



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.001863/2009-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.974 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente FREDERICO WESTPHALEN PREFEITURA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/10/2008

PAGAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE ABONO ÚNICO.

Abonos salariais únicos com caráter estritamente indenizatório não havendo substituição de eventual aumento salarial, está abarcada pelo art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91, não incidindo contribuição previdenciária. No caso em exame, não há nenhum requisito para descaracterizar o abono único e fazer com que incida contribuição previdenciária sobre tal verba.

SALÁRIO-UTILIDADE. TEORIA FINALÍSTICA.

As utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

AJUDA DE CUSTO/LOCOMOÇÃO. REEMBOLSO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há que se falar em reembolso de despesas quando os valores pagos a título de ajuda de custo/locomoção eram pagos aos segurados sob um valor fixo, o que desnatura o caráter indenizatório, posto que não se tratou de efetivo ressarcimento.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Para o segurado contribuinte individual o salário de contribuição compreende a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

EXISTÊNCIA DE SEGURADOS RECOLHENDO PELO TETO MÁXIMO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. ALEGAÇÃO AFASTADA.

Não deve ser acatada a alegação de que o fisco teria incluído na apuração segurados que já recolhiam pelo teto da contribuição em razão de outros vínculos, posto que o sujeito passivo não apresentou documentos comprobatórios dos alegados recolhimentos.

JUNTADA DE DOCUMENTO APÓS O RECURSO. PRECLUSÃO.

De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. O § 4º do art. 16, por sua vez, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

ALÍQUOTA GILRAT/SAT/RAT. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Sobre os órgãos da administração pública em geral, incide a alíquota de 2% (grau médio) Anexo V, do RPS, Decreto nº 3048/99, na redação dada pelo Decreto 6.042/2007. A contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e é variável em função do grau de risco da atividade preponderante da empresa, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividade Econômica.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento o levantamento ABN - Abono Pecuniário – competência 01/2008. Vencido o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Andrea Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 261 e ss).

Pois bem. O Município de Frederico Westphalen - Prefeitura Municipal foi notificado a recolher as contribuições previdenciárias quota patronal (Auto de infração no 11070.001863/2009-33 - DEBCAD no 37.205.074-3) e dos segurados (Auto de infração apensado no 11070.001864/2009-88 - DEBCAD no 37.205.075-1), decorrentes das seguintes parcelas pagas, por serem consideradas rendimentos do trabalho:

- Levantamento ABN - Abono Pecuniário – competência 01/2008;
- Levantamento DAC - Difícil Acesso - competências 08/2004 a 12/2004, 03/2005 a 06/2005, 08/2005 a 12/2005, 04/2006 a 12/2006, 03/2007 a 12/2007 e 04/2008 a 10/2008;
- Levantamento DAC - Difícil Provitimento – competências 08/2004 a 12/2004, 04/2005 a 12/2005 e 04/2006 a 12/2006;
- Levantamento pagamentos a autônomos (segurados "contribuinte individual") - PCI - pagamentos efetuados aos contribuintes individuais discriminados no Relatório do lançamento especificado, nas competências 08/2004 a 10/2008;
- Levantamento RAT - diferença de 1% nas competências 06/2007 a 10/2008, incidentes sobre a folha de salários.

O Município de Frederico Westphalen - Prefeitura Municipal foi autuado também por descumprimento de obrigação acessória (omissão de informações em GFIP, relativamente aos fatos geradores das contribuições reclamadas).

A exigência fiscal consubstanciada no processo principal e apensados é de R\$ 162.330,36 (cento e sessenta e dois mil, trezentos e trinta reais e trinta e seis centavos), consolidado com juros e multa de ofício em 22/07/2009. Aplica-se à multa de ofício (75%) as reduções previstas no art. 60 da Lei no 8.218/91, na redação dada pela Lei no 11.941/2009.

As competências do débito, os valores originários das contribuições apuradas e as alíquotas aplicadas, constam dos Discriminativos Analíticos de Débito - DAD. Os Fundamentos Legais do Débito são aqueles constantes do anexo "FLD".

Tempestivamente, o autuado se insurge contra as autuações, apresentando as razões consubstanciadas nos instrumentos de defesa, em que alega, em síntese:

1. **ABONO** - A impugnante alega que o abono concedido pelo Poder Legislativo está expressamente desvinculado do salário em razão do seu caráter eventual e portanto não compõe o salário de contribuição nos termos do art. 28, § 90, alínea "e", item 7 da Lei no 8.212/91;
2. **DIFÍCIL ACESSO E PROVIMENTO** - verbas pagas aos professores municipais apenas no período letivo e não incorporáveis ao salário para qualquer efeito. São indenizatórias, para custear as despesas com o transporte para escola em que não é assegurado o transporte oficial (difícil acesso) e acrescida de 10% do vencimento em caso de escolas de difícil provimento. Essa natureza está claramente definida nos arts. 49 (difícil provimento) e 52 (difícil acesso) da Lei Municipal nº 2.6090/02, que dispõe sobre o Plano de Carreira do Magistério. Não se incorporam ao salário de contribuição dos servidores por força do art. 28, § 9º, alínea "m" da lei no 8.212/91;
3. **CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS** - alguns dos pagamentos assim tipificados foram feitos a empresas do Simples Nacional ou a ela equiparadas. Em relação aos pagamentos efetuados a pessoas físicas, estes se referem aos auxílios prestados pelo poder público a pessoas carentes, pagos com o objetivo de assistência a

pessoas carentes do município efetuados diretamente aos médicos. Os beneficiários dos referidos pagamentos contribuem de forma individual ou possuem vínculo a regime próprio de previdência.

4. **RISCOS AMBIENTAIS DE TRABALHO** - Conforme consta do relatório do Auto de Infração, a exigência se refere à diferença de 1% do RAT em face do enquadramento do Município na alíquota de 2% a partir de junho de 2007. Em face da ausência de fundamentação legal e considerando que o Município se enquadra no nível mínimo de risco ambiental, o que lhe enquadra na alíquota de 1%, de acordo como o Anexo à legislação pertinente.
5. **MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA** - Uma vez julgados insubsistentes os Autos de Infração de contribuições lançadas, este resta também insubsistente, na medida em que a multa tem por fundamento um direito material tido como violado naqueles lançamentos. Impossibilidade de irretroatividade de lei para culminar penalidade a fatos geradores pretéritos.
6. Assim, frente às razões invocadas, requer a total insubsistência do processo.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 261 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido, para excluir a penalidade administrativa consubstanciada no processo no 11070.001862/2009-99 (debcad no 37.205.071-9), mantendo o crédito remanescente no valor de R\$ 145.830,36 (cento e quarenta e cinco mil, oitocentos e trinta reais e trinta e seis centavos), consolidado com juros e multa de ofício em 22/07/2009. Foi determinado, ainda, a aplicação das reduções previstas no art. 60 da Lei no 8.218/91, na redação dada pela Lei no 11.941/2009, em relação à multa de ofício (75%). É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2007

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO: ABONOS E VERBAS DE DIFÍCIL ACESSO E PROVIMENTO. MULTA DE OFÍCIO

O Decreto no 6.042, de 12/02/2007, alterou a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco (anexo V do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/99), passando a administração pública em geral, código CNAE (8411-6/00), a ser classificada como de risco médio (alíquota de dois por cento).

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais para o Regime Geral de Previdência Social - RGPS. Cabe à lei federal conceder qualquer isenção e redução de base de cálculo.

Os abonos pagos aos empregados só não sofrem a incidência da contribuição quando expressamente desvinculados do salário por força de lei. "Difícil acesso e provimento" é verba pelo trabalho nos locais de difícil acesso e provimento; diferentemente, portanto, da situação posta pela norma de não incidência contributiva, em que há o fornecimento de transporte necessário ao trabalhador e imprescindível à execução dos serviços.

A multa de ofício prevista na legislação não pode conviver com outra penalidade, da mesma natureza e sobre o mesmo fato, sob pena de bis in idem, vedado pela legislação vigente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 270 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, Município de Frederico Westphalen - Prefeitura Municipal foi notificado a recolher as contribuições previdenciárias quota patronal (Auto de infração no 11070.001863/2009-33 - DEBCAD no 37.205.074-3) e dos segurados (Auto de infração apensado no 11070.001864/2009-88 - DEBCAD no 37.205.075-1), decorrentes das seguintes parcelas pagas, por serem consideradas rendimentos do trabalho: (i) Levantamento ABN - Abono Pecuniário – competência 01/2008; (ii) Levantamento DAC - Difícil Acesso - competências 08/2004 a 12/2004, 03/2005 a 06/2005, 08/2005 a 12/2005, 04/2006 a 12/2006, 03/2007 a 12/2007 e 04/2008 a 10/2008; (iii) Levantamento DAC - Difícil Provimento – competências 08/2004 a 12/2004, 04/2005 a 12/2005 e 04/2006 a 12/2006; (iv) Levantamento pagamentos a autônomos (segurados "contribuinte individual") - PCI - pagamentos efetuados aos contribuintes individuais discriminados no Relatório do lançamento especificado, nas competências 08/2004 a 10/2008; (v) Levantamento RAT - diferença de 1% nas competências 06/2007 a 10/2008, incidentes sobre a folha de salários.

Entendo, pois, que a análise da incidência sobre essas rubricas deve ser feita levando em consideração os elementos que compõem a regra matriz das Contribuições Previdenciárias em questão, que possuem a competência impositiva delimitada no art. 195, I, "a", da Constituição Federal de 1988, e dizem respeito aos rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Cabe destacar, ainda, que o § 11, do artigo 201, da CF/88, expressamente dispõe que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais incorporados ao salário.

Ao que se passa a analisar, em confronto com as alegações trazidas pelo recorrente.

2.1. Levantamento ABN - Abono Pecuniário – competência 01/2008.

Em relação ao levantamento em epígrafe, a fiscalização motivou o lançamento da seguinte forma, conforme se depreende do Relatório Fiscal (e-fls 83 e ss):

[...] **2.1. ABN — ABONO PECUNIÁRIO.**

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas deste débito, os valores referentes à parte patronal de 20% e 2% de RAT sobre a remuneração de segurados empregados na competência de 01/2008 conforme relação no Relatório de Lançamentos — RL e no DAD — Discriminativo Analítico de Débito.

Sobre a referida verba, a DRJ entendeu pela improcedência das alegações do contribuinte, ancorando seu entendimento, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

[...] Posta as normas, verifica-se que os pagamentos a título de "ganhos eventuais e abonos" só não sofrerão a incidência da contribuição quando expressamente desvinculados do salário por força de lei. Entenda-se aqui, lei federal, por força do arts. 24 e 149 da CF/88.

Em seu recurso, o recorrente alega, resumidamente, que: (i) a contribuição previdenciária somente incide sobre o abono incorporado ao salário, e sobre verbas eventuais pagas a título de abono, e, se estas porventura vierem a incorporar ao salário, o que não ocorre no caso telado, vez que a Lei concessora não o incorpora tais verbas ao salário; (ii) nesse sentido, prevê a Súmula nº 241 do STF que “a contribuição previdenciária incide sobre o abono incorporado ao salário”.

Pois bem. Sobre este ponto, entendo que assiste razão ao recorrente, devendo ser afastada a incidência tributária sobre o ABONO PECUINÁRIO (ABN).

Preliminarmente, cumpre conceituar o que é salário: é toda contraprestação paga de forma habitual pelos serviços realizados, na relação jurídica que se estabelece entre empregado e empregador, conforme lições de Arnaldo Sussekind e Sérgio Pinto Martins¹.

Decorrem desse conceito três requisitos necessários para que as parcelas pagas ao empregado configurem salário: obrigatoriedade em decorrência da relação jurídica estabelecida, contraprestação pelo serviço prestado e a habitualidade do seu pagamento.

No presente caso, entendo que, em relação ao ABONO PECUINÁRIO (ABN), a incidência tributária deve ser afastada, por ser considerado abono único, concedido uma única vez, dentro do ano-calendário de 2008, portanto, sem habitualidade, infringência esta não demonstrada pela fiscalização, sobretudo considerando que a motivação do lançamento, neste particular, foi genérica.

A propósito, é de se ver a lei que autorizou a concessão do abono pecuniário, no valor individual de R\$ 200,00 (duzentos reais), aos servidores do Município de Frederico Westphalen:

LEI N.º 3.232, DE 31 DE DEZEMBRO DE 2007.

(...)

¹“Como se insere, salário é a retribuição dos serviços prestados pelo empregado, por força do seu contrato de trabalho, sendo devido e pago diretamente pelo empregador que dele se utiliza para a realização dos fins colimados pela empresa; remuneração é a resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho e dos proventos auferidos de terceiros, habitualmente, pelos serviços executados por força do mesmo contrato. Essa distinção, oriunda dos conceitos legais de remuneração e de salário, é de inquestionável importância para a aplicação das diversas normas jurídicas atinentes às relações de trabalho, inclusive às que tangerem à Previdência Social.” (SUSSEKIND, Arnaldo. Instituições do direito do trabalho, v. 1, p. 353.). SÉRGIO PINTO MARTINS, IN Direito do Trabalho, Atlas, 2002 assim descreve salário: “Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família”. “A habitualidade é o elemento preponderante para se saber se o pagamento feito pode ou não ser considerado como salário ou remuneração. O contrato de trabalho é um pacto de trato sucessivo, em que há a continuidade na prestação de serviços e, em consequência, o pagamento habitual dos salários”.

Art. 2º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em parcela única a ser incluída na folha de pagamento de janeiro de 2008, abono pecuniário no valor individual de R\$ 200,00 (duzentos reais), atingindo um montante de até R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais), aos servidores das seguintes categorias: agentes políticos, detentores de cargos de provimento efetivo, de cargos de provimento em comissão, celetistas estáveis, com contratos administrativos temporários, conselheiros tutelares, estagiários, inativos e pensionistas.

Art. 3º Para a cobertura dos créditos adicionais suplementares autorizados pelo art. 1º servirão de fontes os recursos do superávit financeiro do exercício 2007, provenientes do contrato de cessão onerosa da folha de pagamento.

Art. 4º As despesas autorizadas pelo art. 2º serão atendidas pelas dotações específicas de cada órgão público municipal, e cobertas, em igual importância, com recursos do superávit financeiro do exercício 2007, provenientes do contrato de cessão onerosa da folha de pagamento.

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Gabinete do Prefeito Municipal, Frederico Westphalen, 31 de dezembro de 2007.

Depreende-se, pois, que a concessão da verba não possui vinculação ao salário, pois, conforme se verifica do diploma legal acima, o benefício foi concedido em valor fixo para todos os servidores ali elencados. Ademais, conforme previsto no art. 15, da Lei nº 8.212/91, considera-se empresa os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, sendo irrelevante, portanto, ao caso dos autos, que o abono tenha sido concedido pela municipalidade aos seus servidores.

Nesse contexto, reiteradas decisões no âmbito do STJ pacificaram o entendimento de que o abono único concedido pelo empregador, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da Lei nº 8.212/91, não poderá compor a base de cálculo das contribuições para a seguridade social, justamente por carecer dos requisitos que configuram a natureza salarial.

Nesse sentido, observa-se que o Item 7 da alínea “e” do Inciso I, do art. 28 da Lei nº 8.212/91, expressamente afasta da tributação os valores recebidos a título de ganhos eventuais e abonos desvinculados dos salários. Certamente porque abonos e ganhos eventuais não preenchem as características de salário.

O único requisito para a exoneração das contribuições sobre o abono é que este seja desvinculado do salário, requisito plenamente satisfeito pois, como se nota da legislação municipal, a parcela é paga em valor fixo para todos os servidores, sem qualquer conexão com os salários por eles recebidos.

A propósito, deve-se destacar que a própria PGFN já se manifestou a respeito do tema por meio do Parecer PGFN/CRJ/n. 2114/2011, no sentido de reconhecer a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça quanto a não incidência da contribuição previdenciária sobre o abono único.

Conforme se depreende do mencionado parecer, esse “tem como escopo analisar a viabilidade de ato declaratório (...) que dispensa a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos em relação às demandas/decisões judiciais que fixam o entendimento de que a contribuição previdenciária não incide sobre os valores pagos pelo empregador aos seus empregados a título de abono único concedido por meio de Convenção Coletiva de Trabalho, conforme revisão do art. 28, alínea “e”, item 7, da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991.”

Dessa forma, acato o pleito do recorrente, a fim de excluir do lançamento o levantamento ABN - Abono Pecuniário – competência 01/2008.

2.2. Levantamento DAC - Difícil Provimento – competências 08/2004 a 12/2004, 04/2005 a 12/2005 e 04/2006 a 12/2006 e Levantamento DAC - Difícil Acesso - competências 08/2004 a 12/2004, 03/2005 a 06/2005, 08/2005 a 12/2005, 04/2006 a 12/2006, 03/2007 a 12/2007 e 04/2008 a 10/2008.

Em relação aos levantamentos em epígrafe, a fiscalização motivou o lançamento da seguinte forma, conforme se depreende do Relatório Fiscal (e-fls 83 e ss):

[...] 2.2. DAC — DIFÍCIL ACESSO.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas deste débito, os valores referentes à parte patronal de 20% e RAT de 1% de 08/2004 a 05/2007 e de 2% de 06/2007 a 10/2008 sobre a remuneração de segurados empregados na competência de 08/2004 a 12/2004, 03/2005 a 06/2005, 08/2005 a 12/2005, 04/2006 a 12/2006, 03/2007 a 12/2007 e 04/2008 a 10/2008 conforme relação no Relatório de Lançamentos — RL e no DAD — Discriminativo Analítico de Débito.

2.3. DAC — DIFÍCIL PROVIMENTO.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas deste débito, os valores referentes à parte patronal de 20% e RAT de 1% de 08/2004 a 05/2007 e de 2% de 06/2007 a 10/2008 sobre a remuneração de segurados empregados na competência de 08/2004 a 12/2004, 04/2005 a 12/2005 e 04/2006 a 12/2006 conforme relação no Relatório de Lançamentos — RL e no DAD — Discriminativo Analítico de Débito.

Sobre a referida verba, a DRJ entendeu pela improcedência das alegações do contribuinte, ancorando seu entendimento, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

[...] A norma posta cuida de utilidades fornecidas pela empresa ao trabalhador como condição para a prestação do trabalho em locais distantes da de sua residência que, por força da atividade exija deslocamento e estada, o que exclui a qualidade salarial. Contudo, a situação que aqui se apresenta é outra, não compreendida na norma de exceção. Trata-se de pagamento de valor a título de difícil acesso e provimento, que serve apenas para auxiliar os trabalhadores com despesas relacionadas à locomoção para o trabalho, sendo, portanto, considerado um plus na remuneração. É uma forma de retribuir o trabalho executado em determinados locais, isto é, verba pelo trabalho nos locais de difícil acesso e provimento. Diferentemente, portanto, da situação posta pela norma de não incidência contributiva, em que há o fornecimento de transporte necessário ao trabalhador e imprescindível à execução dos serviços.

Em seu recurso, o recorrente alega, resumidamente, que: (i) a Lei Federal nº 10.887/2004 exclui, expressamente, da base de cálculo da contribuição previdenciária, as parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho; (ii) as verbas pagas aos professores para acesso às escolas de difícil acesso e difícil provimento, enquadram-se perfeitamente nas parcelas referidas no inciso VII do § 1º, do art. 4º, da Lei nº 10.887/04; (iii) não há como sustentar a tese de que apenas as utilidades fornecidas pelo empregador estão albergadas pela regra da não incidência do INSS, e sob este argumento tributar as verbas pagas em pecúnia, pois a jurisprudência é pacífica no sentido de que as verbas de caráter indenizatório dos deslocamentos até o local de trabalho, mesmo que pagas em pecúnia, não integram o salário de contribuição do INSS, bem como a própria Lei que regulamenta a matéria é categórica neste sentido.

Inicialmente, é de se ver a lei que autorizou a concessão das verbas pagas aos professores municipais a título de difícil acesso e provimento:

EXCERTO DA LEI Nº 2.690, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2002

(Plano de Carreira e Remuneração do Magistério)

Art. 51.

Seção VI

Do exercício em Unidade de Ensino de Dificil Acesso

Art. 52. O Município assegurará o transporte do professor em exercício em unidade de ensino de difícil acesso e, na falta daquele, o ressarcimento integral das despesas com locomoção, mediante comprovação, a ser consignado em folha de pagamento.

§ 1º O Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo.

§ 2º Serão definidas anualmente, sempre em março e com validade para um ano letivo, por ato do Poder Executivo, como de difícil acesso as unidades de ensino que se enquadrarem nessa condição, para fins de oferta de transporte ou de ressarcimento de despesas.

§ 3º Não são acumuláveis o ressarcimento de despesas devido à locomoção a unidades de ensino consideradas como de difícil acesso e o vale-transporte, se instituído.

Conforme visto anteriormente, o rol previsto no art. 28, da Lei nº 8.212/91, não é taxativo, eis que, a análise da incidência sobre determinada rubrica deve ser feita levando em consideração os elementos que compõem a regra matriz das Contribuições Previdenciárias em questão, que possuem a competência impositiva delimitada no art. 195, I, "a", da Constituição Federal de 1988, e dizem respeito aos rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Cabe destacar, ainda, que o § 11, do artigo 201, da CF/88, expressamente dispõe que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais incorporados ao salário. O mesmo paralelo pode ser feito, em relação ao art. 4º, § 1º, da Lei nº 10.887/2004, que exclui da base de cálculo da contribuição social do servidor público, determinadas rubricas.

No caso dos autos, entendo que as verbas pagas aos professores municipais a título de difícil acesso e provimento, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária, eis que, pela análise da documentação constante nos autos, vislumbro que as verbas são pagas com habitualidade, em valores que se repetem, representando verdadeiro ganho indireto.

Pela análise da planilha formulada pela autoridade fiscal, verifica-se que referidas despesas eram pagas aos segurados em valores fixos que se repetiam em alguns meses, o que desnatura o caráter indenizatório, posto que não se tratou de efetivo ressarcimento. É ingênuo pensar que todos os segurados, em todas as competências, possuíam despesas idênticas. Portanto, não estando devidamente comprovados, não há como quantificar os valores reais expendidos para tal fim, eis que o instituto do ressarcimento pressupõe um gasto efetivo.

Assim, em que pese a previsão contida na Lei nº 2.690, de 11 de dezembro de 2002, as planilhas elaboradas pela fiscalização com o levantamento dos valores, revelam que se trata, portanto, de utilidade fornecida pelo trabalho, possuindo nítida natureza de salário indireto (salário-utilidade), motivo pelo qual deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Em outras palavras, a documentação constante nos autos revela que se trata, pois, de uma remuneração indireta, eis que se destina a retribuir os serviços efetivamente prestados, não havendo, portanto, como afastar a imposição tributária.

2.3. Levantamento pagamentos a autônomos (segurados "contribuinte individual") - PCI - pagamentos efetuados aos contribuintes individuais discriminados no Relatório do lançamento especificado, nas competências 08/2004 a 10/2008.

Em relação ao levantamento em epígrafe, a fiscalização motivou o lançamento da seguinte forma, conforme se depreende do Relatório Fiscal (e-fls 83 e ss):

[...] 2.4. PCI — PAGAMENTO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas deste débito, os valores referentes à parte patronal de 20% sobre a remuneração de segurado contribuinte individual nas competências de 08/2004 a 10/2008 conforme relação no Relatório de Lançamentos — RL e no DAD — Discriminativo Analítico de Débito.

Sobre a referida verba, a DRJ entendeu pela improcedência das alegações do contribuinte, ancorando seu entendimento, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

[...] CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - as retribuições pagas/creditadas a pessoas físicas sem vínculo jurídico com o Município, integram hipótese de incidência contributiva prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91. No Relatório de Lançamentos - RL, levantamento PCI (f1.41/67), consta a base impositiva e a descrição dos beneficiários dos pagamentos, aparentemente todos pessoas físicas. O autuado afirma haver pessoas jurídicas ou a ela equiparadas aí incluídas, bem como pagamentos a pessoas físicas já contribuintes e integrantes do regime próprio de previdência, sem contudo especificar os casos e fazer prova das alegações. É indiscutível que a presunção de legitimidade do ato administrativo não tem o condão de inverter o ônus probatório, mas não se pode aceitar que a simples negativa geral do sujeito passivo relativamente ao fato constitutivo do lançamento tributário possa debilitar o procedimento fiscal feito com observância das normas administrativas e com perfeita identificação dos elementos que serviram de base para a apuração dos fatos geradores, como é o caso.

Em seu recurso, o recorrente alega, resumidamente, que: (i) a maior parte dos beneficiários dos serviços pagos, arrolados pela fiscalização, são contribuintes e recolhem pelo teto, dispensados da retenção do INSS; (ii) anexou dezenas de comprovantes de suas alegações, dentre os quais, declarações firmadas pelos beneficiários de que contribuem sobre o teto, cópias de guias de recolhimento de retenções efetuadas e fichas financeiras de médicos e odontólogos que também são servidores municipais e contribuem para o RGPS.

Pois bem. As retribuições pagas/creditadas a pessoas físicas sem vínculo jurídico com o Município, integram hipótese de incidência da contribuição, prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

Embora o recorrente alegue que a maior parte dos beneficiários já recolhem pelo teto, não apresentou prova capaz de demonstrar que os contribuintes individuais que lhe prestaram serviços já recolhiam pelo teto máximo de tal sorte a desonerá-la de qualquer arrecadação.

Assevere-se que a Instrução Normativa SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores previa os procedimentos a serem adotados no caso de segurados que já sofreram retenções por iniciativa de outras fontes pagadoras, conforme se verifica abaixo:

Art. 78. O segurado empregado, inclusive o doméstico, que possuir mais de um vínculo, deverá comunicar a todos os seus empregadores, mensalmente, a remuneração recebida até o limite máximo do salário de contribuição, envolvendo todos os vínculos, a fim de que o empregador possa apurar corretamente o salário de contribuição sobre o qual deverá incidir a contribuição social previdenciária do segurado, bem como a alíquota a ser aplicada.

§ 1º Para o cumprimento do disposto neste artigo, o segurado deverá apresentar os comprovantes de pagamento das remunerações como segurado empregado, inclusive o doméstico, relativos à competência anterior à prestação de serviços, ou declaração, sob as penas da lei, de que é segurado empregado, inclusive o doméstico, consignando o valor sobre o qual é descontada a contribuição naquela atividade ou que a remuneração

recebida atingiu o limite máximo do salário de contribuição, identificando o nome empresarial da empresa ou empresas, com o número do CNPJ, ou o empregador doméstico que efetuou ou efetuará o desconto sobre o valor por ele declarado.

§ 2º Quando o segurado empregado receber mensalmente remuneração igual ou superior ao limite máximo do salário de contribuição, a declaração prevista no § 1º poderá abranger várias competências dentro do exercício, devendo ser renovada após o período indicado na referida declaração ou ao término do exercício em curso, ou ser cancelada caso houver rescisão do contrato de trabalho, o que ocorrer primeiro.

§ 3º O segurado deverá manter sob sua guarda cópia da declaração referida no § 1º, juntamente com os comprovantes de pagamento, para fins de apresentação ao INSS ou à fiscalização da SRP, quando solicitado.

§ 4º Aplica-se, no que couber, as disposições deste artigo ao trabalhador avulso que, concomitantemente, exercer atividade de segurado empregado.

A meu ver, os documentos acostados aos autos não constituem prova suficiente de que os beneficiários já recolhem pelo teto máximo da previdência, não sendo o suficiente para comprovar os fatos alegados a juntada de declarações emitidas por terceiros (inclusive em sua maior parte redigidas após o lançamento) ou, ainda, a juntada de demais documentos sem a demonstração da devida correspondência e nexo causal com os fatos as quais se pretende provar. Caberia, a meu ver, a identificação da estreita ligação entre os montantes informados nas declarações e os comprovantes de pagamento, não tendo o recorrente se desincumbindo do seu ônus.

Ademais, consoante o disposto Código de Processo Civil, as declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato (art. 408, do CPC).

É mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Certo é que as alegações apresentadas pelo recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, não sendo suficiente juntar uma massa enorme de documentos aleatórios, sem a devida correlação com os fatos geradores tributários. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Para além do exposto, registro que a forma pela qual os documentos foram juntados aos autos, denotam uma completa desorganização por parte da recorrente, no intuito de comprovar suas alegações, dificultando, sobremaneira, a tarefa deste julgador. Verifico que os documentos muitas vezes foram juntados sem uma organização padrão, sequer com a apresentação de capas e outros mecanismos de identificação, tornando a análise da comprovação das alegações um verdadeiro desafio.

Além disso, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los com a planilha listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se

pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé², quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoadado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Pela exame da documentação acostada aos autos, tem-se o seguinte: (i) os documentos referentes ao período de apuração, não demonstram o recolhimento pelo teto do INSS que no ano-calendário de 2005 era de R\$ 2.668,15 (a partir de 05/2005), com alíquota de 11%; no ano-calendário de 2006 era de R\$ 2.801,56 (a partir de 04/2006) e R\$ 2.801,82 (a partir de 08/2006), com alíquota de 11%; no ano-calendário de 2007 era de R\$ 2.894,28 (a partir de 04/2007), com alíquota de 11%; no ano-calendário de 2008 era de R\$ 2.894,28 (a partir de 01/2008) e de R\$ 3.038,99 (a partir de 03/2008), com alíquota de 11%; (ii) os documentos de e-fls. 233, 236, 238, 240, 244, 246, 248, 250, 252, 254, 256, dizem respeito ao ano-calendário de 2009, período diverso, portanto, do lançamento; (iii) as guias de recolhimento acostadas aos autos são Municipais e não há sua vinculação com o recolhimento do INSS por meio da Guia da Previdência Social (GPS);

O único documento acostado aos autos e que, de fato chama atenção, é o Recibo de Pagamento da Guia da Previdência Social (GPS), de e-fl. 303, que destaca o recolhimento efetuado em 01/11/2007, no valor de R\$ 86,90, em nome do beneficiário Sergio Trevisol. Contudo, o referido documento não fora acompanhado da referida Guia da Previdência Social (GPS) e nem mesmo é possível verificar, nesta instância, se a guia foi utilizada para a quitação de qualquer outro crédito tributário, retificada ou restituída etc, tendo em vista que a documentação apenas foi juntada aos autos após a interposição do Recurso Voluntário e sem qualquer justificativa para tanto.

Esclareço que, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a prova documental será apresentada na Impugnação, precluindo o direito da prática do ato em outra oportunidade, a menos que: (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação; oportuna, por motivo de força maior; (b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

Ademais, o § 5º, do mesmo dispositivo legal, transfere ao litigante, o ônus de demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas para que a autoridade julgadora aceite a juntada posterior de documentos, após apresentada a Impugnação.

O autuado afirma, ainda, haver pessoas jurídicas ou a ela equiparadas aí incluídas, bem como pagamentos a pessoas físicas já contribuintes e integrantes do regime próprio de previdência, sem, contudo, especificar os casos e fazer prova das alegações, em confronto com a planilha elaborada pela fiscalização. Ademais, a discussão sobre a filiação a outro regime previdenciário, todavia, é improdutiva, posto que mesmo sendo os segurados vinculados a outro regime de previdência, ainda assim deveriam recolher para o RGPS em razão de sua prestação de serviço ao recorrente. É essa a inteligência do § 1º, do art. 13, da Lei n. 9.876/1999.

Ante as considerações acima, entendo que não há como acolher o pleito do recorrente, devendo ser mantida, neste ponto, a decisão recorrida.

2.4. Levantamento RAT - diferença de 1% nas competências 06/2007 a 10/2008, incidentes sobre a folha de salários.

Em relação ao levantamento em epígrafe, a fiscalização motivou o lançamento da seguinte forma, conforme se depreende do Relatório Fiscal (e-fls 83 e ss):

[...] 2.5. RAT — RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas deste débito, os valores referentes à parte patronal de RAT de 1% de diferença de 06/2007 a 10/2008 sobre a remuneração de segurados empregados na competência de 06/2007 a 10/2008 conforme relação no Relatório de Lançamentos — RL e no DAD — Discriminativo Analítico de Débito.

Sobre a referida verba, a DRJ entendeu pela improcedência das alegações do contribuinte, ancorando seu entendimento, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

[...] SAT/RAT - O inciso II do art. 22 da lei no 8.212/91 fixou os percentuais da contribuição aplicáveis às atividades de grau de risco leve, médio e grave. O enquadramento das atividades em um desses três graus de risco é feita no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no 3.048/99.

O Decreto no 6.042, de 12/02/2007, alterou a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco, conforme a classificação nacional de atividades econômicas (anexo V do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048/99). A administração pública em geral (categoria em que se enquadra a Prefeitura Municipal), código CNAE (8411-6/00), passou a ser classificada como de risco médio, devendo portanto, ser aplicada a alíquota de 2% (dois por cento) prevista na alínea "h" do inciso II do art. 22 da Lei no 8.212/91, a partir de junho/2007. Em vista disso, há de se reconhecer a correção do lançamento.

Em seu recurso, o recorrente alega, resumidamente, que: (i) o lançamento fiscal deve ser anulado, em razão da ausência dos requisitos legais exigidos, sejam eles, a descrição da infração ou fundamentação legal das contribuições lançadas e a descrição mensal da base de cálculo, a fim de permitir ao Município as condições legais para o pleno exercício de seus direitos em duplo grau recursal.

Inicialmente, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

A propósito, constato que a motivação fiscal está clara, sobretudo considerando o que está disposto no Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (e-fls. 83 e ss), não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Conforme pontuado pela DRJ, a Administração Pública em Geral (categoria em que se enquadra a Prefeitura Municipal), código CNAE (8411-6/00), passou a ser classificada como de risco médio, devendo, portanto, ser aplicada a alíquota de 2% (dois por cento) prevista na alínea "h" do inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a partir de junho/2007, o que não foi observado pelo recorrente.

A propósito, o grau de risco é fixado pela legislação, sendo indiferente, na hipótese dos autos, o Laudo Pericial elaborado pela empresa ASTECON Assessoria Ltda, homologado pela Prefeitura Municipal, pelo Decreto nº 176/2006, de 29 de agosto de 2006, *in verbis*:

DECRETO Nº 176/2006, DE 29 DE AGOSTO DE 2006

O PREFEITO MUNICIPAL DE FREDERICO WESTPHALEN, Estado do Rio Grande do Sul, no uso de suas atribuições legais, conferidas pela Lei Orgânica Municipal.

DECRETA:

Art. 1 Fica homologado o LAUDO PERICIAL elaborado em data de 27 (vinte e sete) de maio de 2005 pela empresa ASTECON Assessoria Ltda. e revisado em data de 2 (dois) de agosto de 2006, para o fim de definir as atividades insalubres e/ou perigosas no âmbito do serviço público municipal.

Art. 22 Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

GABINETE DO PREFEITO MUNICIPAL DE FREDERICO WESTPHALEN, AOS 29 DE AGOSTO DE 2006.

Cabe ressaltar que, para os órgãos da Administração Pública em geral a alíquota SAT/RAT foi alterada de 1% (risco leve) para 2% (risco médio) a partir de 06/2007, em decorrência da edição do Decreto 6042, de 12/2/2007, que modificou o anexo V do Regulamento da Previdência Social, alterando ao código CNAE 84.11-6-00 (Administração Pública em Geral).

O Decreto nº 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 e os seus correspondentes graus de risco, modificou o 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 alíquota entrariam em vigor no 4º mês seguinte ao da sua publicação, ou seja, em junho de 2007.

O período levantado está discriminado de forma posterior a junho de 2007, motivo pelo qual, a fiscalização aplicou, corretamente, a legislação de regência.

Em relação aos demais argumentos trazidos pela recorrente, estes escapam à competência legal da autoridade julgadora de instância administrativa, sobretudo por não ter competência para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

De toda sorte, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE nº 343.446/SC, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/4/03, declarou constitucional a instituição, mediante lei ordinária, da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), afastando as alegações de ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

Naquela oportunidade, entendeu o STF, sobre o poder regulamentar de que trata o art. 84, IV, da CF/88, que “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos riscos 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”.

Ante as considerações acima, entendo que não há como acolher o pleito do recorrente, devendo ser mantida, neste ponto, a decisão recorrida.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de excluir do lançamento o levantamento ABN - Abono Pecuniário – competência 01/2008.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite