



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.001864/2009-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.975 – 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

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.

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.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. 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 unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(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

O Município de Frederico Westphalen - Prefeitura Municipal foi notificado a recolher as contribuições previdenciárias quota patronal (Processo nº 11070.001863/2009-33 - DEBCAD nº 37.205.074-3) e dos segurados (Processo nº 11070.001864/2009-88 - DEBCAD nº 37.205.075-1).

Exige-se, no presente DEBCAD nº 37.205.075-1, as contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados não descontada de rubricas salariais sem incidência sobre a remuneração de seus segurados obrigatórios e contribuintes individuais no período de 08/2004 a 10/2008.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas conforme rubricas e relação no Relatório de Lançamentos — RL:

DSG — DIFERENÇA SEGURADOS NÃO DESCONTADA.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas deste débito, os valores referentes à parte segurados não descontada sobre as rubricas que o Município entendia não integrar a base de cálculo de contribuição sobre a remuneração de segurados empregados na competência de 08/2004 a 12/2004, 03/2005 a 12/2005, 04/2006 a 12/2006, 03/2007 a 10/2008 conforme relação no Relatório de Lançamentos — RL e no DAD — Discriminativo Analítico de Débito.

PCI — PAGAMENTO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas deste débito, os valores referentes à parte não descontada de 11% sobre a remuneração de segurado contribuinte individual nas competências de 08/2004 a 10/2004, 01/2005 a 10/2008 conforme relação no Relatório de Lançamentos — RL e no DAD — Discriminativo Analítico de Débito.

Importa o débito consolidado em R\$ 22.634,28 (vinte e dois mil e seiscentos e trinta e quatro reais e vinte e oito centavos), valor consolidado em julho de 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 indenizações, 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, § 90, 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. 228 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. 236 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, o Município de Frederico Westphalen - Prefeitura Municipal foi notificado a recolher as contribuições previdenciárias quota patronal (Processo nº 11070.001863/2009-33 - DEBCAD nº 37.205.074-3) e dos segurados (Processo nº 11070.001864/2009-88 - DEBCAD nº 37.205.075-1).

Percebe-se que o sujeito passivo apresentou idêntico recurso, para os débitos imputados nos autos de infração DEBCAD nº 37.205.074-3 e nº 37.205.075-1, sem levar em consideração que os levantamentos discutidos são distintos e sem demonstrar a pertinência de suas alegações e reflexos para o presente processo.

Tem-se, pois, que o Processo nº 11070.001863/2009-33 - DEBCAD nº 37.205.074-3 diz respeito às contribuições previdenciárias quota patronal, 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.

O Processo nº 11070.001864/2009-88 - DEBCAD nº 37.205.075-1, ora em discussão, trata da exigência das contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados não descontada de rubricas salariais sem incidência sobre a remuneração de seus segurados obrigatórios e contribuintes individuais no período de 08/2004 a 10/2008, discriminada de acordo com os seguintes levantamentos: (i) DSG - Diferença Segurados não Descontada; e (ii) PCI - Pagamento Contribuinte Individual.

De toda sorte, em relação ao mérito, melhor sorte não lhe assiste, sendo que as razões de decidir, adotadas no Processo nº 11070.001863/2009-33 - DEBCAD nº 37.205.074-3, em nada afetam a presente exigência, sobretudo considerando que não há no presente lançamento, ou mesmo sequer demonstrado pelo sujeito passivo, o **levantamento ABN - Abono Pecuniário – competência 01/2008**, única rubrica cuja decisão lhe fora favorável.

Já em relação aos demais levantamentos, consolidados no DEBCAD nº 37.205.074-3, ainda que não demonstrado pelo sujeito passivo, a pertinência com os lançamentos exigidos no presente DEBCAD nº 37.205.075-1, é possível aproveitar toda a fundamentação posta no Processo nº 11070.001863/2009-33, para afastar suas alegações, conforme se depreende dos termos abaixo.

Nesse sentido, em relação ao **Levantamento DAC - Difícil Provimento e Levantamento DAC - Difícil Acesso**, além de não demonstrada a pertinência com o presente lançamento, os argumentos trazidos pelo sujeito passivo são insuficientes para afastar a referida exigência.

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 Difícil 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 sob 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.

Em relação ao **Levantamento RAT**, além de não demonstrada a pertinência com o presente lançamento, os argumentos trazidos pelo sujeito passivo também são insuficientes para afastar a referida exigência.

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. 59 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”.

Por fim, em relação aos **pagamentos a autônomos (segurados "contribuinte individual") - PCI - pagamentos efetuados aos contribuintes individuais (valores referentes à parte não descontada de 11% sobre a remuneração de segurado contribuinte individual), este sim pertinente ao presente lançamento**, os argumentos trazidos pelo sujeito passivo são insuficientes para afastar a referida exigência.

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 prevê 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 nexos causais com os fatos a 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 desincumbido 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 Tomé¹, 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 Lídia 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 arrazoado 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.

Pelo 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-

¹ 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.

fls. 197, 200, 205, 207, 211, 213, 215, 217, 219, 221, 223 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 o 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. 269, 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.

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 as pretensões do recorrente, devendo ser julgado improcedente o seu pleito.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite