



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14751.720226/2019-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.201 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente ESTADO DA PARAIBA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

AUTUAÇÃO. ÓRGÃO DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA. INEXISTÊNCIA DE PERSONALIDADE JURÍDICA. RESPONSABILIDADE. ENTE FEDERADO.

Os entes federativos são responsáveis pelos créditos tributários decorrentes da autuação dos órgãos da administração direta a eles vinculados.

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa quando os relatórios que integram o AI e planilhas complementares trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

A alteração do crédito tributário deve ser baseado em fatos extintivos ou modificativos, aduzidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 6ª Tuma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-50.721 (p. 16.727), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório do recorrido *decisum*, tem-se que:

1 Autos de infração

Trata-se de créditos tributários lançados em face do contribuinte acima identificado por meio dos autos de infração discriminados a seguir:

DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR:	
2141 CP Patronal – Contribuição Empresa/Empregador	
• Infração: rubricas a segurados empregados não oferecidas à tributação.	99.640.297,49
Multa aplicada: 75%	74.730.223,01
2158 Contribuição Riscos Ambientais/Aposentadoria Especial	
• Infração: GILRAT sobre rubricas de empregados não oferecidas à tributação.	9.964.029,49
Multa aplicada: 75%	7.473.022,02
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS:	
2096 CP Segurados – Contribuição Segurados	
• Infração: rubricas a segurados empregados não oferecidas à tributação.	30.660.781,63
Multa aplicada: 75%	22.995.586,14

Conforme consta no relatório fiscal, o procedimento fiscal teve por objetivo examinar a “regularidade do cumprimento das obrigações tributárias apenas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos servidores lotados na Secretaria de Estado da Saúde (SES), CNPJ 08.778.268/0001-60”.

Em atendimento aos termos de intimação emitidos, o ente federado apresentou os seguintes documentos:

- Cópias de documentos pessoais e portarias de nomeação dos secretários municipais de saúde em exercício no período 01/2015 a 12/2016;
- Folhas de pagamentos, em arquivos digitais, dos servidores lotados na Secretaria de Estado da Saúde vinculados à PBPREV e ao INSS;
- Folhas de pagamentos, em arquivos digitais, dos servidores lotados na Secretaria de Estado da Saúde contratados como “codificados”;
- Cópias de notas de empenhos de pagamentos;
- Cópias de documentos referentes a servidores cedidos e requisitados;

Da análise dos documentos apresentados e das declarações tributárias do Estado constantes das bases de dados da RFB, foram constatadas as seguintes infrações:

- a) Não foram feitos os descontos das contribuições de alguns servidores vinculados ao RGPS/INSS;
- b) Diversas rubricas das folhas de pagamento, dentre as quais, as rubricas: “26 - 1/3 REMUNERACAO DE FÉRIAS”, “85-GRAT. CEFOR-LC 58/2003”, “191-PRODUTIVIDADE SUS”, “192-DIFERENCA PRODUTIVIDADE SUS”, “193-PLANTAO MEDICO-SUS” e “194-DIFERENCA PLANTAO MEDICO-SUS”, não foram incluídas nas bases de cálculo da contribuição previdenciária;
- c) As remunerações dos servidores vinculados ao RGPS/INSS não foram declaradas nas GFIPs da Secretaria de Estado da Saúde (SES), CNPJ 08.778.268/0001-60;
- d) Os servidores que foram identificados pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) como contratados sem aprovação em concurso público sob a denominação de “codificados” não foram incluídos nas folhas de pagamentos apresentadas.

O ente federado foi intimado para justificar as infrações constatadas e para apresentar a documentação correlata. Solicitou a prorrogação do prazo inicialmente concedido e, dentro do prazo prorrogado, apresentou:

- a) Cópias de ofícios internos com solicitações de pagamentos de remunerações (produtividade e plantões) aos servidores da SES;
- b) Cópias de notas de empenhos de pagamentos de produtividade e de plantões a servidores “sem vínculo” lotados nas unidades de trabalho da Secretaria Estadual de Saúde;
- c) Cópias de documentos referentes a processos de cessão e requisição de servidores, tais como: ofícios, portarias, fichas cadastrais e fichas financeiras;

Sobre o CNPJ usado pelo Estado para declarar os fatos geradores ocorridos na Secretaria da Saúde, a Autoridade Tributária relatou o seguinte:

22. Apesar do sujeito passivo não ter informado em qual CNPJ os nomes e remunerações dos servidores da SES foram declarados na GFIP, em pesquisa realizada nos sistemas informatizados da RFB, verificou-se que os servidores da SES, juntamente com os de outras secretarias, em regra, são declarados no CNPJ 08.761.124/0001-00, que é o CNPJ cadastrado como “principal” na estrutura administrativa do Estado da Paraíba.

Os excertos abaixo, extraídos do relatório fiscal, sintetizam os fatos objetos do lançamento de ofício.

A Autoridade Tributária constatou divergências entre as bases de cálculo das contribuições referentes aos servidores contratados por prazo determinado e declarados pelo Estado nas GFIP (com a vinculação ao RGPS reconhecida pelo Estado) e lançou as diferenças das correspondentes contribuições patronais e dos segurados incidentes sobre parcelas das rubricas reconhecidas como integrantes do salário-de-contribuição pelo Estado nas folhas de pagamento, mas não declaradas nas GFIP, discriminadas no anexo II da autuação:

24. Na conciliação entre as folhas de pagamentos dos servidores da SES, contratados por prazo determinado e que foram vinculados corretamente ao RGPS pelo próprio sujeito passivo, com a GFIP, constatou-se as divergências (remunerações não declaradas em GFIP) demonstradas na Planilha – Anexo II.

Também constatou que o ente federado deixou de fazer incidir as contribuições sobre certas rubricas pagas aos servidores contratados por prazo determinado e declarados pelo Estado nas GFIP (com a vinculação ao RGPS reconhecida pelo Estado). Lançou as correspondentes contribuições patronais e dos segurados, discriminando-as no anexo III da autuação:

30. Na análise das folhas de pagamentos dos servidores da SES, contratados por prazo determinado, vinculados corretamente ao RGPS pelo próprio sujeito passivo, verificou-se que as rubricas - “26-1/3 REMUNERACAO DE FÉRIAS”, “85-GRAT. CEFOR-LC 58/2003”, “191-PRODUTIVIDADE SUS”, “192-DIFERENCA PRODUTIVIDADE SUS”, “193- PLANTAO MEDICO-SUS” e “194-DIFERENCA PLANTAO MEDICO-SUS” não foram incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária.

31. As rubricas citadas foram apresentadas ao sujeito passivo no Termo de Intimação Fiscal nº 5 (item 03), solicitando-se que fosse apresentada justificativa, com apoio em documentação comprobatória, para não inclusão de tais rubricas nas bases de cálculos das folhas de pagamento. Dentre os documentos e informações apresentados em resposta ao TIF nº 5 não constam quaisquer documentos ou informações a esse respeito.

32. A base de cálculo da contribuição previdenciária do empregado, conceituada como salário-de-contribuição, está definida no art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, conjugado com o art. 214, I, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999, a seguir transcritos:

[...]

33. Independentemente do título dado a verba salarial pelo empregador, integram o salário-de-contribuição os valores pagos em retribuição ao trabalho e de forma habitual.

34. Estão excluídos da base de incidência apenas os valores pagos nas situações previstas no § 9º, do art. 28, da mesma Lei nº 8.212/91, combinado com o § 9º, do art. 214, do RPS, dentre os quais não se enquadram nenhuma das rubricas em questão. Ademais, o terço constitucional de férias, referentes às férias gozadas na vigência do contrato de trabalho, como nesse caso (rubrica 26), está expressamente previsto no art. 214, §4º, como integrante do salário-de-contribuição.

35. Os valores pagos por meio dessas rubricas ocorreram de forma habitual e como contraprestação aos serviços prestados (pelo trabalho), sendo, portanto, de natureza remuneratória. Diferentemente de valores pagos a título de ressarcimentos, reembolsos e indenizações. Nessas situações, que não é o caso em apreço, os valores seriam destinados a recompor o patrimônio do empregado em face de dispêndios realizados para execução do trabalho (para o trabalho).

36. Por serem verbas de natureza remuneratória e não indenizatória as rubricas “26-1/3 REMUNERACAO DE FÉRIAS”, “85-GRAT. CEFOR-LC 58/2003”, “191-PRODUTIVIDADE SUS”, “192-DIFERENCA PRODUTIVIDADE SUS”, “193-PLANTAO MEDICO-SUS” e “194-DIFERENCA PLANTAO MEDICO-SUS” foram corretamente incluídas nas bases de cálculo para fins de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), retido na fonte pela SES, a exemplo das folhas de pagamentos dos servidores citadas a seguir.

[...]

37. Assim, como as remunerações pagas através dessas rubricas não integraram as bases de cálculo das folhas de pagamentos, conforme o art. 28, I, da Lei nº 8.212/91 e o art. 214, I, do Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99), e nem foram declaradas em GFIP, as contribuições patronais previdenciárias, do GILRAT e dos segurados, incidentes sobre as mesmas, foram apuradas e lançadas de ofício, com fundamento nos arts. 20 e 22, I e II, da Lei nº 8.212/91.

Também foi constatado que o ente federado deixou de incluir nas folhas de pagamento e nas declarações tributárias (GFIP) as remunerações pagas aos intitulados “servidores codificados”, correspondentes a servidores contratados sem concurso público após a Constituição Federal de 1988. A Autoridade Tributária relatou que o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) já havia notificado o ente federado para regularizar a situação dos “servidores codificados” mediante a sua inclusão na GFIP, dentre outras providências, e que o Estado da Paraíba já havia sido autuado pela RFB em relação aos

“servidores codificados” para período de apuração anterior (processo administrativo fiscal nº 4751-720195/2017-86, período de 01/2013 a 12/2014). Relatou também que o próprio Estado informou tais pessoas físicas como beneficiárias de pagamentos no código de receita “0588 IRRF - REND TRAB SEM VINC EMPREGATICIO” nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e que o valor empenhado no elemento de despesa “11 – VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS – PESSOAL CIVIL” do CNPJ 08.778.268/0001-60 é compatível com a soma dos valores pagos aos “servidores codificados” com as folhas de pagamento dos demais servidores da Secretaria da Saúde. Comparou os quantitativos de servidores da Secretaria da Saúde para demonstrar que os “codificados” representam cerca de metade do total:

Quadro III – REMUNERAÇÕES E QUANTIDADES DE SERVIDORES LOTADOS NA SES EM 2015 E 2016
(dados extraídos das folhas de pagamentos apresentadas)

ANO	FOLHA DEMAIS SERVIDORES/SES		FOLHAS SERVIDORES CODIFICADOS/SES		TOTAL FOLHAS DE PAGAMENTO/SES	
	Remunerações Totais	Qtde Média de Servidores	Remunerações Totais	Qtde Média de Servidores	Remunerações Totais	Qtde Média de Servidores
2015	289.571.770,97	8.846	219.382.532,17	9.129	508.954.303,14	17.975
2016	287.320.505,49	8.320	231.717.356,72	8.307	519.037.862,21	16.627

Ao intimar o ente federado para prestar esclarecimentos sobre os fatos constatados, a Autoridade Fiscal recebeu as seguintes informações:

- Os serviços prestados pelas pessoas físicas declaradas na DIRF estão descritos no campo “cargo” das folhas de produtividade (RELATÓRIO PRODUTIVIDADE 2015 E 2016) e que os valores foram empenhados no elemento de despesa “319011 – Natureza de Despesa com Pessoal pagos na Fonte 110 – Tesouro”;
- Os beneficiários declarados na DIRF são profissionais sem vínculo empregatício, “codificados”, contratados por prazo determinado e “recebem valores através de produtividade mediante sua produção nas unidades e/ou setores da rede estadual de saúde”;
- As folhas de pagamentos referentes às pessoas físicas declaradas na DIRF são as folhas de produtividade (RELATÓRIO PRODUTIVIDADE 2015 E 2016), entregues em mídia digital, conforme solicitado;
- As pessoas físicas beneficiárias dos pagamentos de produtividades, que foram informados na DIRF “não estão vinculados a nenhum regime previdenciário”.

O Auditor-Fiscal relatou que as remunerações foram pagas aos “servidores codificados” de forma habitual e como contraprestação pelo trabalho, por meio das rubricas “PRODUTIVIDADE”, “SERVIÇO PROFISSIONAL”, “TEMPO INTEGRAL”, “ADMINISTRATIVO”, “EXTRA” e “PLANTÃO”. Afirmou que, como os valores foram pagos de forma não eventual e em retribuição ao trabalho, então possuem natureza remuneratória e estão alcançadas pelo conceito de salário-de-contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, frisando não serem excepcionalizados pelo § 9º do mesmo dispositivo legal. Afirmou ainda que tais valores “seriam indenizatórios se fossem pagos como ressarcimentos, reembolsos e indenizações de gastos realizados pelo servidor na execução de suas atividades (para o trabalho)”.

A Autoridade Tributária apresentou o arcabouço jurídico que vincula tais “servidores codificados” ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e constituiu de ofício os créditos tributários correspondentes, demonstrando-os nos anexos IV e V da autuação.

Em relação às três situações fáticas objetos da autuação, a Autoridade Tributária aplicou a alíquota de 2% para a contribuição para o Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), correspondente à multiplicação da alíquota de 2% de SAT pelo coeficiente 1,0000 de FAP. Como o ente federado declarou os fatos geradores das contribuições ocorridos na Secretaria da Saúde (CNPJ nº 08.778.268/0001-60) na GFIP do estabelecimento principal do Estado (CNPJ nº 08.761.124/0001-00), então o Auditor-Fiscal adotou as regras jurídicas previstas no art. 72, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 para realizar de ofício o enquadramento mensal do estabelecimento auditado (Secretaria da Saúde) no

correspondente grau de risco (2%) com base na sua atividade preponderante (CNAE 8610-1/01), que concentra a maior quantidade de segurados em exercício na Secretaria da Saúde. O enquadramento foi realizado mês a mês, com base nos dados constantes nas folhas de pagamento da Secretaria e nos dados dos “servidores codificados”.

Quadro VI – ENQUADRAMENTO CNAE/ATIVIDADE PREPONDERANTE/SES
(dados das folhas de pagamentos/servidores RGPS/folha SES e folha codificados)

Mês	ENQUADRAMENTO CNAE/ATIVIDADE PREPONDERANTE/SES										TOTAL SERVIDORES
	8610-1/01	8610-1/02	8630-5/04	8640-2/01	8640-2/02	8650-0/99	8660-7/00	8690-9/02	8690-9/99	8720-4/01	
01/2015	9282	312	49	40	38	69	1513	18	627	41	11989
02/2015	9273	310	50	39	37	70	1444	18	609	41	11891
03/2015	9210	310	50	34	26	70	1440	18	612	39	11809
04/2015	9432	313	50	34	28	70	1536	18	624	43	12148
05/2015	9422	321	50	35	27	70	1457	17	623	43	12065
06/2015	9392	314	50	34	29	69	1434	20	623	43	12008
07/2015	9432	313	51	34	29	69	1535	20	626	43	12152
08/2015	9433	314	50	35	29	68	1428	20	630	42	12049
09/2015	9415	313	50	34	29	67	1421	20	606	42	11997
10/2015	9406	313	50	34	30	66	1556	20	609	41	12125
11/2015	8492	292	49	25	30	67	1426	20	568	40	11009
12/2015	8405	290	49	24	28	66	1332	20	585	41	10840
01/2016	8415	290	49	24	27	66	1332	20	582	41	10846
02/2016	8255	279	49	24	29	66	1327	20	578	41	10668
03/2016	8389	278	49	25	27	66	1327	20	604	41	10826
04/2016	8381	276	49	25	27	66	1331	20	606	41	10822
05/2016	8382	277	49	25	28	66	1334	20	604	41	10826
06/2016	8400	277	49	25	28	66	1328	20	602	41	10836
07/2016	8379	276	49	25	27	66	1330	20	597	41	10810
08/2016	8372	276	49	25	28	66	1324	20	599	41	10800
09/2016	8365	276	50	26	28	66	1327	21	600	41	10800
10/2016	8364	275	49	26	28	66	1313	20	613	41	10795
11/2016	8280	267	49	26	27	66	1315	20	678	41	10769
12/2016	8264	266	49	26	27	66	1316	20	677	41	10752

Foi infligida multa de ofício no percentual de 75% do valor originário das contribuições lançadas, com fundamento no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

2 Impugnação

O contribuinte impugnou a autuação e alegou o seguinte, em síntese:

□ A declaração tributária e o recolhimento das contribuições previdenciárias do Estado da Paraíba são realizadas “de forma centralizada, a cargo da Secretaria de Estado da Administração, órgão da Administração Direta que detém a competência para promover a gestão dos recursos humanos no âmbito da Administração Pública Estadual”. A Secretaria da Saúde é um “ente despersonalizado e sem competência para responder pela dívida do ente estatal”. Assim sendo, o procedimento fiscal devia ter sido realizado considerando “toda a documentação comprobatória do adimplemento das obrigações tributárias por parte do Estado da Paraíba, não se restringindo, a auditoria, tão-somente à análise da documentação obtida por quando da realização da fiscalização perante a Secretaria da Saúde”;

□ “[...] o curto espaço [sic] prazo para elaboração de defesa administrativa não contempla tempo suficiente para produção de provas, que a própria fiscalização levou quase um ano para consolidar tão somente junto à SES”;

□ Portanto, “é fundamental a realização de novas diligências e produção da prova pericial, para fins de todos os levantamentos e prestar os devidos esclarecimentos, com provas, das indagações existentes nos termos de intimação fiscal lançados durante a fiscalização, tudo sob pena de configurar censurável cerceamento de defesa, de sorte a inviabilizar o exercício, pelo defendente, do direito fundamental à ampla defesa (CF, art. 5º, LV)”;

□ Não foi demonstrada a aplicação do limite máximo do salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições dos segurados. “Válido, ainda, acostar arquivos com planilhas

nas quais circunstâncias equivocadas da fiscalização podem ser verificadas, inclusive, servidores somente com vínculo estatutário e sujeitos ao RPPS. [...] O procedimento para os lançamentos deixou de analisar e auditar, no período assinalado, todos os aspectos tributários em relação aos segurados e a ponderação do reconhecimento de outros vínculos empregatícios desprezados e o levantamento do recolhimento das respectivas contribuições também nesses outros vínculos, pois não há notícia no relatório e motivação fiscal, ademais, de qualquer consulta pelos CPF's dos "segurados" a fim de identificar recolhimentos sobre remunerações de outros vínculos que não sejam em decorrência dos CNPJ's do Governo do Estado da Paraíba e da Secretaria de Estado da Saúde";

□ "[...] as autuações padeceram de nulidade em função da falta de motivação da razão pela qual foi aplicada a alíquota de 2% para cobrança da contribuição GILRAT, uma vez que restou desprezado e estranhamente ignorada a necessária indicação da atividade preponderante capaz de balizar o respectivo aspecto quantitativo, nos termos do Decreto nº 3.048/99, cujo trecho que estabeleceu como preponderante, a atividade que ocupa na administração "o maior número" de segurados empregados e trabalhadores avulsos permanece intacta e vige sem prejuízo das alterações trazidas pelo Decreto nº 6.042/07";

□ "[...] o relatório fiscal faz referência a incidência de contribuições sobre as receitas dos ingressos vendidos no programa "gol de placa", mas não há qualquer motivação na autuação quanto aos elementos que possam constituir matéria tributável";

□ "[...] as verbas pagas pela Secretaria de Saúde deram-se a título de gratificação de natureza transitória e não habitual, uma vez que atrelada a variáveis como assiduidade, produtividade e desempenho de função, nos termos da Portaria nº 617/2000 da SES [parcialmente transcrita na fl. 16.660], ao passo que não devem integrar a base de cálculo das contribuições dos empregados e do empregador. Neste sentido, as verbas de natureza indenizatórias [sic] não são devidas, conforme artigo 11 da lei 13.485/2017, inclusive as mesmas devem ser excluídas dos débitos constituídos. [...] De mesma natureza não habitual ou indenizatória, ademais que não tem efeito para incorporação à aposentadoria, quais sejam: '26-1/3 remuneração de férias', '85-GRAT. CEFOR-LC58/2003', '191-produtividade SUS', '192-diferença produtividade sus', '193-plantão médico-SUS' e '194-diferença plantão médico-SUS'. [...] é consagrado jurisprudencialmente que a incidência da contribuição previdenciária não incide sempre sobre todas as verbas pagas ao segurado, a exemplo das verbas que não são incorporadas à aposentadoria. [...] Registre-se, as vantagens recebidas pelos servidores em comento vinculados à Secretaria de Saúde decorrem da Gratificação e produtividade SUS, remuneração de férias, gratificação de formação, diferença de produtividade SUS, plantão médico-SUS e diferença plantão médico-SUS, que possuem natureza de verba indenizatória e não habitual ou recebidos a títulos de ganhos eventuais e abonos desvinculados do salário, nos termos do art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91";

□ "[...] há outras verbas, ainda que não constantes no art. 28, §9º, da Lei nº 8212/91 e art. 214, §9º, do Decreto nº 3.048/99, que nitidamente possuem caráter não salarial e que, por sua vez, não devem servir como valor tributável. Em cotejo com o caso concreto, colaciona-se pronunciamento jurisdicional do E. Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba no qual prevaleceu a posição de não incidência da contribuição previdenciária sobre a verba denominada PRODUTIVIDADE SUS [ementa do acórdão transcrita na fl. 16.666]";

□ Conforme definido pelo STF no recurso extraordinário nº 765.320, com repercussão geral, "as contratações de servidores sem prévia aprovação em concurso não geram quaisquer efeitos jurídicos válidos, com exceção do direito aos salários e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS";

□ "[...] os entes públicos podem apurar a atividade preponderante levando em conta o enquadramento, não somente no CNAE 84.11-6/00 –Administração pública em geral, mas também nos CNAE's das diversas atividades que desenvolvem, nos termos do art. 202, § 3º, do RPS e Instrução Normativa RFB nº 971/2009";

□ “[...] a autuação utiliza como premissa para a contribuição GILRAT, tão somente os servidores da Secretaria de Saúde, incorretamente. [...] a fiscalização deixou de realizar o levantamento detalhado e analítico de todo o quadro de servidores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (INSS), no período de 01/2015 a 12/2016, através do qual restou comprometida a correta delimitação da atividade preponderante no Estado da Paraíba”.

O impugnante pediu: a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impugnado; a realização de diligência fiscal para acessar toda a documentação probatória do adimplemento das obrigações tributárias por parte do Estado como um todo e identificar a atividade preponderante do Estado e a alíquota de SAT aplicável; o julgamento pela anulação ou insubsistência dos autos de infração. Protestou pela “juntada posterior de documentos, perícia técnico-contábil e demais provas que se fizerem necessárias ao bom andamento do feito” e pelo direcionamento de todas as intimações e demais comunicações processuais “em nome do Procurador Geral do Estado da Paraíba, nos termos do art. 9º, II, da Lei Complementar Estadual nº 86/2008 c/c artigo 272, §§ 1º, 2º e 5º, do Codex Adjetivo Nacional”.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 15-50.721 (p. 16.727), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTESTAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. DECORRÊNCIA DA LEI.

Por disposição legal, a apresentação válida de impugnação ou manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito combatido e, por conseguinte, não impede o fornecimento de certidão positiva de débitos, com efeitos de negativa.

GANHOS EVENTUAIS. LIBERALIDADE. CASUALIDADE. IMPREVISIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PACTO. PRESSUPOSTOS.

Os ganhos eventuais são os auferidos por mera liberalidade da empresa, sendo casuais, fortuitos, não previamente ajustados, imprevistos e inesperados por parte do trabalhador, e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada.

LEI 13.485/2017. REGRAS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE.

A Lei nº 13.485/2017 dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo Federal.

Ela não altera a incidência tributária das contribuições previdenciárias, tampouco confere direito a restituição ou compensação.

SERVIDOR PÚBLICO. RGPS. FILIAÇÃO OBRIGATÓRIA.

A legislação previdenciária prescreve que os servidores públicos são segurados do regime geral de previdência social, salvo se forem efetivos e, nessa condição, estejam amparados por regime próprio.

GILRAT. ALÍQUOTA. ATIVIDADE PREPONDERANTE. APURAÇÃO POR ESTABELECIMENTO.

A alíquota da contribuição para o GILRAT deve ser apurada pela empresa mensalmente e por estabelecimento, com base no código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) da atividade preponderante, assim entendida a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

No caso da Administração Pública Direta dos entes federados, o enquadramento na alíquota da contribuição para o GILRAT e, portanto, a verificação da atividade preponderante, devem ser realizados por órgão diretivo com inscrição própria no CNPJ.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência ou perícia deve ser indeferido quando a autoridade julgadora o considerar prescindível ou impraticável, dispondo de elementos suficientes para formar a sua convicção sobre a matéria.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO. ENDEREÇO OU NOME DE TERCEIROS. INAPLICABILIDADE.

No processo administrativo fiscal, não há previsão legal para a intimação em endereço ou em nome de terceiros, mesmo que seja o representante ou o advogado do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 16.772 e seguintes, reiterando os termos da impugnação apresentada.

À p. 16.801 e seguintes, a douta PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Autos de Infração com vistas a exigir débitos referentes às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à cota patronal, à contribuição GILRAT e à contribuição devida pelos segurados empregados, incidentes sobre valores pagos, devidos ou creditados a servidores do Estado da Paraíba.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 33), tem-se que a Fiscalização apurou os seguintes fatos:

(i) existência de divergências entre as bases de cálculo das contribuições referentes aos servidores contratados por prazo determinado e declarados pelo Estado nas GFIP (com a vinculação ao RGPS reconhecida pelo Estado), razão pela qual lançou as diferenças das correspondentes contribuições patronais e dos segurados incidentes sobre parcelas das rubricas reconhecidas como integrantes do salário-de-contribuição pelo Estado nas folhas de pagamento, mas não declaradas nas GFIP;

(ii) o ente federado deixou de fazer incidir as contribuições sobre certas rubricas pagas aos servidores contratados por prazo determinado e declarados pelo Estado nas GFIP (com a vinculação ao RGPS reconhecida pelo Estado); e

(iii) ente federado deixou de incluir nas folhas de pagamento e nas declarações tributárias (GFIP) as remunerações pagas aos intitulados “servidores codificados”, correspondentes a servidores contratados sem concurso público após a Constituição Federal de 1988.

O Contribuinte, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende em sua peça recursal, em síntese, os seguintes pontos:

- * nulidade do lançamento fiscal;
- * insuficiência na instrução da fiscalização e falta de motivação nos lançamentos;
- * improcedência do lançamento fiscal em razão da natureza indenizatória e não habitualidade das verbas que compõem as bases de cálculo do tributo lançado;
- * dos efeitos da contratação em cotejo com o art. 37, incisos II e IX, e § 2º, da CF/88;
- * inaplicabilidade da alíquota correspondente ao grau de risco médio na quantificação da contribuição GILRAT; e
- * anulação dos atos administrativos em face do princípio da legalidade.

Considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

(...)

5 Preliminar de nulidade do lançamento

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, prescreve o seguinte sobre a nulidade dos atos em matéria tributária:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Assim sendo, o lançamento fiscal deve ser anulado quando for lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O sujeito passivo demonstrou inconformismo e pleiteou a declaração de nulidade do lançamento porque:

☐ o procedimento fiscal e o lançamento de ofício foram realizados estritamente em relação à Secretaria da Saúde, sem considerar a documentação probatória do Estado como um todo, uma vez que o Estado realiza a declaração tributária e o recolhimento das contribuições previdenciárias de forma centralizada e a Secretaria da Saúde não possui personalidade jurídica;

☐ o prazo para a elaboração da defesa administrativa foi curto;

☐ a aplicação da alíquota de 2% para a contribuição para o GILRAT não foi motivada pela Autoridade Tributária, que deixou de indicar a atividade preponderante.

O Estado da Paraíba possui a estrutura organizacional definida pela Lei Estadual nº 8.186/2007, que, no seu art. 1º, estabelece que a Administração Direta do Poder Executivo é composta, dentre outros órgãos do núcleo finalístico, pela Secretaria de Estado da Saúde (SES).

No cadastro da RFB, constituído por informações prestadas pelo próprio ente federado, consta que a Secretaria de Estado da Saúde (SES) possui um CNPJ específico perante a RFB (CNPJ nº 08.778.268/0001-60). A impressão da tela foi juntada por mim aos autos (fl. 16.722):

(...)

Esse registro é corroborado pelas informações constantes no Relatório de Órgãos e Entidades Vinculados ao Ente Federado, relativo ao Estado da Paraíba, disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional por meio do CAUC - Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias, juntado por mim aos autos (fls. 16.723-16.726).

O procedimento fiscal teve por finalidade verificar a regularidade do órgão Secretaria de Estado da Saúde (SES) perante a RFB e resultou na lavratura de autos de infração cujos objetos foram adstritos a fatos geradores ocorridos na SES.

As declarações tributárias previdenciárias e os recolhimentos correspondentes devem ser realizados por estabelecimento da empresa, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social, instituído pelo Decreto nº 3.048/1999, e com o art. 47, inciso VIII, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que assim determina:

(...)

O Manual da GFIP estabelece de forma expressa a obrigatoriedade de a empresa gerar declarações tributárias distintas por estabelecimento:

(...)

O item 9 do manual, referenciado no excerto acima, trata sobre a possibilidade de a empresa centralizar o recolhimento e a prestação de informações estritamente em relação ao FGTS, não sendo aplicável ao caso concreto:

(...)

O Estado da Paraíba é considerado empresa para os fins previdenciários, nos termos do art. 15 da Lei nº 8.212/1991. Os seus órgãos diretivos, detentores de CNPJ específico, correspondem a estabelecimentos do ente federado e devem dispor de declarações e recolhimentos tributários previdenciários relativos aos fatos geradores pertinentes, distintos dos demais estabelecimentos.

Na busca da eficiência, é plausível a centralização administrativa da atividade de apuração e elaboração das declarações e das guias de recolhimento dos diversos órgãos diretivos do Poder Executivo do ente federado, desde que seja mantida a individualização dos documentos fiscais relativos a cada órgão. Isso porque não é juridicamente possível a unificação das declarações e dos recolhimentos dos diversos órgãos diretivos, como se fossem um só. Exemplo dessa regra jurídica é a questão relativa à alíquota da contribuição para o GILRAT, que exige a apuração da atividade preponderante de cada estabelecimento, podendo gerar alíquotas distintas para os diversos órgãos diretivos do ente federado. O mérito dessa questão específica (atividade preponderante) será analisado mais adiante neste voto, mas de antemão convém transcrever aqui o teor do art. 72, § 1º, inciso I, alínea “d”, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, aplicável ao Estado da Paraíba, que trata sobre a necessidade de se enquadrar cada um dos órgãos públicos diretivos dos diversos poderes do ente federado na respectiva atividade preponderante: “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”.

Ao contrário do alegado pelo ente federado na peça impugnatória, a Autoridade Tributária demonstrou, no relatório fiscal (fls. 53-55) e no anexo VI dos autos de infração, a individualização da atividade de cada segurado, a apuração mensal da atividade preponderante (a que abrange a maior quantidade de segurados no estabelecimento) e o enquadramento do estabelecimento fiscalizado (Secretaria de Estado da Saúde) no correspondente grau de risco. Logo, não procede o pedido de nulidade do lançamento por falta de motivação da aplicação da alíquota de 2% para o GILRAT.

Em regra geral, a atividade fiscal da RFB não tem por objetivo auditar as empresas na sua integralidade. Em cumprimento ao princípio constitucional da eficiência na Administração Pública, a atividade fiscal é precedida por uma programação pautada em critérios objetivos, com o intuito de aumentar o grau de confirmação da ocorrência das infrações tributárias preliminarmente detectadas e, assim, garantir a eficácia dos procedimentos fiscais. Portanto, em princípio, os procedimentos fiscais são programados com foco em determinados fatos, restringindo-se materialmente a sua abrangência, seja em relação aos tributos verificados, ao período de apuração, a determinados estabelecimentos da empresa ou mesmo a fatos geradores pontuais, sem prejuízo da sua ampliação na hipótese em que sejam identificadas outras infrações tributárias durante a auditoria.

Apesar de o ente federado autuado elaborar declarações unificadas do conjunto dos seus órgãos diretivos, os documentos e os esclarecimentos prestados durante o procedimento fiscal permitiram a distinção dos fatos geradores ocorridos no estabelecimento Secretaria da Saúde, de modo que não é necessário realizar qualquer tipo de apuração adicional ou mesmo auditar todos os órgãos diretivos do Estado em conjunto. O lançamento de ofício se restringiu aos fatos geradores ocorridos na Secretaria de Estado da Saúde que não constam nas declarações tributárias do Estado.

Durante o procedimento fiscal, a Autoridade Tributária coleta dados, examina documentos, procede à auditoria dos dados contábeis e fiscais, verifica a ocorrência ou não de fatos geradores de obrigações tributárias e analisa se houve descumprimento a

alguma obrigação tributária, seja principal ou acessória. Trata-se de fase procedimental, inquisitorial, investigatória, desprovida de natureza processual ou contenciosa.

Nessa fase investigatória, a posição do sujeito passivo é a de investigado, não de litigante, nem de acusado. Nela, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da Fiscalização, não havendo que se falar em processo nem, tampouco, em contraditório. Consequentemente, a Autoridade Tributária não está obrigada a informar o sujeito passivo acerca das investigações realizadas nem precisa abrir vista dos elementos de prova coletados.

É a partir da constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, que nasce a faculdade deste de iniciar a fase contenciosa, litigiosa ou contraditória. Essa fase é de iniciativa do contribuinte, em contraposição à fase investigatória, que é de iniciativa da Autoridade Tributária. Portanto, o exercício do contraditório somente pode tomar lugar após o ato de lançamento regularmente cientificado ao interessado, que, a partir de tal momento, tem o direito de interpor defesa, expondo os motivos e apresentando os documentos que julgar pertinentes para provar as suas alegações.

Assim prescreve o Decreto nº 70.235/72:

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

Em nada foi prejudicado o entendimento da autuação ou o exercício de defesa pelo sujeito passivo, pois a Autoridade Tributária relacionou, ordenadamente, as circunstâncias fáticas e respectivos pressupostos legais para a exigência fiscal; seja em relação à competência para fiscalizar os tributos e ao procedimento adotado pela Auditoria-Fiscal, seja em relação às rubricas ou infrações apuradas.

Os autos de infração foram lavrados em decorrência de um procedimento fiscalizatório, com intimações regulares e concessão de prazos razoáveis, mediante o relato da situação fática, com os pertinentes elementos probatórios e a correspondente fundamentação legal.

Logo, foi permitido ao sujeito passivo tomar conhecimento da íntegra do lançamento e das infrações que lhe foram imputadas, bem como oferecido o prazo legal de trinta dias para apresentar defesa, de modo a rebatê-los concretamente, se assim o desejasse, tanto nas questões preliminares como no mérito, em relação a matérias de fato e de direito, cumprindo-se as disposições pertinentes do Decreto nº 70.235/72, notadamente os artigos 10, 14 e 15.

A realização de diligência e perícia para ampliar o objeto do procedimento fiscal, como requereu o ente federado, não possui respaldo legal e, se fosse concretizada, não afetaria os autos de infração lavrados porque, conforme demonstrado, não há inter-relação entre os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos nos diversos órgãos diretivos com CNPJ específico do ente federado.

Logo, rejeito o pedido de nulidade dos autos de infração.

6 Contribuições dos segurados

A Autoridade Tributária relatou expressamente o procedimento adotado para o cálculo das contribuições dos segurados em relação a cada situação fática abrangida pelos autos de infração. Em suma, relatou que os valores foram calculados de acordo com as faixas salariais, as alíquotas e o limite máximo do salário-de-contribuição vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores e que, do valor da contribuição total apurada, foi deduzida a contribuição já descontada na folha de pagamento. Relatou também que, intimado para tal, o ente federado deixou de apresentar qualquer justificativa ou documento probatório para a omissão do desconto das contribuições dos segurados. Afirmou que pesquisou nos sistemas informatizados da RFB as ocorrências de remunerações recebidas pelos segurados em outros vínculos com o Estado da Paraíba e que considerou os valores lançados em relação aos segurados nas diversas situações abrangidas pelo lançamento.

Consta a demonstração individualizada do cálculo da contribuição de cada segurado, em relação a cada situação fática objeto da autuação, nos anexos II, III e V da autuação.

Conforme prevê a legislação tributária, a empresa tem a obrigação de reter e recolher as contribuições dos segurados que lhes prestem serviço, sendo permitido, ao segurado que exerça múltiplas atividades vinculadas ao Regime Geral de Previdência Social, apresentar às empresas declaração ou os comprovantes de pagamento para viabilizar o cálculo da sua contribuição previdenciária sob o limite máximo do salário-de-contribuição. É o que consta no art. 64 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

(...)

Apesar da alegação genérica, sem qualquer demonstração ou comprovação, o ente federado impugnante deixou de demonstrar que algum segurado abrangido pelo lançamento exercia alguma outra atividade concomitante, que não perante o Estado da Paraíba, e que, em decorrência disso, as contribuições do segurado lançadas de ofício extrapolaram o limite máximo do salário-de-contribuição. Não foram citados nem constam nos autos quaisquer declarações ou comprovantes de pagamento apresentados ao Estado da Paraíba por segurados que porventura tenham exercido atividades concomitantes na época em outras empresas e ultrapassado, no total, o limite máximo do salário-de-contribuição.

O impugnante juntou aos autos uma planilha intitulada como “ANEXO - SERV COM CONTRIBUIÇÕES NA FOLHA ESTADO”, com a seguinte formatação (aqui, copiadas como amostra apenas as primeiras três linhas da planilha):

MATRÍCULA	Qtd_Regs	Nome	CPF	MES_COMP (Anexo III - Fiscal)
1373749	24	MARIA DO SOCORRO SARMENTO CESARINO	37442279449	01/2015
1386883	24	MARTA REJANE LEMOS FELINTO	28160002491	01/2015
1387138	8	MARIA DE LOURDES MOURA DE LIMA	48706442404	01/2015

Além de não trazer os necessários campos com valores, a planilha é improfícua porque relaciona servidores com vínculos com o próprio Estado, que foram verificados pela Autoridade Tributária para a apuração das contribuições dos segurados lançadas de ofício.

Assim sendo, voto pela improcedência da alegação de falta de demonstração da aplicação do limite máximo do salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições dos segurados.

7 Programa “Gol de Placa”

Apesar de não haver qualquer demonstração nos autos da existência de um programa intitulado como “Gol de Placa” na Secretaria de Estado da Saúde, referenciado no parágrafo abaixo do relatório fiscal, os autos de infração não contêm quaisquer exigências relativas ao citado programa, que, provavelmente, representa um equívoco na redação do relatório:

(...)

Assim sendo, assiste razão ao contribuinte ao alegar a inexistência de matéria tributável em relação ao referido e suposto programa no lançamento sob julgamento.

Porém, não há alterações a serem realizadas nos créditos tributários lançados.

8 Natureza jurídica das verbas pagas

8.1 NATUREZA EVENTUAL DA GRATIFICAÇÃO SUS

O impugnante alegou que “as verbas pagas pela Secretaria de Saúde deram-se a título de gratificação de natureza transitória e não habitual, uma vez que atrelada a variáveis como assiduidade, produtividade e desempenho de função, nos termos da Portaria nº 617/2000 da SES”. No excerto da referida portaria, transcrito pelo impugnante na fl.

16.660, consta que a gratificação SUS é paga com recursos decorrentes da prestação de serviços ao SUS e que ela compreende:

□ a gratificação por atividade administrativa, atribuída a todos os servidores lotados ou à disposição da Secretaria da Saúde “face a importância e a necessidade de apoio técnico administrativo, para viabilizar o desenvolvimento das ações de saúde e diretrizes do Sistema Único de Saúde”, com o pagamento “condicionado aos critérios de assiduidade e dedicação dos servidores no cumprimento das suas atividades”;

□ a gratificação por produtividade, “atribuída a todos os servidores no exercício legal de suas atividades, nos níveis de execução hospitalar, ambulatorial, laboratorial e hemorede”. São exemplos de gratificação por produtividade a “gratificação extra” e a “gratificação de plantão médico”.

O impugnante afirmou que “a criação da verba de incentivo à assiduidade, produtividade e desempenho da função não possui propósito habitual, posto que o benefício depende de fatores e critérios a serem cumpridos para o devido recebimento no exercício da função, ou seja, são verbas eventuais e, da mesma forma como as de caráter indenizatório, é desvinculado do salário”. Segundo o ente federado, trata-se de verba transitória, eventual.

Não procede a alegação do ente federado impugnante de que tais valores não foram pagos com habitualidade porque estavam vinculados à assiduidade ou à produtividade dos servidores, sendo excepcionados do conceito de salário-de-contribuição.

Os ganhos eventuais são os auferidos por mera liberalidade da empresa, sendo casuais, fortuitos, não previamente ajustados, imprevistos e inesperados por parte do trabalhador, e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada.

Independentemente do nome da rubrica paga a título de gratificação SUS, ela foi disponibilizada mensalmente para os servidores que atuaram na área da saúde e estava atrelada ao exercício regular das suas funções, na condição de uma retribuição da empresa pelos serviços prestados.

Portanto, voto pela incidência das contribuições previdenciárias sobre a gratificação SUS.

8.2 LEI Nº 13.485/2017 – VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA

Fundamentado no art. 11 da Lei nº 13.485/2017, o impugnante reclamou a exclusão das seguintes rubricas da base de cálculo das contribuições: terço constitucional de férias, horário extraordinário; horário extraordinário incorporado; primeiros quinze dias do auxílio-doença; auxílio-acidente e aviso prévio indenizado.

De início, ressalto que, com exceção do terço de férias, não consta dos autos a abrangência, pelo lançamento de ofício, das rubricas apontadas pelo impugnante. O contencioso administrativo não se presta para substituir os procedimentos relativos à compensação e à restituição de valores que o contribuinte porventura entenda haver pago indevidamente.

A Lei nº 13.485/2017 dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo Federal.

No seu art. 11, a lei trata sobre o encontro de contas entre débitos e créditos previdenciários dos Municípios e do Regime Geral de Previdência Social:

(...)

Portanto, de início, convém frisar que o art. 11 da Lei nº 13.485/2017 dispõe exclusivamente sobre os municípios, não sendo aplicável ao ente federado autuado.

Mesmo que o dispositivo fosse aplicável ao autuado, ele não serviria para o propósito por ele almejado porque o objetivo da lei foi o de permitir que os municípios

dispusessem de um órgão capaz de revisar a sua dívida previdenciária parcelada junto à União, a pedido, mediante a análise de eventuais créditos judiciais ou administrativos de que o ente federado municipal dispusesse.

O impugnante aplicou conceitos jurídicos de forma equivocada. Para elucidar essa questão, trago ao voto excerto do Decreto nº 9.568/2019, que “regulamenta o Comitê de Revisão da Dívida Previdenciária Municipal e regulamenta o encontro de contas entre débitos e créditos previdenciários dos Municípios e do Regime Geral de Previdência Social”, e da Solução de Consulta RFB/Cosit nº 143/2019, mediante a qual o tema foi tratado com bastante clareza pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim estabelece o Decreto nº 9.568/2019:

(...)

Na Solução de Consulta RFB/Cosit nº 143/2019, a Administração Tributária Federal assim se manifestou:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. HORÁRIO EXTRAORDINÁRIO E HORÁRIO EXTRAORDINÁRIO INCORPORADO. PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA. AUXÍLIO-ACIDENTE. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. SALÁRIO-MATERNIDADE. ADICIONAIS DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE.

Valores recebidos por empregados a título de terço constitucional de férias constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Por constituir parcela não indenizatória, de caráter contraprestativo e salarial, paga ao trabalhador em razão do seu exercício laboral em horário excedente ao apazado, em conformidade com a legislação trabalhista, o horário de trabalho extraordinário, incorporado ou não ao salário, constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento do trabalhador das suas atividades, por motivo de doença, a empresa lhe pagará o seu salário integral, que não detém natureza indenizatória, mas sim, constitui medida legal protetiva do salário do trabalhador contra eventuais infortúnios que lhe impeçam o exercício das suas atividades laborais. Constitui esse período, portanto, hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

O auxílio-acidente é concedido, como indenização, ao segurado empregado, ao trabalhador avulso e ao segurado especial, quando, após a consolidação de lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resulte sequela definitiva.

Tem natureza indenizatória, motivo pelo qual não constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

O STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do CPC, afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a RFB encontra-se vinculada ao referido entendimento.

Valores recebidos por empregados a título de salário-maternidade constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Valores recebidos por empregados a título de adicionais de insalubridade e de periculosidade são verbas de natureza remuneratória, razão pela qual constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

[...]

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

REVISÃO DA DÍVIDA PREVIDENCIÁRIA DOS MUNICÍPIOS. ENCONTRO DE CONTAS. NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA.

A Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos entes federativos e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal.

O encontro de contas para fins de revisão da dívida previdenciária dos Municípios deve ocorrer nos limites do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, e não se confunde com a compensação de tributos na seara tributária, tampouco é suficiente para afastar a definição das hipóteses de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

COMPENSAÇÃO.

Não se reconhecem, com base no art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, efeitos de alterar a incidência tributária das contribuições previdenciárias, tampouco direito à restituição ou compensação dos tributos correntes.

[...]

A consultante apresenta uma lista de verbas às quais atribui natureza indenizatória. Em virtude disso, considera indevida a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre elas, fundamentando esse entendimento no inciso I do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, que dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional, relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal.

[...]

Ao final, a consultante conclui a consulta com os seguintes questionamentos literalmente transcritos:

1) Em sendo indevida a contribuição previdenciária sobre as verbas indenizatórias incluídas em parcelamento de débitos, estas mesmas verbas estariam também isentas da contribuição previdenciária no mês corrente, ou seja, quando da elaboração da folha de pagamento?

2) Os valores recolhidos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos, o município tem direito a restituição, em caso afirmativo, a restituição e/ou compensação se dará diretamente via GFIP ou por meio do PER/DCOMP?

[...]

8. Em resposta ao primeiro questionamento da consultante, cumpre destacar que a Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos entes federativos e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal. Trata-se, portanto, de lei especial que embora possua conteúdo correlato ao tributário, explora os eventos na sua dimensão de direito financeiro - ramo do direito público que disciplina a atividade financeira do estado.

8.1. Em seu art. 11 a lei estabelece como o poder executivo fará o encontro de contas entre débitos e créditos previdenciários dos Municípios e do Regime Geral de Previdência Social decorrentes, isto é, o dispositivo regulamenta como deve ser feita a revisão daquela conta pública. Observa-se que o caput do referido art. 11 encerra-se com a expressão "dentre outros", indicando que a listagem estabelecida em seus incisos sobre a revisão mencionada é exemplificativa. De igual maneira, o inciso IV que regulamenta a revisão da indigitada conta pública no tocante aos valores de natureza indenizatória incluídos na base de cálculo para incidência das contribuições previdenciárias encerra-se com expressão "tais como", também denotando o caráter exemplificativo de sua listagem. Pois bem, em que pese a incongruência da listagem exemplificativa acerca do que são verbas indenizatórias com a legislação tributária-previdenciária, consabido que a Lei nº 13.485, de 2017, é lei especial sobre o

tratamento financeiro dado às verbas, e essa lei não tem o condão de alterar o tratamento tributário dado a cada uma dessas verbas, pois como lei especial, não derroga a norma tributária.

[...]

8.3. Conforme se pode constatar, a Portaria RFB nº 754, de 2018, estabelece regras regulamentares considerando o sistema legal vigente e as implicações de cada lei correlata, sem perder de vista a abrangência normativa das demais. Nessa perspectiva, a Lei nº 13.485, de 2017, não altera a legislação previdenciária, quer em relação à natureza das verbas trabalhistas, quer em relação à base de cálculo de incidência de contribuições previdenciárias, mas sim prevê a possibilidade de incluir no encontro de contas dos Municípios os débitos previdenciários oriundos da incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas consideradas indevidas por decisão definitiva na esfera administrativa ou transitada em julgado, ou por decisão definitiva proferida na forma prevista dos arts. 543-B e 543-C do CPC, desde que incluídas, neste último caso, na lista de dispensa de contestar e recorrer pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), observada a Portaria PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

[...]

24. A Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos entes federativos e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal.

24.1. A revisão da dívida previdenciária dos Municípios deve ocorrer nos limites do art. 11 Lei nº 13.485, de 2017, e não se confunde com a definição das hipóteses de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

25. Quanto ao segundo questionamento da consultante, insta destacar que não há a possibilidade de reconhecimento de indébitos de natureza tributária para as obrigações correntes com base no art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017. Conforme exposto anteriormente, o regime de desconto de dívidas dos Municípios conferido pela Lei nº 13.485, de 2017, não se confunde com a concessão de isenção na seara tributária, no que não se reconhecem, com base nas estritas hipóteses do encontro de contas dispostas naquela lei, direito à restituição ou compensação a alcançar as obrigações de natureza tributária correntes.

26. Para a melhor compreensão da questão importa destacar que, na seara tributária, para o reconhecimento do valor como indevido pela RFB, faz-se necessária a vinculação da Administração ao decidido pelos Tribunais Superiores. Tal vinculação é condicionada à manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que, conforme o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014, será feita por meio de Nota Explicativa, que incluirá ou não a matéria objeto da decisão na lista de dispensa de contestar e recorrer:

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art.

2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

27. Observa-se, no mesmo sentido, para a interpretação do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, o disposto no art. 12, §2º, inciso III, do Decreto nº 13.485, de 2017 (abaixo transcrito). Logo, apenas os valores reconhecidos como indevidos pela Administração Tributária, conforme o art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, é que serão objeto do encontro de contas. A Lei nº 13.485, de 2017 trouxe regime especial de encontro de contas, de caráter especial, mas que não possui o condão de alterar as incidências tributárias, tampouco de constituir isenção em relação às verbas incluídas no referido encontro de contas:

Art. 12. O encontro de contas entre débitos e créditos previdenciários dos Municípios e do RGPS ocorrerá por meio de requerimento do Município interessado para o órgão da União que administra os débitos ou os créditos dos Municípios de que trata o art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017.

[...]

§ 2º No encontro de contas somente serão considerados os valores reconhecidos em:

[...]

III - conformidade com o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observado o disposto nos seus § 4º, § 5º e § 7º;

28. Por fim, quanto ao terceiro questionamento da consultante, relativo à compensação de valores por meio de GFIP ou PER/DCOMP, impõe-se esclarecer que o encontro de contas, para fins de desconto da dívida de Municípios, a que se refere o art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, não se confunde com a compensação de natureza tributária, sendo aquele encontro de contas previsão especial da legislação, que não altera as normas gerais para a compensação tributária.

29. Eventuais dúvidas da consultante, de caráter operacional, quanto à efetivação do encontro de contas em relação ao desconto das dívidas Previdenciárias dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, fornecido por meio do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, podem ser dirimidas na Portaria RFB nº 754, de 21 de maio de 2018. A disciplina dessa Portaria não se confunde com a da restituição ou compensação de pagamentos de tributos disposta na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017.

Diante do exposto, constata-se que a Lei nº 13.485/2017 é lei especial de Direito Financeiro que dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo Federal. Ela não alterou as regras jurídicas de incidência tributária e, portanto, o pleito do impugnante não merece guarida.

Existe à disposição do impugnante um procedimento administrativo específico para pleitear a compensação ou a restituição de valores que porventura entenda haver pago indevidamente, sujeitando-se, conforme o caso, às penalidades aplicáveis à “compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada”, nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991.

Portanto, refuto o pedido de retificação do lançamento com base no art. 11 da Lei nº 13.485/2017.

8.3 INCORPORAÇÃO À APOSENTADORIA

O ente federado argumentou que as rubricas objetos do lançamento não integram o salário-de-contribuição porque não são incorporadas ao valor do benefício da

aposentadoria dos servidores. Citou jurisprudência do STJ e, em relação ao caso concreto, transcreveu a ementa do acórdão exarado em 05/07/2016 pelo Tribunal de Justiça da Paraíba nos autos do processo judicial nº 00001624520168150000.

A alegação do impugnante é improcedente porque as decisões judiciais referenciadas dispõem sobre contribuições destinadas ao regime próprio de previdência, que possui regras diferentes das do regime geral. No RGPS, as verbas integrantes do salário-de-contribuição são incorporáveis ao valor do benefício, o que abrange as rubricas objetos do lançamento de ofício, inclusive o terço constitucional de férias e as rubricas integrantes da intitulada gratificação SUS.

9 Servidores contratados sem concurso público

O ente federado impugnante argumentou que, conforme definido pelo STF no recurso extraordinário nº 765.320, com repercussão geral, as contratações dos servidores codificados foi realizada sem prévia aprovação em concurso público e, portanto, elas não geram quaisquer efeitos jurídicos válidos, com exceção do direito aos salários e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. Desse modo, não há que se falar sobre a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores percebidos por eles.

A legislação previdenciária prescreve que os servidores públicos são segurados do regime geral de previdência social, salvo se forem efetivos e, nessa condição, estejam amparados por regime próprio. Tal prescrição consta desde a Constituição Federal, passando pela Lei nº 8.212/1991, até a legislação complementar expedida pela RFB, e foi devidamente demonstrada no relatório fiscal, não tendo sido contestada a sua existência pelo impugnante.

O cerne do inconformismo demonstrado pelo impugnante reside no fato de que os servidores codificados foram contratados sem concurso público, fato este incontroverso, e, por força disso, tais contratações seriam nulas e não produziram outros efeitos jurídicos além do direito aos salários e ao FGTS, o que afastaria o direito à proteção previdenciária e, por conseguinte, às obrigações tributárias correspondentes.

De início, cumpre observar que o impugnante não dispõe de decisão judicial anulatória das referidas contratações. Ao contrário, consta nos autos o Acórdão APL – TC-00412/17, exarado em 20/07/2017 pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (fls. 16.586-16.590), mediante o qual o TCE/PB determinou, em relação aos “servidores codificados”, dentre outras providências, que a então Secretária de Estado da Saúde providenciasse as declarações tributárias previdenciárias (GFIP), empenhasse e pagasse as contribuições previdenciárias patronais e retivesse e recolhesse as contribuições dos segurados.

O acórdão referiu-se à competência inicial de janeiro de 2013.

Esta não é a instância apropriada para discutir a validade da contratação dos intitulados “servidores codificados” pelo Estado da Paraíba. Aqui, o que se discute é a procedência ou não do lançamento das contribuições previdenciárias decorrentes da remuneração paga pelo Estado aos referidos servidores pelos serviços que prestaram, situação fática que restou comprovada nos autos e reconhecida pelo impugnante. De qualquer modo, é importante aqui transcrever parte do acórdão emitido pelo STF em 11/09/2017, no recurso extraordinário nº 765.320/MG, referenciado pelo ente federado autuado:

(...)

Interessante também transcrever a ementa do acórdão expedido em 09/04/2014 pelo STF no recurso extraordinário nº 658.026/MG, referenciado na ementa do acórdão transcrito pelo autuado na sua peça impugnatória, em que o plenário do STF declarou a inconstitucionalidade de lei ordinária do Município de Bertópolis:

Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Ação direta de inconstitucionalidade de lei municipal em face de trecho da Constituição do Estado de Minas Gerais que repete texto da Constituição Federal. Recurso processado pela Corte Suprema, que dele conheceu. Contratação temporária por tempo determinado

para atendimento a necessidade temporária de excepcional interesse público. Previsão em lei municipal de atividades ordinárias e regulares. Definição dos conteúdos jurídicos do art. 37, incisos II e IX, da Constituição Federal. Descumprimento dos requisitos constitucionais.

Recurso provido. Declarada a inconstitucionalidade da norma municipal. Modulação dos efeitos.

1. O assunto corresponde ao Tema nº 612 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet e trata, “à luz dos incisos II e IX do art. 37 da Constituição Federal, [d]a constitucionalidade de lei municipal que dispõe sobre as hipóteses de contratação temporária de servidores públicos”.

2. Prevalência da regra da obrigatoriedade do concurso público (art. 37, inciso II, CF). As regras que restringem o cumprimento desse dispositivo estão previstas na Constituição Federal e devem ser interpretadas restritivamente.

3. O conteúdo jurídico do art. 37, inciso IX, da Constituição Federal pode ser resumido, ratificando-se, dessa forma, o entendimento da Corte Suprema de que, para que se considere válida a contratação temporária, é preciso que: a) os casos excepcionais estejam previstos em lei; b) o prazo de contratação seja determinado; c) a necessidade seja temporária; d) o interesse público seja excepcional; e) a necessidade de contratação seja indispensável, sendo vedada a contratação para os serviços ordinários permanentes do Estado, e que devam estar sob o espectro das contingências normais da Administração.

4. É inconstitucional a lei municipal em comento, eis que a norma não respeitou a Constituição Federal. A imposição constitucional da obrigatoriedade do concurso público é peremptória e tem como objetivo resguardar o cumprimento de princípios constitucionais, dentre eles, os da impessoalidade, da igualdade e da eficiência. Deve-se, como em outras hipóteses de reconhecimento da existência do vício da inconstitucionalidade, proceder à correção da norma, a fim de atender ao que dispõe a Constituição Federal.

5. Há que se garantir a instituição do que os franceses denominam de la culture de gestion, a cultura de gestão (terminologia atualmente ampliada para ‘cultura de gestão estratégica’) que consiste na interiorização de um vetor do progresso, com uma apreensão clara do que é normal, ordinário, e na concepção de que os atos de administração devem ter a pretensão de ampliar as potencialidades administrativas, visando à eficácia e à transformação positiva.

6. Dá-se provimento ao recurso extraordinário para o fim de julgar procedente a ação e declarar a inconstitucionalidade do art. 192, inciso III, da Lei nº 509/1999 do Município de Bertópolis/MG, aplicando-se à espécie o efeito ex nunc, a fim de garantir o cumprimento do princípio da segurança jurídica e o atendimento do excepcional interesse social.

Diante disso, concluo que:

- ☐ as contratações dos “servidores codificados” pelo Estado da Paraíba não foram declaradas nulas;
- ☐ a jurisprudência referenciada do STJ e do STF não alcança a matéria previdenciária, estando adstrita aos direitos trabalhistas rescisórios, e versa sobre as situações em que o Poder Judiciário declarou a nulidade da contratação;
- ☐ mesmo na hipótese de declaração judicial de nulidade contratual, o Poder Judiciário tem modulado os efeitos da decisão.

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), prevalece o entendimento de que, mesmo sem concurso público, os servidores contratados pelos entes federados são filiados ao RGPS:

(...)

Assim sendo, voto pela improcedência da alegação de inexistência da obrigação tributária do autuado por força de suposta nulidade contratual.

10 Atividade preponderante

O impugnante argumentou que a sua atividade preponderante, para o fim de enquadramento na correspondente alíquota de GILRAT, deve considerar todo o quadro de servidores do Estado vinculados ao RGPS. Alegou também que “os entes públicos podem apurar a atividade preponderante levando em conta o enquadramento, não somente no CNAE 84.11-6/00 – Administração pública em geral, mas também nos CNAE’s das diversas atividades que desenvolvem”.

A contribuição para o GILRAT é disciplinada pelo art. 22, inciso II e § 3º, da Lei nº 8.212/1991, pelo art. 202 do Regulamento da Previdência Social, instituído pelo Decreto nº 3.048/1999, e pelo art. 72, inciso II e § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, cuja redação na época da ocorrência dos fatos geradores era a seguinte:

(...)

Está expresso na legislação tributária que a alíquota da contribuição para o GILRAT deve ser apurada pela empresa mensalmente e por estabelecimento, com base no código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) da atividade preponderante, assim entendida a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Também está expresso que, no caso da Administração Pública Direta dos entes federados, o enquadramento na alíquota da contribuição para o GILRAT e, portanto, a verificação da atividade preponderante, devem ser realizados por órgão diretivo com inscrição própria no CNPJ.

Tal é a situação da Secretaria de Estado da Saúde.

No anexo I dos autos de infração (fls. 60-61), a Autoridade Tributária apresentou os dados gerais das declarações tributárias (GFIP) apresentadas pelo Estado em relação ao estabelecimento Secretaria de Estado da Saúde (CNPJ nº 08.778.268/0001-60). Nelas, foi declarado o CNAE 84.11-6/00 (“Administração pública em geral”) como sendo o relativo ao seu autoenquadramento na atividade preponderante. Porém, informou a alíquota de 1% para as contribuições destinadas ao GILRAT, que não correspondem à atividade preponderante declarada. Nas GFIP do CNPJ da Secretaria da Saúde, somente foram declarados fatos geradores e contribuições relativos a segurados contribuintes individuais. Os fatos geradores e as contribuições referentes aos segurados empregados da Secretaria da Saúde foram informados nas GFIP do CNPJ nº 08.761.124/0001-00, juntamente com os dados das demais secretarias.

Diante disso, a Autoridade Tributária realizou a apuração mensal da atividade preponderante e o enquadramento do estabelecimento fiscalizado (Secretaria de Estado da Saúde) no correspondente grau de risco, fundamentado no art. 72, § 1º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acima transcrito, conforme já analisado neste voto.

O código CNAE da atividade preponderante apurado pela Autoridade Tributária para a Secretaria da Saúde não foi o 8411-6/00 (“Administração pública em geral”), mas o 8610-1/01 (“Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto socorro e unidades para atendimento a urgências”).

De qualquer modo, a alíquota prevista na legislação tributária para ambas as atividades (8411-6/00, declarada pelo autuado, ou 8610-1/01, apurada pela Autoridade Tributária) é a de 2%, aplicada no lançamento.

Assim sendo, não procede o argumento de incorreção do enquadramento para a aplicação da alíquota da contribuição para o GILRAT.

11 Diligência e perícia

Quanto ao pedido de realização de diligência ou perícia, os artigos 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72 determinam que:

(...)

No presente caso, a documentação probatória constante nos autos é suficiente para a compreensão dos fatos, formação da convicção sobre a matéria e solução do litígio. A realização de diligência ou perícia é prescindível.

Assim sendo, indefiro o pedido de realização de diligência ou perícia.

12 Produção de novas provas

De acordo com o §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a apresentação das provas documentais no processo administrativo fiscal deve ser feita no momento da impugnação:

(...)

É possível a juntada posterior de documentos, desde que seja observado o disposto no § 5º do artigo citado, que assim dispõe:

§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.

No processo administrativo fiscal, a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. Conforme visto acima, o Decreto nº 70.235/72 limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na contestação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual. A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada somente nas situações previstas nas alíneas acima transcritas.

Nenhuma das condições previstas nas alíneas acima foi alegada ou demonstrada nos autos.

Entendo desnecessárias novas provas para a formação da minha convicção neste julgado. Assim sendo, não acolho o pedido de produção de novas provas.

13 Direcionamento das intimações em nome de terceiro

Com fundamento no Código de Processo Civil e em lei complementar estadual, o impugnante solicitou que as intimações “sejam direcionadas em nome do Procurador Geral do Estado da Paraíba”.

O processo administrativo fiscal federal é regido pelo Decreto nº 70.235/1972. Ao tratar das intimações, no seu art. 23, o referido decreto com status de lei ordinária assim dispõe:

(...)

O Decreto nº 70.235/1972 disciplina a matéria relativa à intimação do sujeito passivo acerca dos atos processuais e prevê as formas por meio das quais as intimações podem ser realizadas. Não há previsão legal para a intimação em endereço ou em nome de terceiros, mesmo que sejam os dos representantes ou dos advogados do sujeito passivo.

No processo administrativo fiscal, as intimações devem ser realizadas nos termos da legislação processual tributária, em nome do sujeito passivo da autuação, no domicílio tributário eleito por ele mediante o meio apropriado para fazer constar no cadastro da RFB (no caso concreto, no endereço constante no cadastro CNPJ), não sendo aplicável o disposto no art. 272, §§ 1º, 2º e 5º do Código de Processo Civil.

Assim sendo, rejeito o pedido de direcionamento das intimações em nome do Procurador Geral do Estado da Paraíba.

Adicionalmente às conclusões supra reproduzidas, ora adotadas como razões de decidir, destaque-se pela clareza e objetividade, os excertos abaixo transcritos das contrarrazões da douta PGFN:

II – Das supostas nulidades do lançamento

10. No que diz respeito à alegada nulidade por falta de realização de diligências na Secretaria de Estado da Administração, como bem observado pela DRJ, a auditoria teve

por escopo “verificar a regularidade do órgão Secretaria de Estado da Saúde (SES) perante a RFB e resultou na lavratura de autos de infração cujos objetos foram adstritos a fatos geradores ocorridos na SES”.

11. Ainda que o ente federado autuado elabore declarações unificadas do conjunto dos seus órgãos diretivos, os documentos e os esclarecimentos prestados durante o procedimento fiscal permitiram a distinção dos fatos geradores ocorridos no estabelecimento Secretaria da Saúde, de modo que não se fazia necessário realizar nenhum tipo de apuração adicional ou mesmo auditar todos os órgãos diretivos do Estado em conjunto.

12. O lançamento de ofício se restringiu aos fatos geradores ocorridos na Secretaria de Estado da Saúde que não constam nas declarações tributárias do Estado

13. De outro lado, a Secretaria de Estado de Saúde jamais foi instada a responder pelo débito tributário. O sujeito passivo da obrigação tributária, como não poderia deixar de ser, é o Estado da Paraíba, a quem foi possibilitado o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, tão logo instaurada a fase litigiosa do processo.

14. De se perceber, ademais, senhores julgadores, o caráter absolutamente genérico dos argumentos deduzidos pelo recorrente quanto à alegada necessidade de diligência em outra secretaria de estado.

15. Com efeito, o recurso apresentado não esclarece exatamente onde residiriam as supostas imprecisões e o distanciamento da realidade em que teria incorrido o auto de infração. A leitura do recurso voluntário não possibilita que se extraia a menor pista de onde residiria o equívoco na lavratura do auto de infração ou na quantificação de valores.

16. Diga-se mais: as informações requeridas pela autoridade lançadora no curso da fiscalização não foram apresentadas até a presente data. O ente estatal fiscalizado até o presente momento, apesar de plenamente conhecedor dos documentos solicitados pelo Fisco, não os apresentou no curso do processo administrativo fiscal.

17. Não há, portanto, necessidade de perícia. Os elementos constantes dos autos mostram-se mais que suficientes para a determinação de toda a matéria tributável, não havendo o sujeito passivo apresentado um elemento concreto que pudesse apontar em sentido oposto.

(...)

19. Quanto ao argumento de que houve insuficiência na instrução da fiscalização, na medida em que não ficou demonstrada a realização do encontro de contas dos valores já recolhidos em função de outros vínculos dos servidores, é de suma importância lembrar que o ente federado foi intimado para apresentar justificativa ou documento probatório relativo à omissão do desconto das contribuições dos segurados, mas deixou de fazê-lo.

(...)

21. Para se eximir da obrigação de arrecadar a contribuição do segurado a seu serviço, o sujeito passivo deveria ter apresentado a documentação o trabalhador que presta serviços a mais de empresa, comprovando o que o desconto já havia sido efetuado sobre o limite máximo do salário-de-contribuição ou sobre parte desse valor.

22. Tal ônus probatório incumbe à empresa fiscalizada (ou equiparado), independentemente da qualificação que dava aos pagamentos efetuados às pessoas físicas que lhe prestavam serviços. É absolutamente descabido pretender transferi-lo ao Fisco, tal como pretende o ente federativo recorrente.

23. Finalmente, no que concerne à suposta falta de motivação a respeito da aplicação da alíquota de 2% na cobrança do Gilrat, a Autoridade Tributária demonstrou, no relatório fiscal (fls. 53-55) e no anexo VI dos autos de infração, a individualização da atividade de cada segurado, a apuração mensal da atividade preponderante (a que abrange a maior

quantidade de segurados no estabelecimento) e o enquadramento do estabelecimento fiscalizado (Secretaria de Estado da Saúde) no correspondente grau de risco.

III – Da vinculação dos chamados “servidores codificados” ao RGPS

25. A questão controvertida nos autos se refere à vinculação obrigatória de servidores admitidos pelo Estado da Paraíba, após a Constituição Federal de 1988, sem realização de concurso público ao Regime Geral de Previdência Social.

26. Em suas razões recursais, o ente federativo alega que tal contratação não pode gerar efeitos, exceto o pagamento dos salários pelo período trabalhado e do FGTS, de modo que não haveria que se falar em vinculação ao RGPS.

27. Sem nenhuma razão o estado recorrente.

28. Inicialmente, merece ser mencionado sobre o tema o Parecer/CJ 2.281/2000, proveniente da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência, que, sucintamente, concluiu que somente o servidor efetivo pode estar vinculado a regime próprio de Previdência Social, sendo efetivo apenas o servidor aprovado em concurso público1.

29. Após a lavratura do Parecer/CJ 2.281/2000 e em virtude de divergência de entendimento acerca dos requisitos legais e constitucionais para aquisição do direito à condição de beneficiário da previdência social, a Consultoria Jurídica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão instou a Advocacia-Geral da União a opinar, de maneira normativa a respeito do tema.

30. Nesse contexto, foi exarado o Parecer GM-30/2002, segundo o qual têm direito ao Regime Próprio não somente os servidores efetivos, mas aqueles estáveis na forma do art. 19 do ADCT e os servidores que, apesar de não estáveis (art. 19), são titulares dos cargos efetivos que ocupam (não os ocupam na condição de substitutos ou interinos).

31. Em essência, havendo legítimo exercício das atribuições correlatas ao cargo e não sendo exigida outra forma para o seu provimento, o servidor faz jus ao Regime Próprio. Assim, foram tidos como aptos a integrar regimes próprios de previdência social todos aqueles admitidos no serviço público antes da promulgação da Constituição de 1988 e que ocupassem cargos efetivos.

32. Aqui já devemos fazer a primeira observação concernente ao caso concreto: a situação dos presentes autos não está abarcada pelo parecer, pois aqui tratamos de “servidores” admitidos sem concurso público após a CF/88. Ao contrário do que cogita o parecer, não havia, na hipótese que ora se analisa, legítimo exercício das atribuições por parte dos “servidores” e era imposta constitucionalmente outra forma de provimento (concurso público de provas ou de provas e títulos).

33. O entendimento adotado no Parecer GM-030 foi reafirmado no Parecer MPS/CJ nº 3.333/2004, por meio do qual se buscou definir o regime previdenciário aplicável aos servidores públicos da União, Estado, Distrito Federal e municípios, admitidos no serviço público anteriormente à CF/88.

34. O Parecer MPS/CJ nº 3.333/2004, que expressamente revogou o Parecer/CJ 2.281/2000, teve origem em uma divergência interpretativa entre a Procuradoria Federal Especializada junto ao INSS e a Diretoria de Receita Previdenciária – Direp quanto ao que ficara estabelecido no Parecer GM-030/2002.

35. Conclui-se no citado Parecer MPS/CJ nº 3.333/2004 que os servidores estatutários admitidos anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, independentemente de serem titulares de cargo de provimento efetivo, estão vinculados a Regime Próprio de Previdência Social, desde que a natureza das atribuições das funções ou cargos ocupados seja permanente.

36. Para os casos de admissões posteriores a outubro de 1988, a conclusão do parecer é muito clara no sentido de que somente farão jus a regime previdenciário próprio os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo.

37. Ora, consoante determinado pelo art. 37, II, da CF/88, somente pode ser considerado um servidor titular de cargo público efetivo aquele que for previamente aprovado no respectivo concurso público de provas ou de provas e títulos.

(...)

38. Como essa não é a hipótese dos agentes públicos do Estado recorrente objeto da presente controvérsia, pois ingressaram no serviço público após a vigência da CF/88 sem prévia aprovação em concurso público, não há que se falar em sua inclusão válida no Regime Próprio de Previdência do Estado da Paraíba.

(...)

40. Relativamente ao argumento deduzido no recurso voluntário de que não existiria previsão legal que respaldasse a tributação em casos como o dos autos (contratação sem concurso público após a CF/88), a própria leitura do já art. 40 da CF/88, aliada aos arts. 12, 13, 15 e 22 da Lei 8.212/91, mostra-se suficiente para rechaçá-lo.

(...)

41. Referidas disposições legais são claras no sentido de que apenas o servidor titular de cargo efetivo faz jus a regime próprio de previdência social. No caso de servidor não abrangido pelo sistema de previdência local, acaso existente, deve o ente público recolher os valores pertinentes ao Regime Geral de Previdência Social, pois se o trabalho foi prestado, ainda que com base em contrato nulo, o salário, fato gerador da contribuição previdenciária, é devido.

42. Os órgãos e entidades da administração pública são equiparados a empresa para fins de aplicação da legislação previdenciária, nos termos do art. 15 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. E todo aquele que presta serviço de caráter não eventual à empresa, sob sua subordinação e mediante remuneração, é considerado segurado empregado do RGPS, consoante alínea "a" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991.

43. Não há dúvidas de que o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento de salários, pelo empregador, em razão de trabalho remunerado. Ainda nos termos das normas acima, temos que, havendo pagamento de salários, qualquer que seja a forma de contratação, opera-se o ingresso do trabalhador na Previdência Social.

44. Este Colendo CARF já teve oportunidade de se manifestar nesse mesmo sentido, como se observa do acórdão 2302-01.265, no qual ficou expressamente consignado que:

(...)

45. Na mesma linha, os acórdãos 2401-003.947 e 2402-006.428, cujas ementas seguem abaixo transcritas:

(...)

IV – Do enquadramento das rubricas lançadas como remuneração

47. O recorrente busca ver afastado o lançamento sob a alegação de que as rubricas incluídas na base de cálculo das contribuições pela autoridade fiscal teriam natureza transitória e não habitual. Ademais, verbas de natureza indenizatória não seriam devidas conforme art. 11 da Lei 13.485/2017.

48. Mais uma vez, não há como conferir razão ao recorrente.

49. As verbas em discussão são as seguintes: “gratificação SUS”, “1/3 remuneração de férias”, “GRAT. CEFOR-LC58/2003”, “191-produtividade SUS”, “diferença produtividade SUS”, “plantão médico-SUS” e “diferença plantão médico-SUS”.

50. Uma primeira observação que não pode deixar de ser feita, no que concerne ao suposto caráter habitual e/ou indenizatório das verbas sob discussão, é a de que o recorrente, na verdade, não aponta exatamente a natureza das verbas, se não habituais e/ou indenizatórias.

51. O recurso voluntário parece apenas jogar ao vento a tese de que verbas não habituais e/ou indenizatórias não compõem o salário-de-contribuição, mas não especifica quais

rubricas das que foram objeto de lançamento seriam não habituais e/ou indenizatórias, como se todas as rubricas em discussão tivessem ambas as naturezas.

52. De toda sorte, independentemente, dessa clara confusão criada pelo recorrente, seu próprio recurso voluntário deixa bastante claro que estamos diante de remuneração sobre a qual devem incidir as contribuições previdenciárias quando admite expressamente que as verbas pagas pela Secretaria de Estado de Saúde estavam atreladas a variáveis como assiduidade, produtividade e desempenho de função. Em outras palavras, estavam atreladas à prestação de trabalho pelos ditos “servidores codificados” ao Estado da Paraíba.

53. A natureza jurídica salarial das verbas em conteúdo é manifesta, estando o entendimento contrário em flagrante violação ao direito positivado, e às disposições constitucionais vigentes.

54. Com efeito, nos termos da norma previdenciária, qualquer quantia que o empregador paga com habitualidade ao empregado, como retribuição ao emprego, é salário, a menos que alguma norma excepcione tal verba. O nome pelo qual a remuneração é designada é irrelevante. Salários, bônus, gratificações são todos considerados remuneração, se pagos como compensação pelo trabalho.

55. Na hipótese, os pagamentos realizados pelo empregador são totalmente dependentes da relação empregatícia e dos seus termos e condições. O simples fato de que tais verbas estavam vinculadas ao atendimento de certas condições não as torna não habituais.

(...)

63. Finalmente, é indispensável, senhores conselheiros, tecer algumas considerações a respeito do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

64. Como ficou exaustivamente fixado ao longo dos votos proferidos no RE 565.160, o julgamento teve por escopo esclarecer o alcance da expressão “folha de salários”, contida no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, para fins de incidência de contribuições previdenciárias (Tema 20)4.

65. Ao final do julgamento, sob o regime da repercussão geral, o STF fixou a seguinte tese: “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”.

66. O fundamento adotado decorreu da interpretação do § 11 do art. 201 da CF/88, que dispõe que 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.

67. As verbas discutidas no Tema 20 eram: adicionais de periculosidade e insalubridade, gorjetas, prêmios, adicional noturno, ajudas de custo e diárias de viagem (quando excederem 50% do salário), comissões ou quaisquer outras parcelas pagas habitualmente, ainda que em unidades, previstas em acordo ou convenção coletiva ou mesmo que concedida por liberalidade.

68. Todavia, o Excelso Pretório não analisou a natureza das verbas, se remuneratórias ou indenizatórias, para fins de incidência ou não da contribuição. Ademais, jamais firmou tese no sentido de que apenas os valores que se incorporarem para fins de benefício comporiam a base de cálculo.

69. Nesse particular, o contribuinte busca inverter a ordem das coisas, para obter o efeito da desoneração. Se a verba for paga de maneira habitual ao empregado, deverá compor a base de cálculo da contribuição e, por consequência, compor também o benefício, não o contrário. Repita-se: em nenhum momento, o STF decidiu que apenas o que compuser o benefício pode constar da base de cálculo da contribuição previdenciária.

(...)

70. Como se percebe, nos moldes do que ficou afirmado pela fiscalização, é pertinente a distinção entre o RPPS e o RGPS. No caso do RGPS, não há nenhuma decisão da Suprema Corte a respeito da necessidade de que as verbas tenham reflexos na aposentadoria. Sendo as verbas habituais e pagas em contraprestação ao trabalho, como no caso dos autos, mostra-se devida a incidência das contribuições previdenciárias.

V – Da alíquota da contribuição para o Gilrat

71. Nos termos do que ficou decidido pela instância de primeiro grau, mostra-se escorreito o procedimento adotado pela fiscalização no que diz respeito à determinação da atividade preponderante da SES e consequente fixação da alíquota do Gilrat.

72. De acordo com a legislação, a alíquota da contribuição para o Gilrat deve ser apurada pela empresa mensalmente e por estabelecimento, com base no código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) da atividade preponderante, assim entendida a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Em se tratando da Administração Pública Direta dos entes federados, a verificação da atividade preponderante e o enquadramento na alíquota da contribuição para o Gilrat devem ser realizados por órgão diretivo com inscrição própria no CNPJ.

(...)

73. Tendo em vista que a Secretaria de Estado de Saúde possui CNPJ próprio e que a ela estão vinculadas diversas unidades de trabalho, a Autoridade Tributária realizou a apuração mensal da atividade preponderante e o enquadramento do estabelecimento fiscalizado (Secretaria de Estado da Saúde) no correspondente grau de risco, levando em conta a atividade que ocupa o maior número de servidores do RGPS, dentre as atividades exercidas nas unidades de trabalho da SES e seus correspondentes códigos da tabela CNAE.

74. Nesse diapasão, o código CNAE da atividade preponderante apurado pela Autoridade Tributária para a Secretaria da Saúde não foi o 8411-6/00 (“Administração pública em geral”), mas o 8610-1/01 (“Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto socorro e unidades para atendimento a urgências”), não tendo o recorrente apresentado nenhum elemento de prova que ensejasse a alteração no enquadramento realizado.

75. Dessa feita, não há como ser acatado o recurso voluntário também quanto ao à alíquota da contribuição para o Gilrat.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior