (código de pagamento 2402) efetuados pelo sujeito passivo.

Dessarte, a não observância das obrigações tributárias assentadas no art. 32 da Lei nº 8.212/91, consistentes na elaboração deficiente das folhas de pagamento e das GFIP, marcadas pelo não registro de todas as remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço e de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, respectivamente, assim como as discrepâncias de remuneração entre os documentos do órgão público em tela e os dados por ele mesmo enviados ao TCM/BA, frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como o Ofício do TCM à Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentre outros.

Não procede, pois, a alegação do Município de que não há na Lei nº 8.212/91 autorização para apuração de dívida por arbitramento, a qual seria aplicável aos casos de

sonegação de faturamento ou de lucro, o que não se aplica aos Municípios, por ser contrário a sua própria índole.

Nas circunstâncias do vertente caso, a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou a sua prestação deficiente, configura-se como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que o Fisco inscreva de ofício importância reputada como devida, cabendo sujeito passivo o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Tivesse o sujeito passivo cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento, nas GFIP e na escrita fiscal. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma série de outros documentos para a captação dos fatos jurígenos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Diante desse panorama, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não apurar o montante devido por aferição indireta da base de cálculo, autorizada que estava pelo permissivo legal encartado no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Cite-se por relevante que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, Informações advindas de outros órgão públicos, dentre outros.

No caso em apreciação, a autoridade fiscal procedeu à apuração dos fatos geradores com base nos dados auditados pelo TCM e disponibilizados à Receita Federal do Brasil.

A base de cálculo das contribuições em relevo, fruto do aludido procedimento de aferição acima especificado, encontra-se explicitada no Discriminativo de Débito, a fls. 04/12, c.c. o Relatório de Lançamentos, a fls. 73/77, discriminada por levantamento e por competência, de molde que a sua correção pode ser sindicada imediatamente e a qualquer tempo pelo Contribuinte.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

A decisão de 1ª instância já havia fundamentado a negativa de provimento à impugnação interposta pelo sujeito passivo em foco na ausência de esclarecimentos sobre as divergências apontadas pela fiscalização.

Nesse contexto, mesmo ciente de que seu pedido houvera sido negado em razão da carência da comprovação material do Direito alegado, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta em destaque, não fazendo acostar aos autos os elementos de prova aptos a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela fiscalização.

Nas oportunidades que teve de se manifestar nos autos do processo, o Recorrente não honrou produzir as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a deduzir ponderações acerca das circunstâncias autorizadoras da apuração da base de cálculo por arbitramento, as quais, reitere-se, encontram-se presentes no caso em estudo, gravitando à distância do núcleo jurídico sensível do qual se irradiaram os fundamentos legais e constitucionais que forneceram esteio à exação em debate, não logrando assim desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário.

Nesse diapasão, não se mostra suficiente à elisão do lançamento a mera alegação, em sede de recurso, de que as discrepâncias encontradas pela fiscalização seriam decorrente do regime de caixa, empregado pelo TCM/BA, enquanto que o da GFIP seria o da competência. Ora, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, deveria o Recorrente ter demonstrado, no bojo de sua peça recursal, com fundamento na sua escrita contábil, devidamente amparada pelos documentos comprobatórios da fidedignidade dos registros contábeis, que os lançamentos tributários levados a efeito pelo fisco encontravam-se em descordo com a realidade.

Mas assim não se sucedeu. Optou, a seu risco, por exortar asserções totalmente alheias aos fundamentos objetivos do presente lançamento, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não obtendo sucesso, assim, em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário, eis que não produziu os meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

Com efeito, o princípio da verdade material deve iluminar o procedimento de fiscalização para permitir lógica entre hipótese normativa e a realidade fática considerada. Mas tal princípio deve ser observado não somente pela administração tributária, como também, pelo administrado, que tem por obrigação legal registrar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias tanto nas folhas de pagamento como nas GFIP e na contabilidade. Falhando o contribuinte em sua obrigação, a lei prevê um procedimento alternativo, consistente na apuração indireta da base de cálculo, como assim procedeu a fiscalização.

No Processo Administrativo Fiscal, alegar sem nada demonstrar e provar, produz o mesmo efeito prático que nada alegar.

Não procede a alegação recursal de que o procedimento da fiscalização constituiu-se numa violência fiscal, por não se proceder a um processo administrativo regular e não se conceder o direito à ampla defesa, fato que vulneraria o art. 5º, inciso LV, da CF.

O Recorrente precisa ser apresentado, com a máxima urgência, em meio a requintes de plena intimidade, com os preceitos inscritos nos artigos 142 e 149, I do CTN e art. 37 da Lei nº 8.212/91.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.* (grifos nossos)

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

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

*I - quando a lei assim o determine;*  
(...)

O caso ora em apreciação trata de notificação fiscal débito, formalizada mediante Auto de Infração de Obrigaçāo Principal, mediante o qual a autoridade fiscal, de maneira privativa, promoveu o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas aos cofres da Autarquia Previdenciária Federal.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.* (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

*§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.* (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

*§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.* (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

*§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (grifos nossos)*

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a condução do procedimento de constituição do crédito tributário é prerrogativa privativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus auditores fiscais, a qual detém a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previdenciárias previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Nessa prumada, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 149, I do CTN, havendo o auditor fiscal constatado o atraso total ou parcial o atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições previdenciárias em foco, teve ele, por dever de ofício, ante a natureza plenamente vinculada de suas atribuições institucionais, que lavrar a competente notificação de lançamento, descrevendo de maneira clara e precisa os fatos geradores apurados, as contribuições devidas e os períodos a que se referem, como de fato assim se observou nos variados e específicos relatórios que integram o presente instrumento de constituição de crédito tributário.

Mostra-se auspicioso destacar que o lançamento tributário se configura legalmente como um procedimento administrativo privativo da autoridade fiscal competente, com o objetivo de apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O procedimento administrativo delineado no parágrafo precedente é inaugurado, em regra, por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditagem de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Durante a fase oficiosa, os atos *ex officio* praticados pelo agente fiscal bem como os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, sendo juridicamente inexigível a presença do contraditório na fase de formalização do lançamento.

A fase oficiosa ou não contenciosa encerra-se com a ciência do contribuinte do lançamento tributário levado a cabo, podendo ele, aquiescendo, nada alegar, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe é exigido, ou, numa atitude diametralmente oposta, discordando da exigência fiscal, impugnar o lançamento, exercendo assim o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, inaugurando, assim, a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235/72.

#### **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

Nessa perspectiva, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem ao contraditório e à ampla defesa nessa fase inquisitorial acima mencionada, mas, sim, posteriormente, com a impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo, quando então se instaura o contencioso fiscal.

Em virtude de sua natureza inquisitiva, a ausência do contraditório na fase preparatória do lançamento não o nulifica. Anote-se que o auditor fiscal possui a prerrogativa, mas não a obrigação, de exigir do sujeito passivo a prestação de esclarecimentos e informações de interesse da fiscalização. O contribuinte, sim, encontra-se jungido pelo dever jurídico de prestar à autoridade fiscal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme assim preceitua o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Se o Recorrente ainda não percebeu, cumpre iluminá-lo. O presente Processo Administrativo Fiscal constitui-se, exatamente, no meio processual próprio, único e adequado para que o sujeito passivo exerça, na instância administrativa, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal que lhe ora lhe é infligida pela fiscalização, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Dessarte, mediante o presente Processo Administrativo Fiscal, a autoridade administrativa competente, *in casu*, o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, inaugura o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, a determinar a matéria tributável, a calcular o montante do tributo devido e a identificar o seu sujeito passivo, tudo na forma encartada no art. 142 do CTN.

Não concordando o sujeito passivo com a exigência fiscal, tem este a faculdade de, prazo assentado na legislação tributária, oferecer impugnação ao lançamento, na forma explicitada nos artigos 15 e seguintes do Decreto nº 70.235/72, a qual deverá, obrigatoriamente, sob pena de preclusão, ser instruída com os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, inaugurando, assim, a fase contenciosa do procedimento, devendo ser destacado que a matéria não expressamente contestada pelo Impugnante será considerada como não impugnada.

Também se apresenta carente de razão a alegação de que os relatórios fiscais não permitiram ao Município identificar a natureza da exação.

Compulsando os autos do processo verifica-se que o Relatório Fiscal destacou com clareza as contribuições sociais objeto do lançamento assim como as correspondentes alíquotas. Descreve, em seu desenvolvimento, as operações levadas a efeito no curso do procedimento fiscal, assim como as irregularidades constatadas pela fiscalização, relatando, de maneira tópica, a não prestação de informações e esclarecimentos, a omissão de fatos geradores nas GFIP e nas folhas de pagamento, bem como a existência de discrepâncias entre os valores de despesa com pessoal declaradas nesses documentos e as informadas ao TCM/BA.

Por outro viés, o Relatório Fiscal, em seus itens 1.6 e 1.7 especifica o enquadramento legal do sujeito passivo para fins de incidência de contribuições

previdenciárias, enquanto que, nos itens 3.1 a 3.4, constam consignados a natureza dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

Mais adiante, o item 4 do Relatório Fiscal revela a natureza jurídica das exações contidas no vertente lançamento, especificando em cada levantamento, as condições de contorno inerentes a cada exação, favorecendo, dessarte, o pleno contraditório e a ampla defesa.

A resenha fiscal realiza toda a descrição dos fatos geradores e dos respectivos levantamentos, além dos motivos ensejadores da apuração por aferição indireta da base de cálculo de alguns dos levantamentos lançados, assim como o critério de arbitramento.

O Relatório Fiscal suso referido informa igualmente os documentos analisados e a fonte de apuração dos fatos geradores.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram dispostas no Discriminativo de Débito, de forma discriminada por rubrica, alíquota, valor absoluto, base de cálculo, competência e estabelecimento, de molde que sua correcção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

O documento descrito no parágrafo precedente informa também, de forma individualizada por rubrica lançada, os valores dos créditos de titularidade do contribuinte que foram considerados no presente lançamento, as GPS recolhidas, os valores de dedução legal e as diferenças a recolher, assim como os códigos de cada levantamento que integra a presente notificação fiscal e os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas a que se enquadra a empresa recorrente.

O preâmbulo do Discriminativo de Débito expõe para cada levantamento o seu período de apuração e lançamento, informando ao sujeito passivo os motivos ensejadores das contribuições neles contidas.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, assim como no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD, o qual foi estruturado de maneira atomizada por tópicos específicos condizentes com os mais diversos e variados aspectos relacionados com procedimento fiscal e o crédito tributário ora em constituição, descrevendo, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias, aos prazos e obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes, permitindo ao notificado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe garantido, dessarte, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Malgrado as alegações apostas nesta preliminar de mérito, o Recorrente demonstrou, tanto em sua impugnação ao lançamento como no recurso em face da decisão de primeira instância, ter compreendido como perfeição os motivos ensejadores da vertente notificação de lançamento. Com efeito, os Diplomas Jurídicos e os preceitos normativos sobre os quais se alicerça a exação ora atacada foram enfrentados pelo Recorrente com precisão cirúrgica, da mesma forma que o fora a descrição dos fatos jurígenos tributários apurados pelo fisco, não se vislumbrando nos instrumentos de bloqueio acima delineados qualquer argumentação desvinculada ou alheia ao lançamento que tornasse verossímil a alegação de que, concretamente, houve por cerceado o direito de defesa do sujeito passivo recorrente, fato que

revele terem os relatórios fiscais integrantes deste Processo Administrativo Fiscal cumprido fielmente o papel que lhe fora atribuído pela lei.

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrada em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a tipificação da obrigação tributária principal violada, os fatos jurígenos não adimplidos, a composição pecuniária das bases de cálculo, obrigação principal e respectivos acessórios, tudo de forma bem detalhada e discriminada em seus elementos de constituição.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIPF, TIF e TEPF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao notificado.

Não procede, portanto, a alegação recursal de que os relatórios fiscais não permitiram ao Município identificar a natureza da exação.

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal.

Vencidas as questões preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpre de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Autuado, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo órgão de 1<sup>a</sup> instância não expressamente contestadas pelo Recorrente em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

#### **3.1. DO DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO**

Pondera o Recorrente que a utilização dos valores referentes ao 13º Salário como incidente de contribuição previdenciária é inconstitucional.

O clamor do Recorrente não merece acolhida.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

#### **CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT**

*Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como*

*contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)*

*§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)*

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evolvem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajusta-as à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo

legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

*“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontrovertido que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...*

(...)

*Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei”* Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

**Constituição Federal de 1988**

*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) (grifos nossos)*

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS, encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente sobre a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

**Constituição Federal de 1988**

*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)*

*(...)*

*§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Imerso nessa ordem constitucional, ilumine-se a definição legal de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

*II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;*

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o

obreiro aufere de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.

- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

(...)

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

- a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*
- c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*
- d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

- 1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*
- 2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*
- 3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*
- 4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*

5. *Recebidas a título de incentivo à demissão;*
6. *Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
7. *Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
8. *Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
9. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- f) *A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) *A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- h) *As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) *A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) *A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
- l) *O abono do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- m) *Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- n) *A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- o) *As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- p) *O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- q) *O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado,*

*inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Avulta, de plano, que a verba despendida pela empresa a título de décimo terceiro salário não integra o rol *numerus clausus* de hipóteses legais de não incidência tributária consolidado no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, configurando-se, portanto, como rubrica abraçada pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição.

Cumpre observar que, em atenção aos termos insculpidos no art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção, de sorte que, onde o legislador ordinário não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis, a teor do art. 214, §10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Se nos antolha auspicioso assinalar que as questões atinentes à isenção tributária constituem-se matéria de interesse público, figurando a lei *stricto sensu* como o único instrumento normativo com aptidão para determinar as hipóteses de renúncia fiscal, não previstas constitucionalmente, não irradiando efeitos na seara pública qualquer disposição pactuada entre empregador e empregado em seus contratos de trabalho, sendo inconcebível que interesses particulares venham a se sobrepor aos públicos. O contrário, sim.

Dessarte, para os fatos geradores objeto do presente lançamento, inexiste qualquer subsunção do fato jurígeno tributário à norma de exclusão da base de cálculo, circunstância que implica sua integração na matéria tributável.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer, na pacificação do debate em torno do assunto:

*REsp 951.134/SP - RECURSO ESPECIAL 2007/0108334-6*

*Relator: Min. Mauro Campbell Marques*

*Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA*

*Data da Publicação/Fonte DJe 13/04/2011*

*Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. CÁLCULO EM SEPARADO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1066682/SP, JULGADO EM 09/12/2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.*

*1. A partir da edição da Lei n.º 8.620/93, é legítima a tributação em separado da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13.º salário. Precedente: REsp 1066682/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 1/2/2010, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC e da res. n. 8/08 do STJ.*

*2. Recurso especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS provido. Recurso especial interposto por Luiz Donizeti Zara prejudicado.*

Nesse contexto, figurando tal rubrica no campo de incidência da exação previdenciária, inexistindo dispensa legal expressa da tributação em apreço, há que persistir o lançamento.

Por outro lado, mas arminho de outra toga, escapa da competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados na Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Ademais, perfilhando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

### **Súmula CARF nº 2:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

**PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009**

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Igualmente, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar alegações de inconstitucionalidade, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### 3.2. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SAT.

No que pertine à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, esta houve por instituída pelo art. 22, II da Lei nº 8.212/91, revestindo-se de perfeita legalidade e constitucionalidade.

O art. 195, I da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre 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.

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*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)*

*b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Nossa Lei Soberana não parou por aí. Disse mais: No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*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; (grifos nossos)***

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta Superior, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Por se tratarem de matérias afins, houve por bem o legislador ordinário, envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, assentar no inciso II de seu art. 22 a instituição e regramento da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos

ambientais do trabalho, a cargo da empresa, em nada conflitando com as orientações contempladas na Constituição.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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 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.*

*§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.*

Saliente-se que os preceitos aqui anunciados não conflitam com as disposições encartadas no art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, *verbatim*:

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. 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.*

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição

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

Autenticado digitalmente em 07/10/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 07/10/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 08/10/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI  
Impresso em 10/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial, restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

No caso, o §3º do art. 22 da Lei nº 8.221/91 estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social "poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes". Dessarte, da conjugação dos preceitos plasmados no inciso II, alíneas **a**, **b** e **c**, do art. 22, com o §3º desse mesmo dispositivo legal, conclui-se que a norma primária, fixando as alíquotas padrão, cometeu ao regulamento a competência para alterar, com base em estatísticas, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas.

Registre-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Deve-se atentar igualmente para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ao revés, o Pretório Excelso, em recente decisão no julgamento do Recurso Extraordinário RE 343.446-2/SC, de relatoria do Min. Carlos Velloso, cuja ementa abaixo se transcreve, ratificou a constitucionalidade e exigência da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

*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".*

*(STF, RE 343.446-2/SC, rel. Min. Carlos Velloso. DJ 04-04-2003 PP-00040)*

Reafirmou o Ministro Relator o seu entendimento no sentido de que é possível deixar por conta do Executivo o estabelecimento de normas em regulamento, desde que os *standards* ou padrões estejam previamente definidos em lei *stricto sensu*, a fim de que se possa atender às necessidades da administração pública na realização do interesse coletivo.

A propósito, repise-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pela Lei nº 8.212/91 plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

#### **Súmula CARF nº 2:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

#### **PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009**

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Assim emoldurado o quadro jurídico, avulta encontrar-se impedida esta Corte Administrativa de apreciar tal rogativa e reformar a Decisão Recorrida, ao argumento de ilegalidade da aplicação da taxa Selic como juros moratórios, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### 3.3. DOS SERVIDORES NÃO CONCURSADOS

Pondera o Recorrente que parcela substancial do débito apurado refere- se a cobrança incidente sobre contratos de trabalhos celebrados a partir de 1988, sem que os mesmos tivessem se submetido a concurso público, de tal sorte que inexistiu relação de emprego válida e capaz de gerar efeitos jurídicos.

A recorrente não aponta, no entanto, quais foram as pessoas físicas contratadas ilegalmente pelo município, tampouco quais os valores lançados, fazendo repousar as alegações do recurso na mera retórica.

Cumpre destacar, no entanto, que tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto. No dizer de Américo Plá Rodrigues: “*em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos*”.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que “*No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual - na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva*” (DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207).

Nesse panorama, muito embora possam estar compreendidos no corrente lançamento fatos geradores relacionados a trabalhadores que não tenham sido contratados mediante concurso público, como demanda a Constituição Federal, os serviços por eles prestados ao ente público ora recorrente, com efeito, gerou uma série de efeitos jurídicos não só para fins trabalhistas, como o dever de pagar salários e seus acessórios, como também para

os fins previdenciários, como contagem de tempo de contribuição para fins de aposentadoria e incidência de contribuições previdenciárias.

O vínculo jurídico empregatício só não se estabelece formalmente em razão de vedação constitucional expressa, vedação essa que não espraiia efeitos jurídicos tributários – *pecúnia non olet*.

O recebimento de remuneração pelo servidor público, mesmo que contratado ao arreio da Constituição, constitui sim, fato gerador de imposto de renda e de contribuições previdenciárias, dentre outros.

É certo que tal prestação laboral não tem o condão de estabelecer vínculo formal com o órgão público, nem tem o auditor fiscal notificante competência para isso, uma vez que, para tanto, necessária e indispensável é a observância das normas impostas aos entes da administração direta e indireta pela CF/88, máxime, aquelas encartadas no inciso II e no §2º do seu art. 37.

### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)*

*(...)*

*II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)*

*(...)*

*§2º - A não observância do disposto nos incisos II e III implicará a nulidade do ato e a punição da autoridade responsável, nos termos da lei.*

Diante desse quadro jurídico, muito embora seja juridicamente nulo o eventual estabelecimento de qualquer vínculo jurídico formal entre o obreiro e a administração pública, dada a ausência do necessário concurso público, a contratação irregular de trabalhadores pelos órgãos públicos gera, sim, efeitos jurídicos de natureza trabalhista e previdenciária, dentre outras, as quais deverão ser apreciadas pela justiça trabalhista, conforme entendimento pacificado na Suprema Corte de Justiça, como se depreende dos seguintes julgados:

***CONFLITO DE COMPETÊNCIA - JUSTIÇA DO TRABALHO E JUSTIÇA ESTADUAL - ADMISSÃO DE SERVIDOR DE FORMA IRREGULAR - INEXISTÊNCIA DE CONCURSO - VÍNCULO CELETISTA - COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO***

*Em se tratando de relação de trabalho que decorre de contratação irregular, sem prévio concurso público, a competência para processar e julgar a demanda é da Justiça do Trabalho, não obstante tenha o município adotado Regime*

*Estatutário, sob pena de afronta ao disposto no art. 37, inciso II, da Constituição da República. Precedentes.*

*Conflito que se conhece para declarar a competência do Juízo da Vara do Trabalho de Ipiaú/BA." (CC 66.030/BA, Rel. Juiz Federal convocado Carlos Fernando Mathias, DJU de 8.10.2007.)*

**CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. RECLAMAÇÃO TRABALHISTA. JUÍZOS ESTADUAL E TRABALHISTA. SERVIDOR DE MUNICÍPIO. CONTRATAÇÃO IRREGULAR. AUSÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO.**

*1. Contratado irregularmente, em face da ausência de aprovação em concurso público, exigida pelo regime jurídico único do Município, a relação de emprego do servidor não ingressa no alcance das normas estatutárias, permanecendo sob a regência das regras da CLT, pelo que compete ao Juízo Trabalhista a apreciação da existência ou não do vínculo empregatício e dos demais direitos trabalhistas pleiteados.*

*2. Conflito conhecido, para declarar a competência do Juízo Trabalhista, o suscitado. (CC 29.574/CE, Rel. Min. Edson Vidigal, Terceira Seção, DJ de 12.3.2001.)*

Na jurisprudência trabalhista vem se sedimentando o entendimento de que é cabível, inclusive, a anotação na CTPS para fins exclusivos de contagem de tempo de contribuição com vistas à aposentadoria, como ilustram os arestos adiante, ora transcritos para melhor visualização dos seus fundamentos:

**FUNDAÇÃO - CTPS - ANOTAÇÃO - CONTRATO DE TRABALHO - NULIDADE.**

*1- Princípio de tutela ao trabalho. Como observa o saudoso jurista Orlando Gomes, "em direito do trabalho, a regra geral há de ser a irretroatividade das nulidades. O contrato nulo produz efeitos até a data em que for decretada a nulidade. Subverte-se, desse modo, um dos princípios cardinais da teoria civilista das nulidades" ("in" Curso de Direito do Trabalho, Ed. Forense, 1984, p. 152).*

*2- É que a força de trabalho não pode ser devolvida e o direito repele o enriquecimento ilícito.*

*3- Absurda e injurídica a pretensão da fundação estatal de fugir à anotação da carteira de trabalho e ao pagamento dos direitos trabalhistas, a pretexto de que irregular a contratação, por ela própria procedida, até porque a ninguém é dado invocar em juízo a própria torpeza (art. 104, do CCB, com art. 8º da CLT). Recurso provido, às inteiras. (TRT-1ª Região, 3ª T., Proc. n. RO-1691, rel. Juiz Azulino Joaquim de Andrade Filho, publ. no DJ-RJ-III em 09-7-1990).*

*SERVIDOR NÃO CONCURSADO. DIREITO LEGAL DE ANOTAÇÃO DA CTPS PARA EFEITO PREVIDENCIÁRIO.*

*Do mesmo modo que uma empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias pertinentes ao serviço prestado, com ou sem relação de emprego, com mais razão devem as entidades públicas assumir a mesma responsabilidade perante a Previdência Social, permitindo ao servidor não concursado, no futuro, requerer a contagem daquele tempo de serviço para fins de sua aposentadoria, na forma do art. 40, parágrafos 12 e 13, da CF, e dos arts. 94 e ss. da Lei 8.213. Ainda que o contrato nulo não gere efeitos trabalhistas em favor do servidor não concursado, mesmo quando presentes todos os requisitos dos arts. 2º e 3º da CLT, há de se aplicar contra a Administração Pública o disposto no inciso I, "a", do art. 195 da CF, mandando-se anotar a CTPS para efeito de custeio previdenciário, pois o regime da Previdência Social não está limitado ao segurado trabalhador. Inclui também os seus dependentes legais, os quais devem receber do Estado a mesma proteção previdenciária. A anotação da Carteira Profissional é a única prova que o servidor não concursado tem para requerer a contagem do tempo de contribuição. (TRT-2ª Região, 9ª T., Proc. RE02-22412-2002-902-02-00, rel. Juiz Luiz Edgar Ferraz de Oliveira, publ. no DJ-SP de 28/02/2003).*

*Alçado ao nível constitucional o trabalho como direito social - art. 6º da Carta Magna - os efeitos do labor humano em contrato com ente público na esfera trabalhista não podem ser desconhecidos por vício de nulidade contratual respaldada no art. 37 inciso II da norma fundamental. São distintos os conceitos de contrato laboral nulo e inexistente. O registro da carteira profissional determinável de "offício" pelo juízo por força do art. 39 § 2º da CLT visa atestar a existência da relação empregatícia havida e não a sua validade. Remessa parcialmente provida para assegurar o registro em CTPS de contrato de trabalho ainda que nulo. (TRT-21ª Região, Pleno, Proc. n. REO 00974/1995, rel. Juiz Ronaldo Medeiros de Souza, publ. no DOE/RN em 09-7-1997).*

*SERVIÇO PÚBLICO. ADMISSÃO SEM PRÉVIO CONCURSO. NULIDADE DO ATO. ANOTAÇÃO DA CTPS.*

*A admissão que viceja nos autos foi realizada em desapreço ao requisito do concurso público agasalhado pela Constituição Federal. Mesmo írrito o contrato de trabalho, por preterição de forma essencial à sua validade, é devida a anotação da CTPS, eis que tal registro tem destinação previdenciária em razão de possibilitar a contagem do tempo de serviço para efeito de aposentadoria do trabalhador. (TRT-22ª Região, Pleno, Proc. n. RO-00243-2003-102-22-00-0, rel. Des. Fausto Lustosa Neto, publ. no DJ-PI de 29/11/2005, p. 03).*

Com efeito, não se pode olvidar que, por força da norma inscrita no art. 195, II da CF/88 c.c. art. 12 da Lei nº 8.212/91, todo aquele que exerce atividade remunerada é contribuinte obrigatório da Previdência Social e também seu segurado compulsório, sendo irrelevante para tanto a existência de vínculo laboral formal.

Nesse sentido, “*De outro modo não poderia ser, uma vez que a Constituição Federal (artigo 195, I, ‘a’) impõe a contribuição em virtude da prestação de serviço, mesmo sem vínculo empregatício*” (AIRR 1059/2001-005-16-00.9).

Dessarte, alardear que eventual irregularidade na contratação de servidores não gera efeitos jurídicos é, mais que uma falácia, um sofisma. Não produz, é certo, os efeitos jurídicos vedados de forma taxativa no ordenamento jurídico, mas não impede a ocorrência daqueles decorrentes da realidade, não obstados expressamente, como é o caso das obrigações trabalhistas, tributárias e previdenciárias.

Além disso, em atenção ao Princípio da Moralidade Administrativa, não pode a Administração Pública alegar, como meio defesa, a irregularidade por ela promovida na contratação dos servidores em tela para isentar-se das obrigações impostas pela lei, valendo-se assim da própria torpeza.

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer vínculo jurídico entre os servidores em destaque e a administração pública municipal em apreço. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera administrativa do ente público recorrente.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo dos trabalhadores com a administração pública em relevo.

### 3.4. DO SALÁRIO FAMILIA

O Recorrente argumenta que a imputação de natureza salarial à parcela paga a título de salário família é ilegal.

A cantilena ora exortada não encontra espaço, neste processo, para a devida apreciação, haja vista que no vertente lançamento não se houve por realizada qualquer espécie de glosa de salário família, tampouco os valores referentes a tal rubrica houveram-se por incluídas nos fatos geradores que constituem o crédito tributário em debate.

O Órgão Julgador de 1<sup>a</sup> Instância já alertara o Recorrente, ao item 8.5 da decisão recorrida, de que no presente Auto de Infração não foi realizada qualquer glosa do referido benefício.

8.5. *A alegação de terem sido lançados créditos tributários decorrentes de deduções indevidas de Salário-Família, também não tem procedência. Consoante se deduz do Relatório Fiscal e dos relatórios DD e FLD, peças integrantes da autuação, não houve, no presente AI, qualquer glosa do referido benefício.*

Descente, todavia, sem se importar com a realidade dos fatos, retorna à carga, novamente o Recorrente aduzindo idêntica alegação, sem demonstrar qualquer evidência de que haja ocorrido glosa de salário família ou de que tal rubrica tenha integrado o conjunto de fatos geradores constituintes do lançamento.

### 3.5. DA TAXA SELIC.

Pondera em defesa o Recorrente ser descabida a cobrança de juros pela Taxa SELIC.

As alegações acima postadas não merecem o albergue pretendido.

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

#### Constituição Federal de 1988

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar do crédito tributário, já no âmbito infraconstitucional, o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Capítulo que versa sobre a Extinção do Crédito Tributário, estabeleceu que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis:

#### Código Tributário Nacional

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

Saliente-se que o percentual enunciado no parágrafo primeiro acima transscrito será o aplicável se a lei não dispuser de modo diverso. Ocorre que a lei de custeio da seguridade social disciplinou inteiramente a matéria relativa aos acessórios financeiros do crédito previdenciário em constituição e de forma distinta, devendo esta ser observada em detrimento do percentual previsto no §1º do art. 161 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao proferir, *ipsis litteris*: “*Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar, não proíbe a capitalização de juros nem limita a sua cobrança ao patamar de 1% ao mês. pois o art. 161, §1º desse diploma legal prevê que essa taxa de juros somente será aplicada se a lei não dispuser de modo contrário. Assim, não tendo o Código Tributário Nacional determinado a necessidade de lei complementar, pode a lei ordinária fixar taxas de juros diversas daquela prevista no citado art. 161, §1º do CTN, donde se conclui que a incidência da SELIC sobre os créditos fiscais se dá por força de instrumento legislativo próprio (lei ordinária) sem importar qualquer afronta à Constituição Federal*” (TRF- 4ª Região, Apelação Cível 200471100006514, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira; 1ª Turma; DJ de 15/06/2005, p. 552).

Com efeito, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão sujeitas não só à incidência de multa moratória, como também de juros computados segundo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91 que, pela sua importância ao deslinde da questão, o transcrevemos a seguir, com a redação vigente à época da lavratura do presente débito.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

A matéria relativa à incidência da taxa SELIC já foi bater à porta da Suprema Corte de Justiça, que firmou jurisprudência no sentido de sua legalidade, consoante ressai do julgado a seguir ementado:

**TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORA TÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.**

1. *O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante. o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (art. 13).*

2. *Diante daí previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.*

3. *Também , há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e*

*repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.*

*4. Embargos de divergência a que se dá provimento. STJ - EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; 1ª SEÇÃO; DJ 13/09/2004; p. 167.*

Em reforço a tal assertiva jurisdicional, ilumine-se o Enunciado da Súmula nº 03 do Segundo Conselho de Contribuintes, vazado nos seguintes termos:

#### **SÚMULA CARF nº 3**

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.*

Dessarte, se nos afigura correta a incidência de juros moratórios à taxa SELIC, haja vista terem sido aplicados em conformidade com o comando imperativo fixado no art. 34 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 161 *caput* e §1º do CTN, em afinada harmonia com o ordenamento jurídico.

A propósito, repise-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pela Lei nº 8.212/91 plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

#### **Súmula CARF nº 2:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

#### **PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009**

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Assim emoldurado o quadro jurídico, avulta encontrar-se impedida esta Corte Administrativa de apreciar tal rogativa e reformar a Decisão Recorrida, ao argumento de ilegalidade da aplicação da taxa Selic como juros moratórios, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal.

### 3.6. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA APLICÁVEL

Não concordamos, todavia, com o critério de aplicação da multa de mora e da multa de ofício adotado pela Autoridade Lançadora, corroborada pelo Órgão Julgador de 1ª Instância.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno imponível, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo obrigado, porém mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derrogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35 ambos da Lei nº 8.212/91, estatuindo que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por ai. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%,

#### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 35. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

#### **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*Art. 61. 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.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Nessa perspectiva, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Dispensando um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

Ocorre que a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

**Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010**

*Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.*

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação principal que é absolutamente independente de qualquer obrigação acessória a ela associada.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de obrigação principal, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre

a multa derivada do somatório previsto na alínea ‘a’ do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea ‘b’ do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*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.*

Mostra-se flagrante que a alínea ‘a’ do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, ‘c’ do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pão pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expostos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA