



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 15504.726467/2013-11                                   |
| <b>Recurso nº</b>  | 003.701 Voluntário                                     |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>2302-003.701 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>   |
| <b>Sessão de</b>   | 11 de março de 2015                                    |
| <b>Matéria</b>     | CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP + AIOA 30 e 78    |
| <b>Recorrente</b>  | ESTADO DE MINAS GERAIS - SECRETARIA DE ESTADO DE SAÚDE |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL                                       |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO DO SUJEITO PASSIVO.

O comparecimento espontâneo do Sujeito Passivo, oferecendo impugnação administrativa em face do lançamento supre eventual nulidade e até mesmo a falta de intimação do Auto de Infração, a teor do §1º do art. 214 do CPC.

AUTO DE INFRAÇÃO. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. VIA POSTAL NO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO.

É válida a intimação por via postal, com prova de recebimento, no domicílio tributário eleito pelo Sujeito Passivo, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

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

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

GRATIFICAÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o conceito jurídico de salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades. O conceito jurídico de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91 em momento algum vincula a natureza jurídica das parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias à habitualidade de seu recebimento. Sendo a natureza da verba auferida qualificada juridicamente como gratificação de desempenho, basta para a sua

sujeição à tributação previdenciária o seu mero recebimento pelo segurado obrigatório do RGPSS.

#### ISENÇÃO. REQUISITOS. CUMPRIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Sendo a isenção tributária uma norma legal de exceção, de interpretação restritiva e em benefício do Contribuinte, o adimplemento cumulativo de todas as condições e requisitos previstos na lei para a sua concessão não se presume, se comprova mediante documentos idôneos, a ônus do beneficiário.

#### CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. GRAU DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA CONFORME CNAE.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o auto enquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

#### PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A perícia tem como destinatária final a Autoridade Julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

#### LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

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

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

#### AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 30.

Constitui infração às disposições inscritas no art. 32, I da Lei nº 8212/91 c/c art. 225, I, e §9º do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados obrigatórios do RGPSS a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS.

#### AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 78. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias, sujeitando o infrator à multa prevista no Inciso

I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, observado o valor mínimo fixado no inciso II do §3º do mesmo dispositivo legal suso mencionado.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> TO/3<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Luciana Matos Pereira Barbosa, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009.

Data da lavratura dos Autos de Infração: 28/08/2013.

Data da Ciência dos Autos de Infração: 02/09/2013.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1<sup>a</sup> Instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou procedente em parte o lançamento tributário formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigaçāo Principal nº 51.045.762-2, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços em cada mês, não recolhidas aos cofres da Seguridade Social, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 25/46.

De acordo com a resenha fiscal, os créditos ora em fase de constituição foram apurados através do comparativo entre os valores declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs e as nas folhas de pagamento.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas rubricas de natureza remuneratória pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, bem como as remunerações pagas a Segurados Contribuintes Individuais prestadores de serviço pessoas físicas, com recursos do SUS.

Na comparação dos valores transitados em folha de pagamentos com os respectivos valores declarados em GFIP, a fiscalização constatou a existência de rubricas de natureza remuneratória que não foram consideradas nas bases de cálculo declaradas em GFIP, procedendo ao lançamento das contribuições correspondentes devidas.

Na comparação dos valores transitados em folha de pagamentos com os respectivos valores declarados em GFIP, a fiscalização encontrou casos em que segurados empregados e Segurados Contribuintes Individuais foram omitidos da GFIP em determinadas competências, procedendo ao lançamento das Contribuições Previdenciárias correspondentes devidas.

Integra também o lançamento diferença de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, decorrente de erro no autoenquadramento do Contribuinte.

Foram considerados no lançamento os valores recolhidos mediante GPS — Guias de Pagamento da Previdência Social, conforme demonstrado no "Relatório de Documentos Apresentados" e "Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados", integrantes do lançamento fiscal.

Integram ainda o presente lançamento o crédito tributário lançado por intermédio dos seguintes Autos de Infração de Obrigaçāo Acessória:

- AIOA nº 51.045.761-4 - CFL 30, decorrente do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/91, lavrado em desfavor do Recorrente em razão de este ter deixado de incluir em suas folhas de pagamentos todas as remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS.

#### CFL - 30

*Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS.*

- AIOA nº 51.045.763-0 - CFL 78, decorrente do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, lavrado em desfavor do Recorrente em virtude de este ter apresentado GFIP contendo informações incorretas ou omissas.

#### CFL -78

*Apresentar a empresa a declaração a que se refere a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, com a redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, com incorreções ou omissões.*

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 884/903.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 14-48.481 – 16ª Turma da DRJ/RPO, a fls. 983/1031, julgando procedente em parte o lançamento, para dele excluir, tão somente, as obrigações tributárias decorrentes dos empenhos cancelados, apurados mediante o Levantamento “DP2 – DIFERENÇA CI CAT 13 FORA GFIP”, retificando o lançamento na forma exposta no quadro a fl. 1020 e 1032.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 04/04/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1057.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 1038/1053, respaldando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Nulidade da intimação. Aduz que a intimação deveria ser feita na pessoa do Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais;

- Que o Órgão Julgador de 1<sup>a</sup> Instância indeferiu a produção de prova pericial;
- Que o lançamento se baseou em mera presunção, na medida em que não identificou faticamente os serviços prestados pelos prestadores do SUS;
- Que as gratificações pagas aos servidores públicos cedidos por outros órgãos não devem ser consideradas na base de cálculo da contribuição previdenciária dado o seu caráter eminentemente temporário;
- Que o prêmio produtividade se refere à participação nos resultados, a qual não é tributável;
- Que não incide Contribuições Previdenciárias sobre as diárias, ainda que excedentes a 50%, dada a sua natureza indenizatória;
- Que inexiste fundamento fático e legal para enquadrar o Estado e a Secretaria Estadual de Saúde na alíquota de 2% do GILRAT;

Ao fim, requer a improcedência do lançamento;

Relatados sumariamente os fatos ora relevantes.

**Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

**1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE****1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 04/04/2014. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado em 06/05/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

**2. DAS PRELIMINARES****2.1. DA INTIMAÇÃO**

O Recorrente alega a nulidade da intimação do lançamento.

Sem razão.

A comunicação dos atos processuais consiste na transmissão de informações sobre os atos praticados no curso do processo às pessoas sobre cujas esferas de direito atuarão os efeitos deste, permitindo dessarte às partes envolvidas a perpetração de condutas positivas ou negativas do seu interesse. Configura-se, portanto, elemento essencial à efetividade do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Segundo a Cartilha estabelecida pelo Decreto nº 70.235/72, a intimação do sujeito passivo poderá ser realizada, dentre outras formas, pessoalmente, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar. A intimação pode, igualmente, ser levada a cabo por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido à administração tributária para fins cadastrais.

Cumpre salientar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que os meios de intimação previstos no Decreto nº 70.235/72 não estão sujeitos a qualquer ordem de preferência, conforme assim determina o §3º do art. 23 do citado Diploma Legal.

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

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a*

*assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§1º Quando resultar improíbido um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

**§2º Considera-se feita a intimação:**

*I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal; (grifos nossos)*

*II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifos nossos)*

*§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifos nossos)*

*I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifos nossos)*

*II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão.(Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*§8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação.(Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*§9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)*

Assim conduzido o ato de intimação do sujeito passivo, este será considerado formalmente intimado do ato em apreço na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal, ou, de outro canto, tratando-se de intimação via postal, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação.

Conforme se observa do texto legislativo, o ordenamento jurídico não exige, para a formalização da intimação, que a ciência do ato processual seja realizada pessoalmente pelo representante legal da pessoa jurídica intimada. Tal conclusão não discrepa do entendimento jurisprudencial acerca da matéria, o qual pugna que a intimação por via postal, endereçada a pessoa jurídica legalmente constituída e com endereço conhecido, é válida ainda que recebida por pessoa que não possua poderes de representação, inclusive por pessoas estranhas ao seu corpo funcional - porteiros, vigilantes, etc. - desde que usualmente recebam a correspondência da empresa.

Perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 9, de observância vinculante, exorta ser válida a ciência da notificação por via postal

realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que ele não seja o representante legal do destinatário.

**Súmula CARF nº 9**

*É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.*

No presente caso, conforme demonstrado a fls. 881 e 882, procedeu-se à ciência do lançamento ao Estado de Minas Gerais – Secretaria de Estado de Saúde, no endereço do seu domicílio tributário à Rodovia Prefeito Américo Gianetti, 4143 – 12º andar, Bairro Serra Verde, CEP 31630.369 – Belo Horizonte/MG, conforme Aviso de Recebimento nº SA 885032431 BR, a qual se consumou em 02/09/2013.

Procedeu-se, igualmente, a ciência do lançamento à Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais, à rua Espírito Santo, nº 495 – 7º andar – Centro. CEP 30160-080 – Belo Horizonte/MG, conforme Aviso de Recebimento nº SA 885 033 220 BR, a qual se consumou em 06/09/2013.

Em função da efetiva ciência, tanto do sujeito passivo quanto da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais, foram interpostas impugnações administrativas em face do lançamento em relevo, em dois instrumentos distintos a fls. 884/903 e a fls. 920/941, demonstrando que a intimação do lançamento levado a efeito pela Administração Tributária cumpriu, efetivamente, seu papel.

Como se tal não bastasse, é de conhecimento sólido entre aqueles que militam com profissionalismo no ramo do Direito Processual que o comparecimento espontâneo do Interessado supre até mesmo a falta de citação, a teor do §1º do art. 214 do CPC, efeito reconhecido pela Suprema Corte de Justiça, consoante se depreende dos seguintes julgados.

*AgRg na CR 2498 US 2007/0081175-0*

*Data de publicação: 03/11/2008*

*Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. CARTA ROGATÓRIA. COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO DO INTERESSADO. APLICAÇÃO AO CASO DO ART. 214, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CITAÇÃO. REMESSA DOS AUTOS À JUSTIÇA FEDERAL. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE.*

*Nos termos do art. 214, §1º, do Código de Processo Civil, o comparecimento espontâneo do réu supre a falta de citação. Desnecessária, assim, a remessa dos autos à Justiça Federal para cumprimento do exequatur.*

*Agravo regimental improvido.*

*AgRg no AREsp 485332 / SP*

*Rel. Min. LUIS FELIPE SALOMÃO*

*DJe 13/05/2014*

*GRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.*

*DESCONSIDERAÇÃO DA 24/08/2001*

*PERSONALIDADE JURÍDICA. REQUISITOS. REEXAME.  
SÚMULA 7/STJ. AGRAVO  
REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

- 1. A conclusão a que chegou o Tribunal de origem, acerca da presença dos requisitos necessários para ensejar a desconsideração da personalidade jurídica da recorrida, decorreu de convicção formada em face dos elementos fáticos existentes nos autos. Rever os fundamentos do acórdão recorrido importaria necessariamente no reexame de provas, o que é defeso nesta fase recursal (Súmula 7/STJ) e impede o conhecimento do recurso por ambas alíneas.*
- 2. Conforme a remansosa jurisprudência do STJ, o comparecimento espontâneo do requerido supre a eventual ausência de citação, conforme o disposto no art. 214, § 1º, do CPC.*
- 3. Ademais, a Corte local apurou que não houve prejuízo advindo da ausência de citação, pois, conforme afirmou o Tribunal de origem, antes mesmo que isso acontecesse, apresentou impugnação à fase de cumprimento de sentença" e "têm ciência de tudo quanto ocorreu na execução, inclusive do prazo para pagamento do débito". Dessarte, na esteira da iterativa jurisprudência desta Corte, não se anula ato processual, caso o vício formal não impeça seja atingida a sua finalidade.*
- 3. Agravo regimental a que se nega provimento.*

Por tais razões, considerando haver sido, não somente o Sujeito Passivo, como também, a Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais, científicas regularmente, nos termos da lei, a respeito da lançamento tributário que ora se discute, e ainda que, em prazo hábil, compareceu o Sujeito Passivo aos autos do processo apresentando impugnação ao lançamento, rejeitamos a preliminar de nulidade da intimação.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpre de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

### 3.1. DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

O Recorrente alega que o lançamento se baseou em mera presunção, na medida em que não identificou faticamente os serviços prestados pelos prestadores do SUS.

Sem razão.

De acordo com a resenha fiscal, os créditos ora em fase de constituição foram apurados através do comparativo entre os valores declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs e as nas folhas de pagamento.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas rubricas de natureza remuneratória pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, bem como as remunerações pagas a Segurados Contribuintes Individuais prestadores de serviço pessoas físicas, com recursos do SUS.

Na comparação dos valores transitados em folha de pagamentos com os respectivos valores declarados em GFIP, a fiscalização constatou a existência de rubricas de natureza remuneratória que não foram consideradas nas bases de cálculo declaradas em GFIP, procedendo ao lançamento das contribuições correspondentes devidas.

Na comparação dos valores transitados em folha de pagamentos com os respectivos valores declarados em GFIP, a fiscalização encontrou casos em que segurados empregados e Segurados Contribuintes Individuais foram omitidos da GFIP em determinadas competências, procedendo ao lançamento das Contribuições Previdenciárias correspondentes devidas.

No que tange ao lançamento tendo por fatos geradores os pagamentos efetuados a prestadores de serviços, pessoa física, com recursos do SUS, a Fiscalização constatou que tais fatos jurígenos tributários foram feitos de forma “globalizada” utilizando um credor virtual de CNPJ nº 99.999.997/9814-11, denominado “PAGTO.DE PRESTADORES DE SERVIÇOS/FUNDO ESTADUAL DE SAUDE”.

Na impossibilidade de se discriminar, em tais arquivos, os valores pagos a pessoa física prestadora de serviço SUS, a Fiscalização solicitou informação ao setor responsável, tendo sido atendida pela Superintendência de Programação Assistencial / Subsecretaria de Regulação, na pessoa da Diretora Vânia de Freitas Drumond, CPF:128.278.866-34, que forneceu Arquivo Digital, em formato de planilha EXCEL, contendo a Relação nominal de pagamentos a Prestadores SUS.

A Gerência de Informação de Serviços Assistenciais, setor responsável por estas informações, alegou que os dados solicitados estavam no SGIF – Sistema de Gestão de Informação Financeira, cuja administração técnica estaria fora do controle da Secretaria da Saúde, sendo que o sistema só permitia a extração da informação - pagamentos feitos aos prestadores-SUS e o cadastro dos prestadores pessoa física com Nome, CPF e NIT (dentre outros dados pessoais) - na forma que foi apresentada à fiscalização, inclusive com vários NIT faltantes.

O formato e a organização em que estas informações sobre os pagamentos a prestadores SUS foram encaminhados à Fiscalização não são compatíveis com a estrutura de uma Folha de Pagamento. A planilha EXCEL encaminhada em 15/05/2012 apresentou inconsistências que, após questionamento ao setor de Regulação, geraram novas versões em formato DBF, e uma versão final em formato banco de dados ACCESS-MDB, em 26/03/2013, que complementou, ainda que de forma precária, as referidas informações – fora do que seria um formato Folha de Pagamento.

Diante da situação acima descrita, e da alegada supracitada impossibilidade de acerto, a Fiscalização elaborou o discriminativo acostado no Anexo 12 – Relação de Pagamentos a Prestadores SUS, a fls. 576/854, discriminando nominalmente, por prestador, o nome, competência tributária, CPF, NIT, valor do serviço e competência em que o serviço foi prestado.

Tal discriminativo foi elaborado a partir do cruzamento das informações encaminhadas em formato EXCEL, DBF e ACCESS, sendo buscado o NIT do trabalhador através de aplicativo do sistema CONTAGIL nos Cadastros informatizados da Receita Federal, “montando” a Fiscalização, de maneira precária, o que seria a “Folha de Pagamento de Prestadores SUS”, incumbência essa que seria da própria Recorrente, por força da Obrigação Tributária Acessória prevista no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Adite-se que, em razão da não inclusão de tais prestadores de serviço nas Folhas de Pagamento da empresa, esta foi autuada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 51.045.761-4 - CFL 30, em razão do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

A relação de pagamentos do Anexo 12, a fls. 576/854, foi apresentada para a empresa mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 011/2013, a fls. 125/126, para confirmação/esclarecimentos.

*“5. Confirmar, através de declaração, a situação de Não declarados em GFIP dos pagamentos a Pessoa Física, a título de SERVIÇOS SUS, transitados no sistema SIAFI com “relação” agrupada fornecida pelo setor de Regulação - arquivo “0055 Relação de Pagamento a Prestadores SUS.xls” encaminhado no CD anexo.”*

Em resposta, a Secretaria de Estado de Saúde, em ofício a fl. 127, não questionou os valores da relação, restringindo-se ao texto reproduzido adiante:

*“5) No que diz respeito aos prestadores do SUS, é efetuada a retenção e o recolhimento da parte do segurado, porém não é feito o recolhimento da parte patronal e respectiva declaração em GFIP, por falta de dados no Cadastro Nacional de Estabelecimento”.*

Não procede, portanto, a alegação de que o lançamento teria se baseado em mera presunção, na medida em que não identificou faticamente os serviços prestados pelos prestadores do SUS.

De acordo com o art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de 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, independentemente de quais tenham sido os serviços prestados à empresa, circunstância que torna desnecessária a sua discriminação no Relatório Fiscal.

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

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

*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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (ACS: ver lei 10.666/2003)*

Por outro lado, o salário-de-contribuição para o contribuinte individual, base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, consiste na remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês. Como visto, a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias consistente na remuneração auferida pelo trabalhador, independe de quais tenham sido os serviços prestados à empresa, circunstância que torna desnecessária a sua discriminação no Relatório Fiscal.

Além disso, os serviços prestados pelos Segurados Contribuintes Individuais em apreço ao Recorrente já são do conhecimento do próprio Recorrente, circunstância que, também, torna desnecessária a sua discriminação no Relatório Fiscal.

### 3.2. DAS RUBRICAS DE NATUREZA REMUNERATÓRIA

O Recorrente alega que as gratificações pagas aos servidores públicos cedidos por outros órgãos não devem ser consideradas na base de cálculo da contribuição previdenciária dado o seu caráter eminentemente temporário. Aduz que o prêmio produtividade se refere à participação nos resultados, a qual não é tributável. Argumenta, ainda, que não incide Contribuições Previdenciárias sobre as diárias, ainda que excedentes a 50%, dada a sua natureza indenizatória.

Longe da razão.

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

**CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT**

*Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

*Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo*

*trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.*

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

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

#### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)*

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

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

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de SALÁRIO (Instituto de Direito do Trabalho) aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

#### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

(...)

*§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98) (grifos nossos)*

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme depreende do seguinte julgado:

*TRT-7 - Recurso Ordinário:*

*Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011*

*Relator(a): DULCINA DE HOLANDA PALHANO*

*Órgão Julgador: TURMA 2*

*Publicação: 22/03/2010 DEJT*

*RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.*

*A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.*

*RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"*

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito

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

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI  
Impresso em 20/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

trabalhistas mencionado, compreendendo não somente o SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, os INCENTIVOS SALARIAIS, assim como os BENEFÍCIOS.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

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

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convênio ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

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

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

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

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

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

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

- CÓPIA*
- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro aufere de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
  - 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
  - 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

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

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

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

(...)

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

- a) *Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
  - b) *As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*
  - c) *A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*
  - d) *As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
  - e) *As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
1. *Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
5. Recebidas a título de incentivo à demissão;
6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) O abono do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*

*Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.*

*Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.*

*§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.*

*§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.*

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

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

Não se deve olvidar que, sendo a isenção tributária uma norma legal de exceção, de interpretação restritiva e em benefício do Contribuinte, o adimplemento cumulativo de todas as condições e requisitos previstos na lei para a sua concessão não se presume, se comprova mediante documentos idôneos.

Dessarte, ao beneficiário da isenção recai o ônus de demonstrar e comprovar o cumprimento cumulativo de todos os requisitos legais para a fruição da isenção pretendida, sob pena de manutenção da regra geral, isto é, a tributação.

### 3.2.1. DAS GRATIFICAÇÕES

Na hipótese *sub oculi*, não é exigida áurea mestria para perceber que os proventos auferidos por segurados obrigatórios do RGPS, a título de gratificação, encontra-se abraçado pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição.

Ao contrário do que entende o Recorrente, a não eventualidade no recebimento de uma rubrica não se configura condição para a sua integração na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

De acordo com os termos constitucionais já ventilados, “*os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário (conceito de Direito do Trabalho) para efeito de contribuição previdenciária*”.

Todavia, a base de cálculo das citadas contribuições sociais não é só a “*folha de salários*” (conceito de direito do trabalho), mas, também, “*todos os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”, onde se compreendem até mesmo os ganhos eventuais auferidos pelos segurados obrigatórios do RGPS.

Da pena de Plá Rodriguez, citado por Mascaro Nascimento, grafou-se singular conceito de gratificações como as “*somas em dinheiro de tipo variável, outorgadas voluntariamente pelo patrão aos seus empregados, a título de prêmio ou incentivo, para lograr a maior dedicação e perseverança destes*”.

Mostra-se valioso relembrar, no que pertine à natureza de liberalidade das gratificações, as palavras de Cabanellas: “*provado ou comprovado o caráter habitual, geral, invariável e periódico da gratificação, esta perde a sua voluntariedade característica, para se converter em obrigatória; então, deixa de ser liberalidade para se transformar em direito exigível pelo trabalhador e inescusável pelo empregador*” (Guillermo Cabanellas de Torres, Compendio de Derecho Laboral, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1968)

É exatamente o que ocorre no caso concreto sobre o qual ora nos debruçamos. As verbas em destaque representam, nada mais, do que uma contraprestação remuneratória auferida pelos empregados que hajam alcançado as metas estabelecidas pela Recorrente, sendo irrelevante para o caso se os beneficiários são servidores próprios ou servidores cedidos por outros órgãos.

Atingindo o trabalhador as metas definidas pelo empregador, este se titulariza no direito subjetivo à gratificação. Tais ganhos ingressam na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços ao Recorrente, em decorrência do contrato de trabalho, sendo, portanto, um benefício concedido pelo trabalho e não para o trabalho, de onde dessai a sua natureza remuneratória.

Por tudo o quanto foi ora discutido, avulta que o benefício auferido pelos beneficiários, dada a sua natureza jurídica de gratificação e por não constar expressamente no rol *numeris clausus* de hipóteses de não incidência tributária, constitui-se parcela integrante do Salário de contribuição dos segurados, estando sujeito, por decorrência legal vinculante, à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

### 3.2.2. DOS PRÊMIOS

O Recorrente alega que o prêmio produtividade se refere à participação nos resultados, a qual não é tributável.

Sem razão também.

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que a alínea ‘j’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatuiu, de forma expressa, que não integram o Salário de contribuição, as importâncias recebidas a título de *participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.*

Assim, para que a rubrica paga a título de PLR legal se poste a salvo da incidência de Contribuições Previdenciárias, é necessário que sejam observados todos os requisitos dispostos na Lei nº 10.101/2000.

Não se deve olvidar que, sendo a isenção tributária uma norma legal de exceção, de interpretação restritiva e em benefício do Contribuinte, o adimplemento cumulativo de todas as condições e requisitos previstos na lei para a sua concessão não se presume, se comprova mediante documentos idôneos.

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

(...)

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

(...)

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*

*Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.*

Dessarte, ao beneficiário da isenção recai o ônus de demonstrar e comprovar o cumprimento cumulativo de todos os requisitos legais para a fruição da isenção pretendida, sob pena de manutenção da regra geral, isto é, a tributação.

Assim, para que a verba paga a título de PLR fuja às garras do Fisco é necessário que o interessado, mediante documentos idôneos, comprove os seguintes requisitos:

- Que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados da empresa tem que ser representativa de um plano gerencial de incentivo à produtividade, consoante art. 1º da Lei nº 10.101/2000.

- Que o plano de incentivo à produtividade tenha traduzido, de maneira clara e objetiva, um fim extraordinário a ser alcançado pelo desempenho empregado do trabalhador, estimulado que está pela promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR, de maneira que, efetivamente, encoraje, deflagre e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho ordinário que ele vinha apresentando cotidiana e rotineiramente, decorrente do seu compromisso laboral celebrado no contrato de trabalho.
- O desempenho regular, rotineiro e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário;
- O desempenho extraordinário e túmido do trabalhador, visando a atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa que excedam aos resultados históricos, é remunerado mediante participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, em valores previamente fixados nas negociações coletivas.
- Que o pagamento da PLR tenha resultado de negociação formal entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou de convenção/acordo coletivo;
- Que das negociações suso citadas, tenham resultados instrumentos formais que registrem o plano de incentivo à produtividade adotado pela empresa, os objetivos a serem alcançados na execução de tal plano, as regras claras e objetivas definidoras dos direitos substantivos dos trabalhadores, bem como a regras adjetivas, abarcando os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, etc.
- Que a negociação entre empresa e trabalhadores tem que ser concluída e assinada previamente ao período de execução do plano, de modo que os empregados dele participem com a perfeita e exata noção do que, do quanto, do quando e do como fazer para o atingimento dos objetivos pactuados, do quanto receberão pelo seu sucesso, e de como serão avaliados para fazerem jus à PLR prometida;
- Que o instrumento formal resultante do acordo em realce tenha sido arquivado previamente na entidade sindical dos trabalhadores;
- Que a PLR não tenha sido usada para substituir, tampouco complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- Que a PLR não tenha sido distribuída em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

Tendo em vista que o Recorrente não comprovou o adimplemento das condições essenciais para a subsunção da rubrica em tela à hipótese vertida na alínea ‘j’ do §9º

do art. 28 da Lei nº 8.212/91, resulta, por decorrência lógica, a incidência da regra geral de tributação.

Assim, deve persistir o lançamento das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre o total das vantagens auferidas pelo segurado a título de Participação nos Resultados.

### 3.2.3. DAS DIÁRIAS

Alega o Recorrente que não incide Contribuições Previdenciárias sobre as diárias, ainda que excedentes a 50%, dada a sua natureza indenizatória.

Engraçado ... A lei dispõe em sentido contrário !!!

Todavia, apesar da contrariedade do Recorrente, este Sodalício se curva ao Império da Lei sendo certo que a alínea ‘a’ do §8º da Lei nº 8.212/91 estatui, expressamente, que o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal, integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total.

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

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)*

*(...)*

*§8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total: (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)*

*a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)*

*(...)*

Nesse sentido, é copiosa a jurisprudência promanada do Superior Tribunal de Justiça,

*REsp 591961 / DF*

*Re. Min. Luiz Fux.*

*DJ 22/03/2004*

*PREVIDENCIÁRIO. SERVIDORES PÚBLICOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE DIÁRIA DE VIAGEM. INCLUSÃO. ART. 1º DA LEI 9.783/99.*

1. A Previdência Social é instrumento de política social do governo, sendo certo que sua finalidade primeira é a manutenção do nível de renda do trabalhador em casos de infortúnios ou de aposentadoria, abrangendo atividades de seguro social definidas como aquelas destinadas a amparar o trabalhador nos eventos previsíveis ou não, como velhice, doença, invalidez: aposentadorias, pensões, auxílio-doença e auxílio-acidente do trabalho, além de outros benefícios ao trabalhador.
2. A concessão dos benefícios restaria inviável não houvesse uma contraprestação que assegurasse a fonte de custeio.
3. Conseqüentemente, o fato ensejador da contribuição previdenciária não é a relação custo-benefício e sim a natureza jurídica da parcela percebida pelo servidor, que encerra verba recebida em virtude de prestação do serviço.
4. As diárias de viagens não integram o salário-de-contribuição, desde que não excedam a 50% da remuneração mensal do empregado. (Art. 1º da lei 9.783/99).
5. Deveras, as normas tributárias isentivas são de interpretação estrita, não havendo como se conferir a alforria fiscal (art. 111, CTN).
6. Recurso especial desprovido.

O Recorrente alega que “o trabalho fiscal também não demonstrou, de forma inequívoca, como chegou à conclusão de que as mesmas ultrapassam 50% a remuneração do servidor”.

Realmente, deve ser muito difícil para o Recorrente entender ... matemática

...

Conforme consignado no item 5.4.1. do Relatório Fiscal, a fl. 37, o anexo 3, a fls. 501/510, comporta discriminativo de apuração onde apresenta, para cada trabalhador nele elencado, a base de cálculo mensal, os valores pagos a título de diárias, o total da base de cálculo declarada em GFIP, dentre outras informações.

“5.4.1. O Anexo 3 – “Pagtos a Título de Diárias para servidores CAT20” discrimina, servidor por servidor, as ocorrências de valores de diárias maiores que 50% da remuneração mensal. Tais valores pagos a título de Diárias (coluna “Diárias”) foram enquadrados como Base de Cálculo Não DECLARADA, lançadas então no Levantamento DI (veja DD – Discriminativo de Débito em anexo).

5.4.2. As diárias pagas foram apuradas pelos Empenhos/Liquidações relacionados no Anexo 4 – “Liquidações: Vrs (a título de Diárias) pagos a Servidores CAT20”.

Assim, sempre que o valor das diárias for maior que 50% (cinquenta por cento quer dizer a metade !!!) do valor da base de cálculo do trabalhador, restará configurado que o valor total das diárias ultrapassou 50% da remuneração do servidor.

Adite-se que, para facilitar a compreensão, a Autoridade Lançadora complementou o discriminativo do anexo 3 com a coluna da extrema direita intitulada “Análise Diárias”, com as seguintes observações:

- “*Vr Diárias > 50% BC-FPG*” – significa que o valor das diárias é maior que 50% da base de cálculo registrada na Folha de Pagamento.
- “*Servidor com DIÁRIA e BC\_FPG=0 nesta COMP*” – significa que o servidor naquela competência tem sua remuneração na folha de pagamento igual a zero. Sendo a metade de zero igual a zero, deflui que qualquer que seja a diária recebida esta será, necessariamente, maior do que a metade da remuneração auferida pelo servidor.

Nada obstante, com tudo isso, o Recorrente ainda alega que “*o trabalho fiscal também não demonstrou, de forma inequívoca, como chegou à conclusão de que as mesmas ultrapassam 50% a remuneração do servidor*”.

Se nos antolha que a deficiência não é do trabalho fiscal ...

Assim, deve persistir o lançamento das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre o total das diárias auferidas pelo segurado, quando excedentes a cinquenta por cento da sua remuneração mensal.

### 3.3. DA ALIQUOTA DO SAT

O Recorrente alega que inexiste fundamento fático e legal para enquadrar o Estado e a Secretaria Estadual de Saúde na alíquota de 2% do GILRAT.

Ainda sem razão ...

No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

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

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa; (grifos nossos)*

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta de 1988, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

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

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

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

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).*

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

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

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

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99**

*Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou*

*creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

*I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

*§1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.*

*§2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.*

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

*§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.*

*§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)*

*§6º Verificado erro no auto enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)*

*§7º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º.*

*§8º Quando se tratar de produtor rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural e contribua nos moldes do inciso IV do caput do art. 201, a contribuição referida neste artigo corresponde a zero vírgula um por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.*

*§9º A contribuição de que trata este artigo, a cargo da microempresa e da empresa de pequeno porte não optantes pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, corresponde ao percentual mínimo, nos termos do inciso I do art. 17 da Lei nº 8.864, de 28 de março de 1994. (Revogado pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

§10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§12. Para os fins do §11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial, restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

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

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa e deve ser em função da atividade econômica preponderante. Todavia, o §5º, *in fine*, do art. 202 do RPS estabelece a competência da, hoje, Secretaria da Receita Federal do Brasil para rever, a qualquer tempo, o auto enquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à **notificação dos valores devidos**.

Nos termos do §1º do art. 86 da IN SRP nº 3/2005, o auto enquadramento para fins de determinação de grau de risco de acidente de trabalho será realizado pela atividade econômica da empresa, *sem atenção à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2015 por LIEGE LACROIX THOMASI*

CNAE, sendo oportuno ressaltar que, na hipótese de a empresa exercer mais de uma atividade econômica, o auto enquadramento se dará na atividade econômica preponderante da empresa, assim considerada aquela que ocupar o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

*Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005*

*Art. 86. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta IN, são:*

*(...)*

*II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 71, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:*

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

*b) dois por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;*

*c) três por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;*

*(...)*

*§1º A contribuição prevista no inciso II do caput, será definida da seguinte forma:*

*I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, obedecendo as seguintes disposições:*

*a) a empresa com um estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade;*

*b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;*

*c) a empresa com mais de um estabelecimento e diversas atividades econômicas deverá somar o número de segurados alocados na mesma atividade em todos os estabelecimentos, prevalecendo como preponderante a atividade que ocupe o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, considerados todos os estabelecimentos; (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*d) os órgãos da administração pública direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade, observado o disposto no §9º; (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)*

*(...)*

*II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que:*

*a) apurado na empresa ou no órgão do poder público, o mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, considerar-se-á como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)*

*b) não serão considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros;*

*(...)*

*IV - verificado erro no auto enquadramento, a SRP adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo ao lançamento do crédito relativo aos valores porventura devidos.*

*(...)*

*§9º Na hipótese de um órgão da administração pública direta com inscrição própria no CNPJ ter a ele vinculados órgãos sem inscrição no CNPJ, aplicar-se-á o disposto na alínea "c" do inciso I do §1º deste artigo. (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)*

*(...)*

Há que se destacar, de plano, que uma mesma atividade pode ser executada tanto pela iniciativa privada, como uma atividade econômica propriamente dita, ou seja, um meio de obtenção de lucro, bem como pela administração pública, no desempenho de um serviço público. É o que sói ocorrer nos casos de saúde, educação e cultura, dentre tantos outros. Tal segregação é relevante, pois importará enquadramento CNAE distintos.

A Tabela 1 do Anexo II da IN MPS/SRP nº 3/2005 relaciona os códigos CNAE das atividades, os correspondentes códigos FPAS e os percentuais de contribuição para o financiamento de aposentadorias especiais e dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, previstos no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Os códigos FPAS são listados em ordem numérica e se vinculam ao código CNAE da atividade à qual correspondem. Para fins do disposto no art. 137 §§ 1º e 2º da IN MPS/SRP nº 03/2005 deverá o sujeito passivo observar rigorosamente o código CNAE de sua atividade a fim de identificar o código FPAS atribuído pela Tabela 1.

Note-se que, no caso das atividades de saúde, se a atividade for prestada pela iniciativa privada, o seu enquadramento no código FPAS será o 515, sujeita à alíquota de SAT de 2%, conforme tabela que ora se vos segue:

| CNAE      | RAT   | FPAS | Descrição da atividade  |
|-----------|-------|------|---|
| 8650-0/99 | 2,00% | 515  | Atividades de profissionais da área de saúde não especificadas anteriormente  |
| 8660-7/00 | 2,00% | 515  | Atividades de apoio à gestão de saúde   |
| 8690-9/01 | 2,00% | 515  | Atividades de práticas integrativas e complementares em saúde humana  |
| 8690-9/99 | 2,00% | 515  | Outras atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente   |
| 8720-4/99 | 2,00% | 515  | Atividades de assistência psicossocial e à saúde a portadores de distúrbios psíquicos, deficiência mental e dependência química não especificadas anteriormente |

Registre-se, a fim de nocautear qualquer dúvida ainda renitente, que com a promulgação da EC nº 19/98, e o fim da obrigatoriedade do Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos, os entes federativos passaram a poder contratar servidores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social, os quais deveriam ser mensalmente declarados em GFIP.

Houve-se então por criado o código FPAS 582, e as atividades a eles associadas, conforme tabela abaixo, extraída da IN SRP nº 3/2005.

| ANEXO II - IN 03/2005 - TABELA 1 |       |      |  |
|----------------------------------|-------|------|--|
| CNAE                             | RAT   | FPAS | Descrição da atividade   |
| 6410-7/00                        | 1,00% | 582  | Banco Central  |
| 8411-6/00                        | 2,00% | 582  | Administração pública em geral   |
| 8412-4/00                        | 2,00% | 582  | Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais                                    |
| 8413-2/00                        | 2,00% | 582  | Regulação das atividades econômicas  |
| 8421-3/00                        | 2,00% | 582  | Relações exteriores  |
| 8422-1/00                        | 2,00% | 582  | Defesa   |
| 8423-0/00                        | 2,00% | 582  | Justiça  |
| 8424-8/00                        | 2,00% | 582  | Segurança e ordem pública  |
| 8425-6/00                        | 2,00% | 582  | Defesa Civil   |
| 8430-2/00                        | 2,00% | 582  | Seguridade social obrigatória  |
| 9900-8/00                        | 1,00% | 582  | Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais sem acordo internacional de isenção (com acordo: FPAS 876) |

Conforme se observa, as atividades associadas ao FPAS 582 são todas vinculadas às funções típicas de Estado, como **Administração pública em geral**, Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais, relações exteriores, defesa, segurança, justiça, seguridade social, etc. Nenhuma delas, de forma alguma, encontra-se relacionada com atividade econômica *stricto sensu*.

Ultrapassada tal questão, nos concentrando na identificação do código CNAE aplicado à espécie, apuramos que, tratando-se de um serviço público prestado pela administração pública, o enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas ajusta-se na Seção ‘O’, Divisão 84 – “ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DEFESA E SEGURIDADE SOCIAL”.

Tratando-se de Administração pública representada por um único CNPJ, como assim demonstram as provas contidas nos autos, a classificação se estende pelo Grupo “84.1 Administração do estado e da política econômica e social” e se completa com a classe “84.11-6 Administração pública em geral” e subclasse “8411-6/00 Administração pública em geral”, conforme a Estrutura detalhada CNAE 2.0, a consulta na página da internet [http://www2.sefaz.to.gov.br/consultas/cnae\\_arquivos/CNAE%202.0%20Subclasses%20-%20Estrutura%20detalhada.pdf](http://www2.sefaz.to.gov.br/consultas/cnae_arquivos/CNAE%202.0%20Subclasses%20-%20Estrutura%20detalhada.pdf).

No vertente processo, o próprio Recorrente admite que a que a Administração Pública é classificada como 8411-6/00.

Ostentando a atividade desenvolvida pela administração pública em geral classificação CNAE 8411-6/00, a esta corresponde o grau de risco médio, nos termos do ANEXO V do Regulamento da Previdência Social, que expõe a **Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, conforme a classificação nacional de atividades econômicas**, implicando, pois, na fixação de alíquota para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho em 2%.

| CNAE      | ATIVIDADE  | SAT |
|-----------|--|-----|
| 8411-6/00 | Administração pública em geral   | 2%  |
| 8412-4/00 | Regulação das atividades de saúde, educação, serviços culturais e outros serviços sociais. | 2%  |
| 8413-2/00 | Regulação das atividades econômicas  | 2%  |
| 8421-3/00 | Relações exteriores  | 2%  |
| 8422-1/00 | Defesa   | 2%  |
| 8423-0/00 | Justiça  | 2%  |
| 8424-8/00 | Segurança e ordem pública  | 2%  |
| 8425-6/00 | Defesa Civil   | 2%  |

Não merece reparo, pois, o lançamento, eis que a alíquota de 2% para o SAT houve-se aplicada em estreita sintonia com as normas fixadas na legislação previdenciária.

### 3.4. DA PERÍCIA

Alega o Recorrente cerceamento de defesa em razão de o Órgão Julgador de 1ª Instância ter indeferido a produção de prova pericial.

Permanece sem razão.

Cumpre de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de situações fáticas, cujo teor já é do conhecimento do Auditor Fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da Autoridade Julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

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

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Nessa prumada, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do Contribuinte, desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade, em regra, são tidos como prescindíveis, uma vez que os Agentes do Fisco são dotados de conhecimento específico sobre a matéria objeto do seu dever de ofício e competência legal para o exame e apreciação dos parâmetros atávicos aos fatos geradores apurados, circunstância que torna despicienda a manifestação de pessoa estranha aos procedimentos fiscalizatórios que, em tese, nada irá acrescentar ao convencimento motivado do Julgador.

Há que se considerar, igualmente, que o Ordenamento Jurídico Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o regime processual da persuasão racional, ou do Livre Convencimento Motivado da Autoridade Julgadora, a qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes. Mesmo no Processo Administrativo Fiscal, o sistema do livre convencimento motivado constitui-se garantia do órgão julgador administrativo, conforme estatuído no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

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

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Nessa primada, compete ao Julgador da causa proceder à adequada subsunção do caso concreto ao regime jurídico devido, em função das condições de contorno específicas da causa em debate, conjugadas aos elementos de prova constantes dos autos, os quais devem ser valorados com ampla liberdade, desde que tal operação intelectual seja realizada motivadamente, com o que se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados pela Autoridade Julgadora.

Notório o escólio de Gomes Filho (*in Direito à Prova no Processo Penal*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 162): “*Se de um lado, em oposição ao critério das provas legais, o livre convencimento pressupõe a ausência de regras abstratas e gerais de valoração probatória, que circunscreveriam a solução das questões de fato a standards legais, por outro implica a observância de certas prescrições tendentes a assegurar a correção epistemológica e jurídica das conclusões sobre os fatos debatidos no processo*”.

Com efeito, na formação do convencimento da Autoridade Julgadora, devem aliar-se liberdade e responsabilidade na atividade de identificação da subsunção do fato concreto à norma jurídica de regência, de valoração das provas, sob a ótica que demanda a controvérsia em exame. Sendo a finalidade do processo a revelação da verdade real, ainda que utópica, então as questões de fato e de direito demonstradas e comprovadas nos autos têm por desígnio propiciar ao Julgador a convicção sobre a ocorrência de um fato, não somente em relação sua existência, mas, também, quanto às circunstâncias substanciais pertinentes ao evento em análise, e a sua sujeição à norma jurídica de regência.

Não se mostra despiciendo relembrar que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina do rito processual em tela restou a cargo do Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo quarto.

**DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/1993)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

Com efeito, emerge dos dispositivos legais que regem a matéria em debate que as provas documentais que dão esteio aos argumentos e alegações de defesa têm que ser produzidas em juízo de impugnação. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, estas têm que, necessariamente, ser colacionadas na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua apresentação em momento outro – futuro – caso

restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais acima referidas, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

No caso em debate, o Órgão Julgador de 1<sup>a</sup> Instância considerou desnecessária a produção de prova pericial em razão de a perícia não se prestar à solução de alguns quesitos, seja por ser incompatível com outros, seja, ainda, pelo fato de alguns outros quesitos não demandarem conhecimento técnico a ensejar o deferimento de expediente pericial, não possuindo este Colegiado competência para sindicar as razões do convencimento do Órgão Julgador *a quo*.

E diga a DRJ/RPO

*"Pelo exposto, tenho que o pedido de perícia merece ser indeferido, seja por não se prestar à solução de alguns quesitos, seja por ser incompatível com outros, seja, ainda, pelo fato de alguns outros quesitos não demandarem conhecimento técnico a ensejar o deferimento de expediente pericial.".*

Corroboramos o entendimento do Órgão Julgador de 1<sup>a</sup> Instância.

Alguns dos quesitos suscitados pelo Recorrente são irrelevantes para a solução do vertente litígio (1, 14). Outros, por seu turno (2 a 11) devem ser provados, necessariamente, mediante a apresentação de provas documentais, as quais têm que ser colacionadas aos autos na mesma ocasião da impugnação, sob pena de preclusão, não se prestando a perícia para suprir tal deficiência. Há ainda aqueles (12 e 13) que independem de conhecimento específico de perito, por estarem perfeitamente descritos e caracterizados no Relatório Fiscal.

Por tais razões, indeferimos a produção da prova pericial pretendida

### **3. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

CÓPIA