



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

**Processo n°** 10670.721519/2011-57  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.593 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de maio de 2013  
**Matéria** REMUNERAÇÃO SEGURADOS: PARCELAS FOLHA PAGAMENTO.  
SALÁRIO INDIRETO: VALE TRANSPORTE, ABONO FAMÍLIA E  
AJUDA DE CUSTO  
**Recorrente** MUNICÍPIO MONTES CLAROS - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:**

SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT).  
INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

O grau de risco da empresa é estabelecido de acordo com o enquadramento da sua atividade econômica preponderante, sendo que, a partir de 06/2007, para os órgãos públicos a alíquota foi alterada para 2%, consoante disposto no Decreto 6.042/2007, que modificou o Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS).

SALÁRIO-FAMÍLIA. SUJEITO PASSIVO NÃO COMPROVOU OS REQUISITOS. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os requisitos para a concessão do salário-família são estabelecidos pela legislação previdenciária, tais como: segurado de baixa renda, cujo salário de contribuição seja igual ou inferior a um determinado valor estabelecido em Portaria vigente à época da ocorrência do fato gerador; devido a partir da data da apresentação da certidão de nascimento do filho ou da documentação relativa ao equiparado; apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória, até seis anos de idade da criança; comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado, a partir dos sete anos de idade da criança; e termo de responsabilidade.

AJUDA DE CUSTO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo concedida de forma fixa e contínua aos segurados empregados.

MESMA BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL E SEST/SENAT. DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Sobre o valor da remuneração do contribuinte individual, na qualidade fretista, incidem contribuições distintas, no caso, a contribuição patronal, a contribuição do próprio segurado e aquela destinada ao SEST/SENAT.

VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ALINHAMENTO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF.

Em decorrência de entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

#### **DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:**

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para exclusão dos valores relativos ao auxílio-transporte e recálculo da multa de obrigação principal nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75% e para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2008 a 13/2008.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores das contribuições lançadas decorrem das remunerações devidas aos segurados empregados e contribuintes individuais que trabalharam na empresa.

Esse Relatório Fiscal informa que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. DEBCAD 37.358.332-0 → refere-se às contribuições sociais relativas à parte patronal, inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT);
2. DEBCAD 37.358.333-8 → refere-se às contribuições destinadas aos Terceiros, devidas ao SEST/SENAT incidentes sobre diferenças apuradas na remuneração dos segurados contribuintes individuais, transportadores autônomos contratados pelo município;
3. DEBCAD 37.328.455-1 → refere-se à aplicação da multa no Código de Fundamento Legal CFL 68 (descumprimento de obrigação acessória).

Também informa que a apuração dos valores lançados deu-se por meio dos seguintes levantamentos: (i) **AF** - Verba de Abono Família; (ii) **AT** - Verba de Auxílio Transporte; (iii) **DR** - Diferença de 1% de RAT; (iv) **GM** - Bolsa Guarda Municipal; (v) **PF** - Pessoas Físicas Prestadores de Serviços; e (vi) **TP** - Transportador Autônomo.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 03/10/2011 (fls.01 e 185), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 188/218) – acompanhados de anexos de fls. 219/229 –, alegando, em síntese, que:

1. **Da alíquota RAT.** Alega que o percentual utilizado pelo Município, ou seja, 1%, está em consonância com a legislação que determina o percentual através da determinação da atividade preponderante.

Transcrevendo o art. 202, I, § 3º, do Decreto 6.042/2007, a Solução de Consulta nº 419 de 30/08/07 e o artigo 86 da Instrução Normativa-MPS/SRP nº 03/2005, observa que a determinação da atividade preponderante como fator para a aferição do percentual é orientação recorrente na jurisprudência administrativa, inclusive não sendo matéria vedada ao conhecimento da Administração Fazendária por tal análise não se constituir como ofensa ao princípio da legalidade. Cita decisão do CARF e a Súmula 351 do STJ. Conclui que a atividade preponderante é o fator principal para a aferição do percentual a ser aplicado de modo que a jurisprudência determina que o percentual para as Prefeituras é de 1%. Transcreve julgados para reforçar seus argumentos. Argumenta que a mudança nos percentuais não altera a necessidade de se aferir a atividade preponderante, vez que tal fato integra o elemento de formação do tipo tributário. Assim, ainda que a Administração Fazendária tenha unificado o enquadramento, o grau de risco não pode ser previamente aferido. Alega que aplicando-se a própria legislação, o percentual a ser aplicado ao Município é de 1%, tendo em vista que sua atividade preponderante não enseja o risco para alíquota mais gravosa. Cita decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Argumenta que se o conceito de atividade preponderante não ofende o princípio da legalidade, este deve ser compulsoriamente aplicado pelo administrador público, que deve total atendimento ao preceituado na Lei. Citando Acórdão do 2º Conselho de Contribuintes diz que a Administração Fazendária admite que a contribuição para o RAT é devida nos termos da legislação, que possui todos os requisitos para a aferição do tributo. Diz que, dessa forma há a obrigatoriedade de se aplicar o conceito de atividade preponderante para a verificação do grau de risco, vez que tal aferição é o fator determinante para a delimitação do percentual e não o oposto. Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça que leva em consideração as alterações na legislação, bem como a necessidade do nexo entre o grau de risco e a atividade e decisão do STJ no REsp 323094/PR e ressalta que o Município somente sofreu a penalidade sem qualquer justificativa para a alteração do grau de risco, conforme determina a legislação (Decreto 6.042/2007, art. 202, §§ 5º e 6º). Conclui que a caracterização da atividade preponderante foi ignorada pela fiscalização que não efetuou qualquer análise para elevar o grau de risco do Município, de modo que a diferença no percentual não deve prevalecer;

2. **Abono Família.** Alega que a verba paga pelo Município constitui-se como salário-família, apesar da nomenclatura de “abono”, uma vez que a base para o pagamento mencionado está relacionada ao número de filhos, nos moldes da legislação. Invoca o artigo 66 da Lei 8.213/91 e o artigo 1º da Lei 4.266, de 03/10/1963. Ressalta que tal pagamento não poderia ser enquadrado como salário de contribuição, por não corresponder à retribuição de trabalho, estando vinculado ao número de filhos por funcionário e não uma contraprestação por ele exercida. Cita doutrina. Argumenta que o pagamento efetuado **levando em consideração o número de filhos não se reveste das**

características necessárias para o enquadramento como salário de contribuição, conforme a definição do inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91. Diz que, ainda que o pagamento sob análise fosse desconsiderado como salário-família, também não poderia ser enquadrado como salário de contribuição por não coexistirem os requisitos necessários para tal aferição. Observa que o valor do salário-família não é aproveitado para efeitos de aposentadoria, ao contrário do que ocorre com o salário de contribuição. Cita o artigo 70 da Lei 8.213/91 e invoca a exclusão dos benefícios da previdência social das parcelas integrantes do salário de contribuição, conforme alínea “a” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91. Cita acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e invoca o artigo 4º da Lei 10.887/2004 que prevê as exclusões no caso de servidor público da União. Alega que a natureza jurídica do salário-família é de benefício consoante exprimiu a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo em parecer sobre a matéria, e assim não poderá integrar o salário de contribuição por expressa vedação da lei, conforme jurisprudência que invoca. Assevera que o abono família tem natureza de gratificação devida em virtude de condições pessoais apresentadas pelo servidor, para o qual nenhuma contraprestação pecuniária lhe foi exigida, sendo desnecessário que tenha havido contribuição previdenciária para o regime geral ou próprio, para que se faça jus à percepção da vantagem. Conclui que os valores pagos a título de abono família foram erroneamente enquadrados como salário de contribuição e que tais valores estão arrolados como verbas impassíveis de serem incluídas na base de cálculo de contribuição;

3. **Ajuda de Custo.** Alega que a ajuda de custo não tem natureza salarial, mas sim representa o ressarcimento de custos, não integrando também o salário de contribuição por não ser remuneração pelo trabalho. Argumenta que há de se comprovar a habitualidade do pagamento da verba em apreço para que esta seja incluída como salário, o que não ocorreu, vez que o item 14 do relatório do auto de infração já demonstra a transitoriedade do pagamento, pois feito em período determinado. Diz que não restou demonstrado que a parcela paga a título de ajuda de custo possuía os requisitos para ser tida como verba remuneratória, pois foi efetuada de forma transitória. Cita doutrina e jurisprudência para reforçar seus argumentos. Conclui que a verba em questão não possui os requisitos para ser enquadrada como salário de contribuição de modo que a autuação está em desconformidade com a legislação, razão pela qual deverá ser considerada improcedente;
4. **Auxílio Transporte.** Alega que o Município foi autuado em virtude do pagamento de vale-transporte, por entender a fiscalização que tais pagamentos não foram efetuados nos moldes da legislação, sem no entanto indicar quais foram as regras infringidas. Assim, sem haver a indicação fática do descumprimento da norma, não há de se configurar o pagamento como tendo sido feito de forma irregular. Ademais, caracterizar o pagamento como irregular, apontando de forma genérica a alegada inconsistência, não proporciona meio de defesa ao contribuinte. Conclui que tendo em vista a jurisprudência **colacionada, o lançamento quanto à matéria deve ser nulo, pois não**

descreveu de forma suficiente a conduta errônea praticada pelo contribuinte, de modo a permitir a inclusão do auxílio transporte como salário, devendo ser aplicada a legislação na qual há a determinação de que o pagamento de vale-transporte não será computado como salário ( art. 2º, a, b, c da Lei 7.418, de 16/12/85), em oposição ao que pretendeu a fiscalização;

5. **Pessoas Físicas Prestadoras de serviços.** Reportando-se ao Anexo I do auto de infração, que arrola os empenhos referentes ao pagamento dos prestadores de serviço, cita os empenhos 2008010512, 2008009495 e 2008003876, e diz que não há a demonstração de que os valores cobrados pelo fisco não foram recolhidos pelos contribuintes autônomos. Alega que a fiscalização somente arrolou os contratos e tomou como base de cálculo os valores dos empenhos, sem, contudo, indicar se houve a apresentação de comprovação de recolhimento das contribuições. Diz que não consta dos autos qualquer informação quanto à negativa do Município em apresentar tais comprovações, nem qualquer pedido para que este as apresentasse. Alega que é ônus da fiscalização demonstrar suas alegações, podendo-se constatar a existência de vínculo formal a macular o lançamento efetuado, bem como os demais atos dele decorrentes. Argumenta que no caso em tela pode-se constatar a inexistência da correta fundamentação do ato fiscalizatório, o que constitui ausência de requisito essencial à lavratura do ato administrativo. Conclui que o simples arrolamento das empresas prestadoras de serviço, sem a aferição se houve pagamento das contribuições por parte dos autônomos, constitui vício formal do lançamento efetuado. Cita decisão da Terceira Vara Federal e alega que pode-se inferir do julgado que os valores referentes às contribuições dos prestadores de serviços não podem ser cobrados do Município sem que antes haja a confirmação de que estes não foram pagos pelos próprios prestadores, sob pena de duplo pagamento do tributo;
6. **Multa.** Primeiramente ressalta que o Município não é devedor das parcelas autuadas, e, portanto, sendo indevido o pagamento do principal, resta inequívoca a desnecessidade de pagamento da multa, de modo que esta se torna ilegítima. Alega que o comparativo de multas efetuados pela fiscalização não está de acordo com a legislação, uma vez que, com a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941, deve ser aplicado ao caso o princípio da retroatividade benigna. Transcrevendo o artigo 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/09, diz que as multas devem ser minoradas tendo em vista o limite ali previsto. Cita vários julgados para reforçar seus argumentos e orientação da PGFN quanto à retroatividade de multa mais benéfica. Conclui que o percentual de 24% bem como a utilização de fator multiplicador para o cálculo da multa tanto na lei anterior quanto na posterior utilizado pela fiscalização está além do limite estabelecido na legislação;

7. **Dos Juros.** Alega que os valores cobrados a título de juros de mora, levam em consideração o montante relacionado à multa de ofício e que estes somente podem incidir sobre o tributo devido. Cita julgado;
8. **requer:** (i) declaração de nulidade da autuação quanto ao alegado inadimplemento no pagamento das contribuições quanto ao RAT, salário-família, vale-transporte, ajuda de custo e prestação de serviços por autônomos; (ii) declaração de nulidade das multas aplicadas; (iii) caso estas subsistam, redução dos percentuais nos moldes da legislação mais benéfica; (iv) inaplicabilidade dos juros de mora, vez que insubsistentes as multas autuadas; (v) caso estas subsistam, aplicação dos juros sem a inclusão na base de cálculo da multa de ofício; e (vi) revisão do lançamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão 02-37.133 da 6ª Turma da DRJ/BHE (fls. 237/257) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que os valores apurados em decorrência do salário indireto, referente à verba paga a título de vale transporte, possuem natureza indenizatória.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Montes Claros/MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

### **DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:**

**Com relação às alegações de inconstitucionalidade constantes na peça recursal**, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diante disso, não examinarei as questões referente à inconstitucionalidade de leis e atos normativos, especificamente a inconstitucionalidade do Decreto nº 6.042/2007, que alterou, para os órgãos públicos, as alíquotas do SAT/GILRAT (alíquota de 2% a partir de 06/2007) inseridas no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, dentre outras expostas na peça recursal da Recorrente. Após isso, passo ao exame de mérito.

**A Recorrente alega que deveria recolher os valores para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT) com base no grau de risco leve (alíquota de 1%), e não no grau de risco médio (alíquota de 2%) estabelecido após vigência do Decreto 6.042/2007.**

Constata-se, inicialmente, que o Fisco não realizou o reenquadramento da Recorrente na atividade preponderante com a descrição “Administração Pública em Geral”, CNAE 8411-6/00, eis que os valores apurados decorrem de diferença de alíquota (de 1% para 2%). Tal entendimento está em consonância com as GFIP’s enviadas pelo Município (Prefeitura), já que, no período do lançamento fiscal, consta a declaração do código 75.11-6 (Administração Pública em Geral, alíquota 1%), e, na competência 12/2008, declara o código CNAE 8411-6/00 e o CNAE preponderante 7511-6/00.

Constata-se ainda que o Decreto 6.042, de 12/02/2007, publicado no Diário Oficial da União de 13/02/2007, com base na experiência estatística de acidentes do trabalho das diversas atividades econômicas exercidas pelas empresas no país, reviu e alterou a relação de atividades econômicas e os seus correspondentes graus de risco, modificando o mencionado

Anexo V do Decreto 3.048/1999, alterando para mais ou para menos o grau de risco de inúmeras atividades e determinou que os novos graus de risco e alíquotas entrariam em vigor no 4º mês seguinte ao da sua publicação, ou seja, em junho de 2007.

É importante esclarecer que o código 75.11-6/00 vigorou antes das alterações do Anexo V do Decreto 3.048/1999, na redação dada pelo Decreto 6.042, 12/02/2007. Com a entrada em vigor do Decreto 6.042/2007, tal código deixou de existir passando a descrição “Administração Pública em Geral” a ser enquadrada no código 8411-6/00.

Em consonância com o Decreto 6.042/2007, para os órgão públicos, Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 8411-6/00, a correspondente alíquota do SAT/GILRAT foi alterada de 1% (risco leve) para 2% (risco médio), a partir da competência 06/2007.

**Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social RPS):**

*ANEXO V – Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (Conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Redação dada pelo Decreto nº 6.042/2007)*

CNAE	DESCRIÇÃO	% NOVO
8411-6/00	Administração Pública em Geral	2%

Com isso, a partir de junho/2007, inclusive, a Recorrente era obrigada a observar a alíquota de 2% para a contribuição destinada ao SAT/GILRAT, conforme o novo grau de risco definido para sua atividade, contudo, continuou realizando os recolhimentos com base na alíquota anterior (1%).

Nesse sentido, se antes a atividade da autuada integrava o grau de risco leve (1%), é porque assim as estatísticas indicavam. E se após 06/2007 o grau de risco deve ser médio (2%), evidentemente assim o é pois as estatísticas indicaram a majoração na quantidade de acidentes de trabalho neste ramo de atividade, justificando-se a alteração.

Dessa forma, a elevação da alíquota de 1% para 2% não é desprovida de legalidade, nem foi fixada de forma aleatória, discricionária ou com objetivo de enriquecimento ilícito, como quer a Recorrente, eis que a nova alíquota de 2% encontra seu fundamento no art. 22, inciso II e § 3º, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

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

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9 732, de 1.12.98)*

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

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (...)

§ 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.

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

Com efeito, o dispositivo legal susomencionado estabelece que a alíquota do SAT/GILRAT a ser aplicada no cálculo contributivo é definida em relação à atividade preponderante exercida pelos segurados da empresa e o grau de risco (leve, médio e grave) presente no ambiente de trabalho.

Ressaltar-se que considera atividade preponderante a que ocupa, levando-se em conta todos os estabelecimentos da empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do art. 202, § 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, transcrito abaixo:

Art. 202 (...)

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

Acrescenta-se que, à luz do anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), é possível identificar qual o grau de risco atribuído à empresa, de acordo com o tipo de atividade laboral. Assim, considerando que a atividade desenvolvida pela Recorrente é de Administração Pública em Geral, foi correta a aplicação da alíquota de 2% (grau de risco médio) para a contribuição destinada ao SAT/GILRAT.

Cumprido esclarecer que essa alíquota de 2%, aplicável para os órgãos públicos, foi mantida na redação do Anexo V do Decreto 3.048/1999 (Regulamento de Previdência Social -RPS), dada pelo Decreto 6.957, de 09/09/2009.

Dessa forma, a alegação da Recorrente de que deveria usar alíquota de 1% (grau de risco leve) para o recolhimento do SAT/GILRAT não será acatada, eis que o arcabouço jurídico-previdenciário não permite tal procedimento.

Dentro desse contexto jurídico, resta destacar que o Decreto 6.042/2007, além de dar nova redação ao Anexo V do Regulamento da Previdência Social, alterando as alíquotas de RAT para determinadas atividades econômicas, também acrescentou a ele o artigo 202-A, disciplinando a aplicação, acompanhamento e avaliação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que assim dispõe:

*Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinqüenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção-FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).*

*§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*(...)*

*§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 6º O FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua divulgação. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).*

*§ 7º Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 8º Para a empresa constituída após janeiro de 2007, o FAP será calculado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao que completar dois anos de constituição. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 9º Excepcionalmente, no primeiro processamento do FAP serão utilizados os dados de abril de 2007 a dezembro de 2008. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

*§ 10. A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de Índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)*

Ocorreu a divulgação do FAP em setembro de 2009, sendo que os seus efeitos tributários de redução, manutenção ou agravamento das alíquotas 1%, 2% ou 3% aplicam-se a partir da competência janeiro de 2010, em obediência o que prescreve o § 6º do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social (RPS).

A metodologia de cálculo do FAP foi aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS), mediante Resolução MPS/CNPS nº 1.308, de 27 de maio de 2009, publicada no Diário Oficial da União - DOU N° 106, Seção 1, do dia 5 de junho de 2009, e complementada pela Resolução MPS/CNPS nº 1.309, de 24 de junho de 2009, publicada no DOU N° 127, Seção 1, de 7 de julho de 2009. Conforme previsto na metodologia, o cálculo do FAP é realizado para a empresa, de forma concentrada, assim todos os estabelecimentos de uma empresa adotarão o mesmo FAP calculado para o CNPJ Raiz.

O Decreto 6.957 de 09/09/2009, em seu Anexo V, promoveu a revisão de enquadramento de risco das alíquotas RAT, com aplicabilidade a partir da competência 01/2010, sendo, também a partir desta competência obrigatória a declaração do percentual ajustado na GFIP. As regras para o enquadramento no grau de risco estão na IN RFB N° 971/2009, art. 72, § 1º, e a alíquota RAT no ANEXO V do Decreto 6.957/2009.

**Quanto à argumentação da ilegalidade da cobrança da contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), tal tese não será acatada,** pois o Supremo Tribunal Federal (STF) já pacificou a matéria no julgamento do RE 343.446-SC, Relator Ministro Carlos Velloso. Assim, entendeu o STF que a exigência da contribuição para o custeio do SAT, por meio das Leis n.ºs 7.787/1989 e 8.212/1991, é constitucional e também declarou que a delegação ao Poder Executivo – para regulamentação dos conceitos de “atividades preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” – tem amparo constitucional. Transcrevemos a ementa do RE 343.446-SC:

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

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

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

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

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

*V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 04/04/2004)*

Ainda o Relator desse RE 343.446-SC registrou que: “(...) o regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento “*praeter legem*”. Todavia, o regulamento delegado ou autorizado ou “*intra legem*” é condizente com a ordem jurídico-constitucional brasileira”.

Esse entendimento de que a cobrança da contribuição destinada ao SAT/GILRAT é legítima vem sendo mantido pelo STF, senão vejamos:

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SAT. TRABALHADORES AVULSOS. CONSTITUCIONALIDADE.*

*1. Contribuição social. Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Lei n. 7.787/89, artigo 3º, II. Lei n. 8.212/91, artigo 22, II. Constitucionalidade. Precedente.*

*2. A cobrança da contribuição ao SAT incidente sobre o total das remunerações pagas tanto aos empregados quanto aos trabalhadores avulsos é legítima. Precedente. (g.n.)*

*Agravo regimental a que se nega provimento. [...]*

*Voto [...]*

*4. O Supremo afastou a argumentação de contrariedade do princípio da legalidade tributária [CB, artigo 150, I], uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para os decretos regulamentares ns. 612/92, 2.173/97 e 3.048/99 a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave". (g.n.) (AIAGR 742458/DF, Rel. Min. Eros Grau, Dje 14/05/2009)*

Depreende-se dessas decisões do STF que a complementação dos conceitos de atividade preponderante e do grau de risco para aplicação das alíquotas do SAT/GILRAT pode ser estabelecida por meio de Decreto (regulamento do Poder Executivo), desde que a lei assim o discipline.

Logo, em consonância com a legislação previdenciária de regência ao lançamento fiscal, entendo que são devidas à diferença de contribuição destinada para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), e afasto as alegações da Recorrente de ilegalidade dessa exação previdenciária.

**Com relação à verba paga a título de abono-família**, a Recorrente alega que os seus valores decorrem da concessão do salário-família e caracterizam verba de caráter não remuneratório, não sujeitos à incidência de contribuição previdenciária.

Tal alegação não será acatada, eis que a Recorrente não comprovou os requisitos estabelecidos pela legislação previdenciária, previstos na Lei 8.213/1991 (artigos 65

a 70) e no Decreto 3.048/1999 (artigos 81 a 92), para a caracterização de que a verba paga a título de abono-família seria a concessão do salário-família previdenciário.

Nesse passo, para a Recorrente conceder o benefício previdenciário salário-família, seria necessário o atendimento dos requisitos da legislação previdenciária, tais como: (i) as certidões de nascimento dos filhos; (ii) atestados de vacinação obrigatória – até seis anos de idade da criança –; (iii) comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado – a partir dos sete anos de idade da criança –; e (iv) termo de responsabilidade.

Além disso, a mera alegação de que se tratava de salário-família concedido aos segurados em decorrência do número de filhos, desacompanhado do atendimento dos demais requisitos, inclusive o próprio valor concedido é inferior ao previsto na legislação, não tem o condão de afastar a incidência da contribuição previdenciária.

Esse entendimento está consubstanciado nos artigos 84, 89 e 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, eis que tais artigos prevêm os documentos necessários para a concessão do salário-família.

**Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:**

*Art. 84. O pagamento do salário-família será devido a partir da data da apresentação da certidão de nascimento do filho ou da documentação relativa ao equiparado, estando condicionado à apresentação anual de atestado de vacinação obrigatória, até seis anos de idade, e de comprovação semestral de frequência à escola do filho ou equiparado, a partir dos sete anos de idade. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)*

*§1º A empresa deverá conservar, durante dez anos, os comprovantes dos pagamentos e as cópias das certidões correspondentes, para exame pela fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social, conforme o disposto no §7º do art. 225. (Parágrafo remunerado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)*

*§2º Se o segurado não apresentar o atestado de vacinação obrigatória e a comprovação de frequência escolar do filho ou equiparado, nas datas definidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, o benefício do salário-família será suspenso, até que a documentação seja apresentada. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)*

*§3º Não é devido salário-família no período entre a suspensão do benefício motivada pela falta de comprovação da frequência escolar e o seu reativamento, salvo se provada a frequência escolar regular no período. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)*

*§4º A comprovação de frequência escolar será feita mediante apresentação de documento emitido pela escola, na forma de legislação própria, em nome do aluno, onde consta o registro de frequência regular ou de atestado do estabelecimento de ensino, comprovando a regularidade da matrícula e frequência escolar do aluno. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)*

.....  
*Art. 89. Para efeito de concessão e manutenção do salário-família, o segurado deve firmar termo de responsabilidade, no qual se comprometa a comunicar à empresa ou ao Instituto Nacional do Seguro Social qualquer fato ou circunstância que determine a perda do direito ao benefício, ficando sujeito, em caso de não cumprimento, às sanções penais e trabalhistas.*  
 .....

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*§ 7º A comprovação dos pagamentos de benefícios reembolsados à empresa também deve ser mantida à disposição da fiscalização durante dez anos.*

Logo, por não restar comprovada a regularidade dos pagamentos referentes ao abono-família, não será acatada a alegação da Recorrente de que tal verba seria a concessão do benefício previdenciário salário-família.

**A Recorrente alega que a ajuda de custo concedida aos seus trabalhadores seria um ressarcimento de custo de natureza indenizatória, sem incidência da contribuição previdenciária.**

Não confiro razão a Recorrente, eis que ficou demonstrado nos autos (Relatório Fiscal, fls. 25/34) que os pagamentos de ajuda de custo eram concedidos aos segurados empregados, guardas municipais em treinamento, de forma contínua, período de 03/2008 a 06/2008, sem a intenção de ressarcir despesas ou de reembolsar gastos feitos pelo empregado, adquirindo assim natureza de salário de contribuição para as contribuições sociais lançadas, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

*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)*

Portanto, foi correto o procedimento do Fisco em considerar como salário de contribuição os valores pagos a título de ajuda de custo, identificados na folha de pagamento, uma vez que esses pagamentos não estão abarcados pela regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “g”, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

*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)

(...)

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).(g.n.)

Logo, como os valores de ajuda de custo, concedidos aos segurados guardas municipais em treinamento, não foram pagos em parcela única nem foram concedidos em decorrência de mudança de local de trabalho e também não foram caracterizados como ressarcimento de despesas, está materializada a incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores.

**A Recorrente alega que já recolheu os valores dos segurados fretista, assim deveria ser declarado nulo os valores apurados da contribuição patronal e da contribuição destinada ao SEST/SENAT (2,5%).**

Tal alegação não tem como prosperar, eis que nestes autos estão sendo exigidas as contribuições devidas pela empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados prestadores de serviços – pessoas físicas prestadores de serviços de transporte, designados de fretistas –, as quais independem de ter o contribuinte individual recolhido ou não a contribuição a seu cargo, bem como as contribuições destinadas à Terceiros: SEST/SENAT (AI DEBCAD 37.358.333-8).

A contribuição destinada ao SEST/SENAT (prevista na Lei 8.706/1993, art. 7º, inciso II, §§ 1º e 2º) incide sobre a mesma base de cálculo tanto da contribuição patronal de 20% (prevista na Lei 8.212/1991, art. 22, inciso III) quanto da contribuição de 11% do segurado contribuinte individual, sendo que a arrecadação e o recolhimento passaram a ser obrigação da empresa por força do art. 4º, “caput” e § 1º, da Lei 10.666/2003, esta última (contribuição de 11% do segurado) limitada ao teto do salário de contribuição.

**Lei 8.212/1991:**

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

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;*

Ou seja, são contribuições com fundamentos legais distintos incidentes sobre a mesma base de cálculo, qual seja, 20% sobre o valor bruto do frete de acordo com o § 4º do art. 201 do Decreto 3.048/1999, abaixo transcrito:

*Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de: (...)*

*§ 4º A remuneração paga ou creditada a condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de*

*colaboração, nos termos da Lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1974, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, corresponde **a vinte por cento do rendimento bruto**. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 26/11/2001)(g.n.)*

Assim, não há que se falar em recolhimentos efetuados pela Recorrente nem em nulidade dos levantamentos oriundos dos prestadores de serviços, já que tais recolhimentos referem-se aos valores arrecadados (designados na peça recursal de retenções) dos segurados fretistas, que são totalmente distintos dos valores apurados nestes autos, nos quais se apuram exclusivamente a contribuição patronal de 20% e a contribuição destinada ao SEST/SENAT (alíquota de 2,5%).

**Quanto ao Vale-Transporte pago em dinheiro**, deve-se observar o entendimento da jurisprudência dos tribunais de superposição (STF e STJ) no sentido de que os valores pagos a título de vale-transporte em dinheiro não integram o salário de contribuição, eis que os atos normativos que o disciplinam afrontam a Constituição Federal.

Por meio da Lei 7.418/1985, foi instituído o vale-transporte como direito do trabalhador a cargo do empregador, pessoa física ou jurídica, a fim de cobrir despesas efetivas de deslocamento da residência para o trabalho e vice-versa. A saber:

*Art. 1º. Fica instituído o Vale-Transporte, que o empregador, pessoa física ou jurídica, poderá antecipar ao trabalhador para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa, mediante celebração de convenção coletiva ou de acordo coletivo de trabalho e, **na forma que vier a ser regulamentada pelo Poder Executivo**, nos contratos individuais de trabalho.*

Posteriormente, o Decreto 95.247/1987 veio proibir a concessão de tal benefício mediante pagamento em dinheiro, nos termos do seu art. 5º, *in verbis*:

*Art. 5º. **É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento**, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo. Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.*

A Constituição Federal expressamente consignou que:

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

*I - exigir ou aumentar tributo **sem lei que o estabeleça**. (g.n.)*

Já o Código Tributário Nacional (CTN), complementando a matéria, estabelece que:

*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 cominação 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. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei. (g.n.)*

Diante do arcabouço jurídico-tributário acima delineado, percebe-se que o debate acerca deste tema esbarra em questões e postulados jurídicos, o que impede a perpetuação da divergência. Como destacou o Ministro Eros Grau, relator do Recurso Extraordinário (RE) nº 478410, em seu voto: “a cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago em dinheiro a título de vale-transporte – que efetivamente não integra o salário – seguramente afronta a Constituição em sua totalidade normativa”.

Transcrevo abaixo trechos das decisões dos tribunais de superposição:

**“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.**

**1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.**

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa

*liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.*

4. *A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.*

5. *A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.*

6. **A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.** *Recurso Extraordinário a que se dá provimento.” (RE 478410/SP, Rel.: Min. EROS GRAU, j.10/03/2010, Dje 13.05.2010, Despacho de publicação nº 94 de 12/05/2011)*

.....

“**Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO-CRECHE. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO DO STF. REALINHAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.** 1. *A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.* 2. *O acórdão de origem consignou que a parte não comprovou os gastos com o auxílio-creche nem a idade dos beneficiários. Rever tal entendimento demanda reexame da matéria fático-probatória, vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ).* **3. Em razão do pronunciamento do Plenário do STF, declarando a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas referentes a auxílio-transporte, mesmo que pagas em pecúnia, faz-se necessária a revisão da jurisprudência do STJ para alinhar-se à posição do Pretório Excelso.** 4. *Recurso Especial parcialmente conhecido e, em parte, provido.” (REsp 1194788/RJ, de 19.08.2010) (g.n.)*

.....

“**EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. REVISÃO. NECESSIDADE.**

1. **O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício**

*natureza indenizatória.* Informativo 578 do Supremo Tribunal Federal.

2. Assim, deve ser revista a orientação desta Corte que reconhecia a incidência da contribuição previdenciária na hipótese quando o benefício é pago em pecúnia, já que o art. 5º do Decreto 95.247/87 expressamente proibira o empregador de efetuar o pagamento em dinheiro.

3. Embargos de divergência providos.” (Embargos de Divergência em REsp nº 816.829 – RJ, 2008/0224966-4)

No mesmo caminho da jurisprudência dos tribunais de superposição, a Advocacia-Geral da União (AGU) publicou no dia 08/12/2011 a Súmula nº 60, em que seu enunciado estabelece que: “*não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando seu caráter indenizatório da verba*”.

Com isso, como a questão é eminentemente jurídica, inclino-me diante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para considerar que o vale-transporte pago em pecúnia (dinheiro) não integra a base de cálculo das contribuições sociais. Logo, os valores das contribuições sociais apuradas nos levantamentos: “AT”, “AT1” e “AT2” - Verba de Auxílio Transporte – incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados a título de **vale-transporte pago em dinheiro** – deverão ser excluídos do presente lançamento fiscal.

**Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.**

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

*Lei 8.212/1991:*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*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;*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;*

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

**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;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

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;

d) cinquenta 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;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP n° 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições

previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

*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.*

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

**Lei 8.212/1991:**

*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).** (g,n.)*

**Lei 9.430/1996:**

*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. (...)*

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

**Lei 9.430/1996:**

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

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

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a

multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

**DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:**

**Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.**

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, para as competências 01/2008 a 13/2008.

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados nas planilhas de fls. 30/34, bem como na Notificação de número AIOP 37.358.332-0.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

**Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):**

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

(...)

*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.*

(...)

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

**Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:**

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

*§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.*

*§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)*

*§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.*

*§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.*

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

**Dentro desse contexto fático**, depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal e decorre de cada circunstância fática praticada pela Recorrente, que será verificada no procedimento de Auditoria Fiscal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

**Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966:**

*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. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.** (g.n.)

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Assim, constata-se que a Recorrente deixou de informar nas GFIP's os valores concernentes à diferença de alíquota do SAT/GILRAT, às verbas pagas a título de ajuda de custo para os guardas municipais e de abono-família, bem como os valores pagos aos contribuintes individuais (pessoas físicas fretistas).

**Em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.** Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

**CTN:**

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)*

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.*

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

### **CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996; (ii) sejam excluídos os valores apurados em decorrência da verba paga a título de vale transporte em dinheiro (levantamentos: “AT”, “AT1” e “AT2” - Verba de Auxílio Transporte); e (iii) seja recalculada a multa aplicada na obrigação acessória, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.