



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

Processo n° 10860.720908/2014-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.842 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente MUNICÍPIO DE LORENA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2010

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA.

Por voto de qualidade foi rejeitada a nulidade do lançamento por falta de notificação de todos os responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE CONTRATOS NULOS. INCIDÊNCIA.

A nulidade do contrato de trabalho com órgão público, por ausência de concurso público, não afasta a obrigação de recolhimento das contribuições previdências, uma vez que constatada a ocorrência do fato gerador que é a prestação de serviço. Ademais, em matéria Tributária, não importa se o contrato de trabalho é lícito, moral ou formal.

RAZÕES DO RECURSO. DEFESA GENÉRICA NO MÉRITO.

O contribuinte insurge-se basicamente em relação a questão da responsabilidade. No que tange as contribuições lançadas não há contestação específica quanto ao lançamento efetuado, de modo que deve ser mantida a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

COMPETÊNCIAS LANÇADAS.

As competências de 01/2010 a 11/2010, não podem ser alcançadas pelas contribuições, uma vez que o termo de parceria, desconsiderado pelo Fisco, fora rescindido em dezembro de 2009.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o contribuinte compreendido as matérias tributadas podendo exercer de forma plena o seu direito de defesa, não há que se falar em NULIDADE do lançamento.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve juntar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Sessão de 17 de Agosto de 2016 - Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, não aceitar a alegação de vício formal; vencidas a relatora e os conselheiros Fabio Piovesan Bozza e Gisa Barbosa Gambogi Neves. Após, o processo foi retirado de pauta para oportunizar à conselheira relatora o exame das demais questões alegadas.

Sessão de 21 de Setembro de 2016 - Nas demais questões, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento as competências de 01/2010 a 11/2010 e reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%. Vencida a Conselheira Andrea Brose Adolfo, quer negava provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior, Gisa Barbosa Gambogi Neses, Julio Cesar Vieira Gomes, Andrea Brose Adolfo, Alice Grecchi, Fabio Piovesan Bozza

Relatório

1. O presente processo (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, fls. 11) tem por objeto impugnação ao Auto de Infração nº 51.054.102-0, fls. 02, referente às contribuições previdenciárias da empresa (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, I, II e III) não confessadas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços ao autuado mediante a interposição de terceiro (Instituto Sollus), apuradas nos Levantamentos F2 – SEGURADO EMP SMS (01/2009 a 11/2010) e F3 – SEGURADO CI SMS (01/2009 a 12/2009), no valor

total de R\$ 6.252.205,55, consolidado em 06/08/2014, incluídos os respectivos juros e multa de ofício qualificada.

2. O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Relatório Fiscal e anexos (fls. 14/36 e 48/119), nos anexos do Auto de Infração (fls. 03/10, 12/13, 37, 47 e 182) e documentos carreados aos autos pela fiscalização (fls. 38/46 e 120/181).

Do Relatório Fiscal, em síntese, destaca-se:

a) Interposição. O Município de Lorena é o executor das ações de saúde implementadas através do Ministério da Saúde, mais precisamente os Programas de Atenção Básica. Nos termos dos arts. 152 a 159 da Lei Orgânica do Município de Lorena, a responsabilidade referente aos serviços de saúde é do Município e de sua Secretaria Municipal da Saúde - SMS, cabendo a esta a função de selecionar, contratar e remunerar os profissionais que compõem as equipes multiprofissionais de Atenção Básica, inclusive os da Saúde da Família, em conformidade com a legislação vigente, devendo a execução dos serviços ser feita preferencialmente através de serviços públicos e, complementarmente através de serviços privados, sendo que as instituições privadas poderão participar de forma complementar do Sistema Único de Saúde, mediante contrato de direito público ou de convênio, tendo preferência às entidades filantrópicas e as que não tenham fins lucrativos.

A estrutura oferecida à população pelo Município visa cumprir com o disposto na Portaria GM/MS nº 648, de 28/03/2006, do Ministério da Saúde¹, na qual se atribui a responsabilidade às Secretarias Municipais da Saúde - SMS de selecionar, contratar e remunerar os profissionais que compõem as equipes multiprofissionais de Atenção Básica, inclusive os da Saúde da Família, bem como se preconiza que as SMS façam parcerias com instituições governamentais e não-governamentais para fortalecimento (e não enfraquecimento) da Atenção Básica no âmbito do seu território.

Através da formalização de Termo de Parceira firmado com o Instituto Sollus em 04/07/2008, o Município de Lorena insere este Instituto na relação que mantém diretamente com médicos, enfermeiros, técnicos em enfermagem, cirurgiões dentistas, técnicos em higiene dental, auxiliares de consultórios dentários, agentes de saúde, escriturários, assistentes, auxiliares administrativos e demais profissionais atuantes na área de saúde, os quais prestavam serviços na Secretaria Municipal da Saúde do Município de Lorena, nos programas: Programa Saúde da Família, Programa de Especialidades Médicas (Ambulatório) e Serviços Complementares da Saúde e Programa de Pronto Atendimento/Pronto Socorro.

O Instituto Sollus é Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, nos termos da Lei 9.790, de 23/03/1999, regulamentada pelo Decreto 3.100, de 30/06/1999. Em RAIS, GFIP e DIPJ, não há qualquer indício que o Instituto Sollus tenha operado de 1997 a agosto de 2007 com mão-de-obra registrada. Sem patrimônio, sem história, apenas papéis emitidos concedendo-lhe um título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, cujas atividades declaradas são pífias, constituindo-se em cursos, palestras, campanhas de apuração de pressão arterial, muito aquém de uma instituição que poucos meses depois estaria à frente do gerenciamento de Programas de Saúde de diversos Municípios.

A fiscalização verificou que o Sollus realizou contratações direcionadas para a absorção dos segurados empregados que já atuavam no Município como empregados da Prefeitura e de empregados da SPDM - ASSOCIAÇÃO PAULISTA PARA O

DESENVOLVIMENTO DA MEDICINA - CNPJ 61.699.567/0002-73, que já prestavam serviços para o município. A conduta demonstra que o MUNICÍPIO tinha interesse naqueles profissionais já contratados, mas agora tendo os contratos formalizados sob o novo atravessador.

O profissional da área de saúde atuante na Secretaria Municipal de Saúde - SMS somente poderia ter a atividade desmembrada da estrutura se o Sollus tivesse seus próprios hospitais ou seus postos de atendimentos. É impossível o profissional de saúde exercer sua atividade na estrutura física hierarquizada da Secretaria Municipal de Saúde - SMS, conjuntamente com os demais profissionais sem que estejam alheios às regras comuns de cumprimento de horário, de normas internas como identificação, horário de repouso e etc, comuns a todos os servidores que atuam nesta estrutura inclusive a subordinação ao superior hierárquico. Interposição fraudulenta de terceiros é todo ato em que uma pessoa física ou jurídica aparenta ser o responsável por uma operação pela qual de fato não o foi, de modo a interpor-se entre o real sujeito e a relação, com o objetivo central de ocultar este último da relação. No caso concreto, a interposição do Instituto Sollus se estabelece para somente figurar com contratante formal dos segurados inseridos na atividade-fim e com atuação pessoal (e compromisso personalíssimo assumido), subordinados ao cumprimento das regras, sujeitos a controles e avaliações, e exercido de maneira não eventual com prestação de serviço continuada, inclusive migrando do vínculo formal anterior com o Município e com a SPDM para o novo com o Sollus, através da contratação e do interesse do próprio Município. É remunerado, tendo sua remuneração definida pelo Município paga através de verbas federais destinadas a cobrir a folha de pagamento com a saúde, conforme dotação orçamentária específica.

O Instituto Sollus, OSCIP, declarava-se como entidade imune das contribuições previdenciárias (Lei nº 8.212, de 1991, art. 55; e FPAS 639). Por sua vez, o Município repassava, através do convênio, os valores da folha de pagamento e das contribuições previdenciárias, não sendo a contribuição patronal recolhidas por nenhuma das duas partes.

Foi solicitado nos TIF E TIF 01/2014 as Guias da Previdência Social - GPS referentes aos recolhimentos das retenções de 11% sobre as NFS da empresa Instituto Sollus e os Relatórios das prestações de contas mensais da empresa contratada Instituto Sollus, incluindo GFIP e GPS recolhidas, sendo que a Prefeitura informa através do Ofício 268/2014 que esta documentação não foi localizada na Secretária de Finanças, nem na Secretária de Saúde.

b) Desconsideração e Lançamento. Independentemente do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, o art. 149 Código Tributário Nacional autoriza a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, o levantamento do véu do que foi pactuado e formalizado, ao estabelecer que o lançamento (CTN, art. 142) possa ser efetuado por omissão, erro, falsidade na declaração prestada, e principalmente quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

c) Do concurso público. Não obstante o Município tenha usado a OSCIP para fins de realizar contratações de segurados à margem da Constituição Federal, já que o art 37, inciso II, estabelece o ingresso no serviço público somente através de concurso público, e a utilização de PJ interpostas fere exatamente esta exação constitucional, o efeito tributário decorre da não quitação das contribuições previdenciárias devidas.

Verificada a verdade real que é fato gerador, cuja ocorrência acobertada pela cortina da interposição de pessoa jurídica por atos simulados e fraudulentos, caberia à

autoridade administrativa descortiná-los, demonstrando o real sujeito passivo contribuinte e reconstruir a relação tributária omitida pela interposição e pelos fatos geradores ocultados.

d) Bases de cálculo. A base de cálculo corresponde ao montante da remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços ao Município de Lorena no Programa de Saúde da Família, Programa de Especialidades Médicas (Ambulatório), Serviços Complementares da Saúde e Programa de Pronto Atendimento/Pronto Socorro, correspondendo aos médicos, enfermeiros, técnicos de enfermagem, cirurgião dentista, técnicos em higiene dental, auxiliares de consultório odontológico que foram informadas nas GFIP's do Instituto Sollus. O crédito apurado foi identificado em levantamentos específicos: Levantamento F2 - remuneração segurados empregados - SEGURADOS EMP SMS Levantamento F3 - remuneração segurados contribuintes individuais - SEGURADOS CI SMS.

No Anexo I do Relatório Fiscal, constam as remunerações totais lançadas por competência. No Anexo II, estão discriminados nominalmente todos os segurados que prestaram serviços a SMS, assim como a competência, o NIT, a remuneração e o desconto para a previdência social, tudo conforme GFIP's apresentadas pelo Instituto Sollus, tendo como tomador de serviços o Município de Lorena.

e) Multa e prazo decadencial. **Da análise dos fatos, a fiscalização conclui que o Município e o Instituto Sollus agiram em conluio.** Através de condutas simuladas e fraudulentas tanto Município e sua co-partícipe Sollus teriam agido com o fim de retardar conhecimento da autoridade fazendária das condições pessoais de contribuinte, que é o Município, interpondo de modo fraudulento a OSCIP entre ele e o fato gerador, caracterizando a sonegação fiscal. Nesse contexto, aplicou-se a multa de ofício em dobro e o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN

3. Cientificada dos lançamentos em 12/08/2014 (fls. 189), a autuada protocolou em 11/09/2014 (fls. 191) a impugnação de fls. 191/206, considerada tempestiva pelo órgão preparador (fls. 185/186) e instruídas com os documentos de fls. 207/1358.

Alegou, em síntese:

a) Período de vigência da parceria. Segundo o AI nº 51.054.102-0 os fatos geradores da contribuição previdenciária compreendem as competências 01/2009 a 02/2010, 07/2010, 11/2010. Todavia, já no mês de dezembro do ano de 2009, o Município de Lorena promoveu rescisão unilateral do termo de *parceria* entre o Município e a Oscip em questão. A Oscip prestou serviços de 05/01/2009 até 31/12/2009. Para comprovar tais fatos, segue em anexo o termo de rescisão contratual, e mais termo de parceria formalizado entre Município de Lorena e a Oscip ACCB (Associação Civil Cidadania Brasil), formalizado em 06/01/2010.

Logo as competências de 01/2010 a 11/2010 não podem ser alcançadas para imputar cobrança dos fatos geradores do respectivo termo de parceria rescindido já em dezembro de 2009.

b) Regularidade da contratação de OSCIP. Não houve interposição da OSCIP para fraudar pagamento de tributo. Há autorização para as pessoas jurídicas de direito privado participarem da assistência à saúde através do Sistema Único de Saúde - SUS (Constituição, art. 199), tendo o legislador ordinário aprovado a Lei nº 9.790, de 1999, que qualifica as

pessoas jurídicas de direito privado como Organizações Sociais de Interesse Público - OSCIPs e possibilitado sua atuação de forma complementar no SUS (Lei nº 9.790, de 1999, art. 3º, IV).

Com efeito, o Município de Lorena firmou termo de parceria com a Oscip vencedora do concurso de projetos com a finalidade de operacionalização do Programa Saúde da Família, Programa de Especialidades Médicas (Ambulatório), Programa de Pronto de Atendimento e Serviços Complementares da Saúde. Conclui-se, portanto, que não se tratou de simples terceirização de mão de obra o contrato público entre Município e Oscip, mas atividade de fomento na complementação dos serviços de saúde.

O Município de Lorena repassava, através do convênio, os valores da folha de pagamento e das contribuições previdenciárias, agindo nos termos do inciso IV do artigo 10 da Lei 9790, de 1999. Logo, o Município de Lorena não é o causador do dano decorrente de informações fraudulentas constantes das GFIPs da OSCIP, mas ao contrário é o lesado Oscip é tão somente uma qualificação conferida a uma pessoa jurídica com autonomia patrimonial (Código Civil, art. 47), sendo equivocada a pretensão do Fisco de identificar o Município de Lorena como sujeito passivo dos fatos geradores do período 01/2009 a 11/2010. O Fisco deve voltar-se tão somente contra a Oscip, verdadeiro sujeito passivo das exações tributárias. A qualificação como Oscip nos termos do artigo 5º da Lei nº 9.790, de 1999, é concedida pelo Ministério da Justiça e até prova em contrário confere idoneidade a favor da Oscip. Não há ilegalidade por parte do Município de Lorena pelo fato de a Oscip não ter comprovado atividade entre 1997 a 2007. Ademais, a própria Lei nº 9.790, de 1999, não exige atividade anterior como requisito necessário para se firmar termo de parceria. Se o Município de Lorena o exigisse, estaria afrontando o princípio constitucional da legalidade.

O termo de parceria para o fomento na área de saúde é compatível com o ordenamento jurídico. A contratação de pessoal faz parte do ajuste firmado no termo de parceria, mas não é o objeto principal do contrato público. Portanto, não se trata de mera interposição de mão de obra como apregoa o Fisco, inexistindo fraude. Como o Fisco atestou, o Município fez os repasses de receita orçamentária para prestação dos serviços de saúde.

c) Descaracterização do vínculo trabalhista e Desconsideração de atos e negócios jurídicos. O Município de Lorena não integra a relação de emprego e nem é sujeito passivo ou responsável tributário, pois firmou termo de parceria à luz do que prevê a Lei nº 9.790, de 1999, bem como faculta o §1º do artigo 199 da Constituição Federal. Não há demonstração de terceirização da mão de obra a favor do Município. Houve tão-somente fomento da prestação de serviços de saúde. Além disso, não se admite vínculo empregatício direto entre Município de Lorena e os empregados da Oscip Sollus sem prévia aprovação em concurso público (Constituição, art. 37, II).

A Oscip empregou os trabalhadores e não o Município, havendo termo de parceria com a associação Sollus, cujo objeto era a prestação de serviços de forma complementar no atendimento dos programas de saúde e não na interposição de mão de obra.

Logo, o Município não se enquadra como empregador e os empregados contratados mantêm relação de emprego com a Oscip e não com o Município (CLT, arts. 2º e 3º). Além disso, a conduta do Fisco encontra vedação no artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Se a Oscip contratou empregados ilegalmente ela deve ser responsabilizada (Código Civil, art. 47), inclusive por eventual fraude. No entanto, tais conseqüências não alcançam o município de Lorena posto que não há qualquer conduta de agentes públicos que agiram em nome do Município para a prática dos atos aqui debatidos.

No que se refere à tese de os profissionais da saúde somente poderem ter a atividade desmembrada da estrutura do Município se o Instituto Sollus tivesse seus próprios hospitais ou seus postos de atendimentos e da impossibilidade de atuação conjunta dos empregados do Instituto Sollus e servidores do Município de Lorena em um mesmo local, pondere-se tal exigência não encontra respaldo legal (Lei nº 9.790, de 1999, arts. 4º) e que tal exigência poderia acarretar ofensa ao princípio da legalidade.

No que concerne a alegação de contratações direcionadas, estas eram de responsabilidade exclusiva da Oscip. O termo de parceria em sua cláusula terceira estabelece como responsabilidade e obrigação da Oscip:

c) Responsabilizar-se pela contratação e pagamento do pessoal que vier a ser necessário e se encontrar em efetivo exercício nas atividades inerentes à execução deste TERMO DE PARCERIA, inclusive pelos encargos sociais e obrigações trabalhistas decorrentes. As contratações de pessoal devem ser realizadas tendo em vista os princípios constitucionais que regem a atuação da Administração Pública, exceto para cargos de confiança e de livre nomeação da OSCIP parceira

O Fisco pretende com fundamento no comando do artigo 116 do CTN promover a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Contudo, o Município de Lorena não é contribuinte e nem responsável tributário, sob pena de ofensa aos artigos 37 da Constituição Federal e bem como os artigos 47 do Código Civil. 2º e 3º da CLT e 110 do Código Tributário Nacional. Portanto, a desconsideração da relação jurídica entre o empregador Instituto Sollus e seus empregadores não encontra amparo em Lei.

d) Fato gerador e relação jurídica trabalhista. A ocorrência da alegada fraude supostamente perpetrada pelo Município atrai a nulidade da contratação por força do art. 37, II, da Constituição, a descaracterizar o fato gerador e o crédito tributário. Nulo o contrato trabalhista, os valores pagos aos trabalhadores têm natureza jurídica indenizatória.

A regularidade da contratação traz como consequência o nascimento do fato gerador, o que não se vislumbra no caso de contratação nula, não se confundindo a indenização paga com a situação fática estabelecida no art. 22, I e III, e no art. 12, I, ambos da Lei nº 8212, de 1991, e dos incisos I e II do artigo 118 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, é pacífico o entendimento do TST em rechaçar a incidência de contribuições previdenciárias. Portanto, não se caracteriza o fato gerador e o crédito tributário identificado pelo Fisco.

e) Base de cálculo. A base de cálculo deve considerar o término da prestação de serviços pela Oscip a favor do Município de Lorena, em 31/12/2009.

f) Coisa julgada. No que compete à apuração dos fatos geradores dos segurados que ajuizaram demandas trabalhistas em face da OSCIP Instituto Sollus e subsidiariamente o Município de Lorena, o presente processo administrativo encontra-se fulminado pela coisa julgada, eis que compete ao juízo trabalhista apurar e executar as contribuições previdenciárias (Constituição, art. 114). Para comprovar tais ocorrências, solicita-se que sejam determinadas as diligências necessárias junto à Vara do Trabalho de Lorena/SP. Ademais, a hipótese envolve o odioso bis in idem, já que União estariam promovendo a cobrança de exação oriunda de um mesmo fato gerador.

g) Multas. Não sendo devidas as contribuições, também não o são as multas com fundamento na Lei 4502/64, já que não há que se cogitá-las com fundamento nos artigos 68,71, 72 e 73 do texto legal, afastando-se também a incidência das qualificadoras do § 1º do artigo 44 da Lei 9430/96.

h) Conclusão. Diante de todo o exposto, o Auto de Infração não deve subsistir, posto que o Município de Lorena não se encontra na posição de contribuinte ou responsável tributário, quer dizer, não é sujeito passivo das contribuições previdenciárias oriundas da prestação de serviços da OSCIP e seus empregados relativas ao termo de parceria firmado. Portanto, requer seja declarada a insubsistência do auto de infração nº 51.054.102-0 de 06/08/2014, em vista que ele fora lavrado em dissonância aos dispositivos legais vigentes e como consequência a nulidade do auto de infração.

A Turma Julgadora de Primeira Instância julgou improcedente a impugnação, restando a decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2010

INTERMEDIÇÃO IRREGULAR DE MÃO-DE-OBRA. CONTRATO REALIDADE NULO. AUSÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO. PRINCÍPIO DO NON OLET. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

Diante da desconsideração das relações jurídicas formalmente celebradas (intermediação irregular de mão-de-obra) e da configuração do vínculo direto da mão-de-obra com o Município, ainda que nula tal contratação pela não aprovação prévia em concurso público, impõe-se o reconhecimento da incidência das contribuições previdenciárias, pois o ato nulo adentra ao plano da existência jurídica e gera efeitos na esfera tributária, diante do disposto no art. 37, § 2º, parte final, da Constituição da República, e no art. 118, I, da Lei nº 5.172, de 1966 (PARECER/MPAS/CJ nº 965, de 1997; e Precedentes CARF: Acórdãos nº 2301-003.160 e nº 2401-002.316).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A ciência do Acórdão 06-53.013 - 5ª Turma da DRJ/CTA ocorreu em 07/07/2015, mediante Aviso de Recebimento (fl. 1389).

Sobreveio recurso voluntário em 06/08/2015 (fls. 1390/1434). Em suas razões, ratifica os termos da impugnação e acrescenta que são indevidas as contribuições previdenciárias por não ser o município o contribuinte ou responsável tributário; que a multa de 150% não deve subsistir ante a falta de comprovação de fraude, sonegação ou conluio; requer nulidade do auto de infração.

Acosta decisão do Tribunal de Contas de São Paulo (fl. 1436/1438), julgando regular o Termo de Parceria firmado entre o Município de Lorena e a OSCIP - Instituto Sollus.

Aduz que não pode haver outra interpretação em razão da insegurança jurídica vivenciada pelo Município.

É o relatório.

Voto

Conselheira Alice Grecchi

O presente recurso possui os pressupostos de admissibilidade do Decreto 70.235/72, merecendo ser conhecido.

Da Responsabilidade Passiva Solidária

O recorrente insurge-se alegando que há autorização para as pessoas jurídicas de direito privado participarem da assistência à saúde através do SUS - Sistema Único de Saúde, de acordo com previsão constitucional.

Aduz que a partir dessa possibilidade, a Lei 9.790/99 que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e institui e disciplina o Termo de Parceria.

Cabe, por oportuno, colacionar excertos do Relatório Fiscal (fls. 14/36):

2. No procedimento fiscal, a fiscalização apurou que o MUNICÍPIO DE LORENA, no período de 01/2009 a 11/2010, interpôs pessoa jurídica constituída na forma de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, INSTITUTO SOLLUS, deixando de declarar nas suas GFIP's e recolher as contribuições sociais previdenciárias sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços ao MUNICÍPIO na atividade pública, cujos contratos de trabalho foram apenas formalizados junto à interposta OSCIP.

4. Através de formalização de TERMO DE PARCERIA firmado com o Instituto Sollus em 04/07/2008, o Município de Lorena insere este Instituto na relação que mantém diretamente com médicos, enfermeiros, técnicos em enfermagem, cirurgiões dentistas, técnicos em higiene dental, auxiliares de consultórios dentários, agentes de saúde, escriturários, assistentes, auxiliares

5. O Instituto Sollus, Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, declarava-se como entidade imune das contribuições previdenciárias através de informação fraudulenta em campo da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, informando o código FPAS 639 no campo destinado somente às entidades beneficentes de assistência social - EBAS, enquadradas no art. 55 da Lei 8.212/91, assim não declarava as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados cujos contratos de trabalho formalizava. Por sua vez o Município repassava, através do convênio, os valores da folha de pagamento e das contribuições previdenciárias, que por fim não eram recolhidas por nenhuma das duas partes

80. Da análise dos fatos, a fiscalização concluiu que o MUNICÍPIO e o INSTITUTO SOLLUS agiram em conluio demonstrando claramente que o convenio efetuado serviu apenas para formalizar os vínculos trabalhistas na OSCIP SOLLUS dos profissionais que atendem ao Programa de Saúde da Família, Programa de Especialidades Médicas (Ambulatório), Serviços Complementares da Saúde e Programa de Pronto Atendimento/Pronto Socorro, prestando serviços para o MUNICÍPIO DE LORENA.

81. Através de condutas simuladas e fraudulentas tanto MUNICÍPIO e sua co-partícipe SOLLUS agem com fins de retardar o conhecimento da autoridade fazendária das condições pessoais de contribuinte, que é o MUNICÍPIO, interpondo de modo fraudulento a OSCIP entre ele e o fato gerador, caracterizando a sonegação fiscal.

Infere-se da rápida leitura dos trechos do Relatório Fiscal que há um conjunto de fatos que nos levam a concluir que temos no presente processo legítimo caso de responsabilidade tributária solidária.

84. Dos fatos apurados fica caracterizada que as partes atuaram de forma dolosa, fraudulenta e simulada, na utilização de PJ INTERPOSTA para a formalizar os vínculos trabalhistas em interposta e simularem questões como atendimento aos preceitos legais e constitucionais que amparam as contratações de pessoa no serviço público. |

A todo momento é mencionado no Relatório Fiscal que tanto o Município autuado quanto o Instituto Sollus, agiram em conjunto, em conluio, simulando uma situação de fato inexistente.

Entretanto, a fiscalização entendeu que o Instituto Sollus, por ser interposta pessoa na relação jurídica entre o Município e os empregados, deveria ser excluído da relação Tributária, conforme se depreende do item 49 do relatório.

49. A ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias independe da formal relação jurídica que foi constituída FRAUDULENTAMENTE entre os segurados empregados e a OSCIP SOLLUS, os quais foram qualificados como empregados na relação trabalhista com a interposta. POR SER INTERPOSTA O SOLLUS É AFASTADO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Não obstante o entendimento do fiscal autuante, chamo a atenção para a última frase do item 5 acima colacionado: *Por sua vez, o Município repassava através de convênio, os valores da folha de pagamento e das contribuições previdenciárias, que por fim não eram recolhidas por nenhuma das duas partes. (grifei).*

Ora, se o Município repassava os valores dos salários e das contribuições previdenciárias e a OSCIP - Sollus informava em GFIP o código 639 (de imune), não fazendo o recolhimento dessas contribuições, como pode se atribuir responsabilidade tributária somente ao recorrente que realizava o repasse desses valores?

69. Pelos fatos apurados, fica imputada, na qualidade de Sujeito Passivo Contribuinte a pessoa jurídica de direito público interno Município de Lorena, a responsabilidade pelo crédito tributário apurado nas competências 01/2009 a 11/2010, do montante consolidado discriminado no respectivo Auto de Infração lavrado, relativo às contribuições previdenciárias dispostas nos inc. I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, **não recolhidas e não declaradas em GFIP.**

Como mencionado pelo recorrente "*o Município de Lorena fez repasses à Oscip Instituto Sollus para que aquela recolhesse as contribuições previdenciárias relativas aos fatos gerados ocorridos*".

Os repasses, segundo a defesa do município, por sua vez, encontram previsão na Lei nº 9.790/99, não reconhecendo a ocorrência de irregularidade nesse ponto:

Art. 10. O Termo de Parceria firmado de comum acordo entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público discriminará direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias.

[...]

IV - a de previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis usadas pela organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;

[...]

Para corroborar sua tese defensiva, o recorrente apresentou decisão do Tribunal de Contas de São Paulo, que julgou **regular o termo de parceria** e seus aditivos firmado entre o Município e o Instituto Sollus.

**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
GABINETE DO CONSELHEIRO ANTONIO ROQUE
CITADINI**

**TC-000497/014/10 - TC-000919/014/10 - TC-000920/014/10
Órgão Público Parceiro: Prefeitura Municipal de Lorena.
Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
(OSCIP): Instituto Sollus.**

Decisão: Julgados regulares o Termo de Parceria firmado em 04/07/2008, entre a Prefeitura Municipal de Lorena e a OSCIP Instituto Sollus, e o Termo Aditivo assinado em 06/07/2009, tomando conhecimento do Termo de Compromisso ajustado entre as partes. Decidiu, outrossim, nos termos do artigo 33, III, “a”, da Lei Complementar nº 709/93, julgar irregulares as prestações de contas dos recursos repassados nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, condenando a entidade beneficiária à devolução dos valores recebidos, no prazo de 30 (trinta) dias, com as devidas correções. Determinou, por fim, a remessa de cópias ao Ministério Público Estadual, para as providências cabíveis. Presente o Procurador do Ministério Público de Contas, Dr. Rafael Neubern Demarchi Costa. Publique-se. São Paulo, 10 de março de 2015. ANTONIO ROQUE CITADINI – Presidente e Relator

Diante de todo o contexto aqui exposto, esta relatora entende que identificada a ocorrência do fato gerador e as pessoas que tenham nele interesse, torna-se imprescindível que a autoridade administrativa lançadora/autuante imponha formalmente contra aos sujeitos passivos solidários a cobrança do tributo devido, sob pena de violação aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa e, uma vez constada essa violação nulo será o procedimento pela ausência de notificação/intimação, imprescindível para a constituição do crédito tributário.

No presente caso, de fato, observo nos autos que a autoridade fiscal ignorou o vínculo empregatício dos empregados com o Instituto Sollus, uma vez que por ser considerada "Pessoa Jurídica Interposta na Fraude Tributária" foi afastada da responsabilidade tributária, ao passo que apenas contra o Município de Lorena foi lavrado auto de infração, inexistindo nos autos qualquer registro de termo de sujeição passiva relativo à OSCIP mencionada.

Constatado o vínculo do Instituto Sollus com a situação fática que constitui fato gerador da obrigação tributária, fica evidente a existência de responsabilidade passiva solidária entre o Instituto e o Município de Lorena, nos termos do art. 124, I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal

Portanto, identificada a existência de responsabilidade solidária, é dever da Autoridade fiscal promover a inclusão formal da empresa responsável no polo passivo do Processo Administrativo Fiscal (PAF), isso também por imposição do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, o qual estabelece que todo responsável é sujeito passivo tributário.

É condição essencial para o lançamento válido a intimação/notificação de todos os sujeitos passivos do crédito tributário, conforme determina o art. 10, inciso V, do Decreto 70.235/72, sob pena de violação dos princípios do Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla defesa.

Decreto 70.235/72:

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

[...]

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

[...]

Corroborando a determinação legal acima delineada, a Secretaria da Receita Federal editou a Portaria RFB 2.284/10, tratando especificamente os procedimentos a serem adotados pelos agentes fiscais, quando constatada pluralidade de sujeitos passivos tributários, ***in verbis:***

Art. 2º Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos,

reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§ 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

Dessa forma, inexistindo termo de sujeição passiva em relação ao Instituto Sollus, restam violados os direitos ao Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla Defesa, bem como eivado de vício insanável o Auto de Infração AI DEBCAD 54.054.102-0, por descumprir requisito de validade do art. 10, V do Decreto 70.235/72, sendo imperioso reconhecer a nulidade do Lançamento.

A propósito, sobre o tema, trago ementa ao Acórdão 2301-004.653, Processo 15586.000258/2008-13, em que esta relatora foi designada para redigir o voto vencedor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2001 a 30/06/2004

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE CRÉDITO TRIBUTÁRIO AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA.

É dever legal e constitucional da Administração Tributária proceder a notificação de todos os responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, de modo que, no presente caso, ao deixar de cientificá-los do lançamento, restou violada a garantia constitucional do devido processo legal, e por consequência, cerceado o direito de defesa dos interessados na condição de responsáveis solidários pelo crédito ora discutido. Portanto, tal vício não pode ser sanado, eis que a intimação dos responsáveis tributários quando solidários é requisito intrínseco à validade do lançamento, a qual deve ser perfectibilizada dentro do prazo decadencial, de modo que o presente não subsiste por vício que acarreta a nulidade do mesmo.

Recurso Voluntário Provido

Assim, entendo que o ato está eivado de vício material, eis que, por se tratar de solidariedade passiva, deixou o Agente Fiscal de observar os princípios constitucionais pertinentes, mais precisamente ao que diz respeito ao devido processo legal, no que tange à ampla defesa e contraditório, na medida em que não notificou/considerou como sujeitos

passivos solidários a interposta pessoa, OSCIP - Instituto Sollus, o que torna nulo o presente lançamento.

Tendo em vista que esta relatora, por voto de qualidade, restou vencida, na sessão de 17 de agosto de 2016, em relação a nulidade do lançamento, quanto a Responsabilidade Passiva Solidária, pois entendia ser dever legal e constitucional da Administração Tributária proceder a notificação de todos os responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, entendendo que se tratava de requisito intrínseco à validade do auto de infração, ocorre que, vencida, por determinação regimental, é dever analisar as demais questões de mérito.

Das Demais Questões de Mérito

A defesa do Município é no sentido de que não é o sujeito passivo ou responsável tributário que se refere a tais exações, que foi regular o Termo de Parceria firmado com o Instituto Sollus e que, caso seja considerada a fraude, o contrato trabalhista possui natureza indenizatória, não incidindo as contribuições previdenciárias. Ou seja, a defesa do recorrente é genérica quanto as bases de cálculos das contribuições previdenciárias e exaustiva no sentido de não ser o sujeito passivo das obrigações tributárias.

Contudo, quanto à questão de possível ilegitimidade passiva ou responsabilidade solidária do Instituto Sollus, verifica-se que essa questão foi julgada como preliminar de mérito e que, como dito anteriormente, esta relatora restou vencida.

Das Alegações Acerca da Nulidade do Contrato Trabalhista e Ofensa à Coisa Julgada e *Bis in Idem* em Relação às Contribuições Já Recolhidas na Esfera da Justiça do Trabalho.

O Município aduz que a pretensão do Fisco em firmar vínculo empregatício direito entre o recorrente e os empregados da Sollus é inviável juridicamente, reafirmando que os empregados prestavam serviço à Oscip e não para o Município.

O recorrente alega que "*a insistência do Fisco em demonstrar a ocorrência de fraude perpetrada pelo Município e nulidade na contratação de pessoal com base no artigo 37 da Constituição Federal acaba por descaracterizar o fato gerador e o crédito tributário.*" Afirma que o "*contrato trabalhista reputado nulo tem natureza indiscutivelmente indenizatória*".

No que concerne à apuração dos fatos geradores dos segurados que ajuizaram demandas trabalhistas em face do Instituto Sollus e subsidiariamente ao Município de Lorena, o recorrente argumenta que "*o presente processo administrativo será fulminado pela coisa julgada*".

Verifica-se nos parágrafos antecedentes que as razões do recurso voluntário em muito se assemelharam (para não dizer que se repetiram) aos fundamentos da peça impugnatória.

Neste contexto, tendo em vista que a decisão recorrida já apreciou os argumentos acima referidos, adoto as razões de decidir da decisão *a quo*, os quais acolho e ratifico. Abaixo, transcrevo excertos que elucidam a matéria nestes pontos.

[...]

19. A contratação de empregado sem aprovação prévia em concurso público é ato nulo, nos termos da lei (Constituição, art. 37, II e § 2º). Diante desse dispositivo, o Tribunal Superior do Trabalho cristalizou seu entendimento na Súmula nº 363, posteriormente alterada para abarcar as horas extras, como podemos observar:

[...]

Súmula n.º 363. CONTRATO NULO. EFEITOS (nova redação)

A contratação de servidor público, após a CF/1988, sem prévia aprovação em concurso público, encontra óbice no respectivo art. 37, II e § 2º, somente lhe conferindo direito ao pagamento da contraprestação pactuada, em relação ao número de horas trabalhadas, respeitado o valor da hora do salário mínimo, e dos valores referentes aos depósitos do FGTS. (Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003)

22. Ainda que possamos questionar, no âmbito trabalhista, a limitação da indenização (para se evitar o enriquecimento sem causa) ao “número de horas trabalhadas, respeitado o valor da hora do salário mínimo, e dos valores referentes aos depósitos do FGTS”, eis que o dano envolve também as demais verbas devidas a um empregado, em ofensa ao princípio da irretroatividade das nulidades trabalhistas, a jurisprudência se alicerçou na aplicação e interpretação das normas veiculadas no art. 182 do Código Civil (Código Civil de 1916, art. 158) e no art. 19-A da Lei nº 8.036, de 1990, com respaldo na parte final do § 2º do art. 37 da Constituição 6 (nos termos da lei também se refere aos efeitos da nulidade do ato) 7.

23. Destaque-se, contudo, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não versa expressamente sobre serem ou não devidas contribuições previdenciárias em face do contrato de emprego nulo por ausência de concurso.

25. Esse entendimento, entretanto, não leva em conta que as contribuições em tela têm natureza jurídica de tributo e que o Direito Tributário observa o princípio do *non olet*, sendo a validade jurídica dos atos efetivamente praticados (prestação direta de serviços sem concurso público) e os seus efeitos na esfera do direito trabalhista e administrativo irrelevantes para a caracterização da ocorrência do fato gerador, por força do art. 118, I, da Lei nº 5.172, de 1966, norma incidente inclusive em razão do disposto na parte final do § 2º do art. 37 da Constituição.

26. Diante da desconsideração das relações jurídicas formalmente celebradas (intermediação irregular de mão-de-obra) e da configuração do vínculo direto da mão-de-obra com o Município, ainda que nula tal contratação pela não aprovação prévia em concurso público, impõe-se o reconhecimento da incidência das contribuições previdenciárias, pois o ato nulo adentra ao plano da existência jurídica e gera efeitos na esfera tributária, por força do art. 118, I, da Lei nº 5.172, de 1966.

27. O entendimento aqui esposado está respaldado no Parecer/MPAS/CJ n° 965, de 1997, aprovado pelo Ministro da Previdência e Assistência Sociais (Lei n° 11.457, de 2007, art. 48, II; e Lei Complementar n° 73, de 1993, art. 42¹⁰), in verbis:

[...]

28. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF corrobora o entendimento de serem devidas as contribuições objeto do presente lançamento, como podemos observar:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008 (...)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE CONTRATOS NULOS. A nulidade do contrato de trabalho com órgão público, por ausência de concurso, não afasta a obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias, pois verificada a ocorrência do fato gerador, consistente na remuneração do segurado, deve haver a tributação. (...)

(Processo n° 10530.725863/2010-39, Acórdão n° 2301-003.160 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 2ª Seção de Julgamento, Sessão de 18/10/2012)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - CONTRIBUIÇÃO A CARGO DOS ENTES PÚBLICOS - SERVIDORES EFETIVOS - EXIGÊNCIA DE CONCURSO PÚBLICO - SERVIDORES IRREGULARES - CONTRATO NULO - PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO - FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (...)

A fiscalização previdenciária é competente para caracterizar segurado empregado para efeitos previdenciários, sempre que presentes os requisitos descritos no art. 12, I da Lei 8212/91.

A contratação de servidores sem concurso público após CF/88, gera a nulidade do contrato, sem pagamento das verbas trabalhistas, porém o pagamento pela prestação dos serviços é fato gerador de contribuições previdenciárias. (...)

(Processo n° 10530.721234/2010-30, Acórdão n° 2401-002.316 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/ 2ª Seção de Julgamento, Sessão de 12/03/2012)

29. Acrescente-se que não se trata de definição ou limitação de competência tributária, mas dos desdobramentos tributários de ato nulo, inclusive com o respaldo da parte final do § 2º do art. 37 da Constituição. Logo, não se cogita na aplicação do art. 110, da Lei n° 5.172, de 1966.

30. Destarte, apesar de os fatos colhidos pela fiscalização revelarem a inexistência de um contrato de emprego válido e de serem devidos apenas valores de natureza indenizatória sob a égide trabalhista, para o enquadramento da situação fática na definição legal do fato gerador das

contribuições objeto do lançamento tais circunstância devem ser abstraídas. Logo, são diversos os desdobramentos trabalhistas e tributários do ato de se intermediar ilegalmente mão-de-obra para o poder público, em inobservância ao disposto no inciso II do art. 37 da Constituição.

31. Diante da constatação de a realidade dos fatos não corresponder aos contratos formalizados na relação triangular artificial (Termo de Parceira e contratos de emprego com o intermediador), por ter havido efetivamente contratação direta sem concurso público (contrato realidade nulo), a fiscalização tem o poder-dever de desconsiderar tais negócios jurídicos e reconhecer a figura do segurado empregado, ainda que no âmbito de um contrato de emprego nulo, e de considerar o Município atuado como o contribuinte das contribuições previdenciárias patronais ora lançadas.

32. A defesa alega que o presente lançamento enseja a invasão da competência da Justiça do Trabalho, ofensa à coisa julgada e *bis in idem* em relação às contribuições já recolhidas na esfera da Justiça do Trabalho.

33. A respeito do presente tema, a Emenda Constitucional nº 45 de 2004 trouxe importante modificação na redação dada ao art. 114 da CF para que a Justiça do Trabalho promova “a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”.

[...]

36. No âmbito do processo trabalhista, a norma consolidada é clara no sentido de ser a União terceiro interessado para tão-somente recorrer da discriminação da natureza jurídica das parcelas constantes na sentença trabalhista, cognitiva ou homologatória de acordo, e a respeito da definição do sujeito passivo da obrigação acessória de recolher os tributos devidos à União.

37. Segundo a jurisprudência trabalhista, a União não pode exigir nem mesmo a observância de uma proporção entre o pedido inicial e o acordado, tendo as partes, por conseguinte, livre disposição acerca da relação jurídica trabalhista havida (Súmula nº 67 da Advocacia-Geral da União¹¹). Logo, a União não pode atacar na esfera da Justiça Trabalhista a configuração da relação jurídica privada subjacente ao fato gerador tributário, não se sujeitando, por conseguinte, aos efeitos da coisa julgada.

38. Não integrando a União a lide trabalhista em relação à relação jurídica privada subjacente ao fato gerador tributário e constatando em ação fiscal junto ao Município de Lorena que houve intermediação ilegal de mão-de-obra e vínculo direto com os trabalhadores não precedido de concurso público e que as Reclamatórias Trabalhistas se inseriram no contexto da simulação detectada, a fiscalização tem a obrigação legal de

exercer o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias da empresa com lastro no art. 149, VII, da Lei nº 5.172, de 1966, constituindo-as contra o Município, ou seja, contra o real contratante dos segurados, ainda que mediante contrato de trabalho realidade nulo por ofensa ao art. 37, II, da Constituição.

39. A competência da Justiça do Trabalho para determinar o recolhimento das contribuições previdenciárias se limita às sentenças condenatórias que proferir, conforme assentado na Súmula nº 368 do TST¹² e na Súmula Vinculante nº 28 do Supremo Tribunal Federal¹³. As petições carreadas aos autos revelam que os reclamantes não sustentaram a existência de vínculo direto com o Município, postulando apenas sua responsabilização trabalhista subsidiária, em harmonia com a simulação apontada pela fiscalização. Portanto, na presente autuação, não se lançou novamente as contribuições da empresa Instituto Sollus (a rigor, equiparado à empresa) eventualmente constituídas no âmbito das Reclamatórias Trabalhistas.

40. Note-se ainda que o lançamento não viola o art. 101 da IN RFB nº 971, de 2007, pois tem por lastro, conforme já explicitado, a constatação de que o Município, o Instituto Sollus e os trabalhadores incorreram em simulação para ocultar a contratação direta pelo Município e afastar o recolhimento das contribuições efetivamente devidas, tendo inclusive o Instituto Sollus se declarado, indevidamente e no âmbito da simulação empreendida, como entidade imune para não recolher as contribuições previdenciárias da empresa.

41. Destarte, não há invasão da competência da Justiça do Trabalho e nem *bis in idem* ou ofensa à coisa julgada material, impondo-se, nesse contexto, o indeferimento do pedido de diligência junto à Vara do Trabalho de Lorena/SP, eis que desnecessária e prescindível (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, *caput*).

[...]

No caso dos autos, no que tange as contribuições pagas na Justiça do Trabalho não se trata de *bis in idem*, pois nas ações foram discutidas diferenças salariais, juros por pagamentos efetuados em atraso, etc. no entanto o Auto de Infração lançou as remunerações declaradas em GFIP pelo Instituto SOLLUS. Em relação as nulidades, ainda que se trate de contrato nulo, não há como considerar indevidas as contribuições previdenciárias, uma vez que, em matéria de Direito Tributário a origem dos rendimentos independe da fonte (se lícita ou moral). Ademais, restou comprovado que efetivamente houve a prestação de serviços, de modo que não há como afastar a incidência das contribuições.

Das Alegações Acerca das Competências Lançadas

Postula, a Recorrente, que as competências de 01/2010 a 11/2010 não sejam alcançadas para imputação de cobrança, uma vez que o termo de parceria foi rescindido em dezembro de 2009.

Foram acostados, na impugnação, documentos com os quais pretende comprovar as suas alegações:

- Em fls. 217 a 241 consta o contrato efetuado entre a Recorrente e a OSCIP SOLLUS firmado 04 de julho de 2008.

- Em fls. 242 a 248 - Avaliação de Parceria Instituto Sollus – na qual consta a manifestação da Comissão Controle Interno da Prefeitura Municipal de Lorena descrevendo as irregularidades constatadas e ao final fez constar a seguinte conclusão:

Opino, portanto, a rescisão unilateral do Termo de Parceria firmado entre a Prefeitura Municipal de Lorena e o Instituto Sollus, firmado em 04 de julho de 2008 e seu termo aditivo firmado em 06 de julho de 2009, e, a fim de evitar a paralisação dos serviços de saúde no Município de Lorena, que se efetue diretamente o pagamento dos salários devidos aos funcionários do Instituto diretamente aos mesmos, sem que se efetue repasse para o Instituto.

- Em fls. 249 e 250 foi acolhida, pelo Sr. Prefeito Municipal, a Avaliação e determinada a abertura de procedimento administrativo para apurar os fatos contidos no parecer da Comissão de Controle interno.

- Em fls. 251 consta o encaminhamento da minuta de notificação de rescisão contratual com o Instituto SOLLUS.

- Em fls. 252 a 253 foi acostada a notificação com a respectiva ciência em 18 de dezembro de 2009.

- Em fls. 255 a 263 foi juntado um novo Termo de parceria entre a Recorrente e a OSCIP Associação Civil Cidadania Brasil firmado em 06 de janeiro de 2010.

Constata-se em todo o Relatório Fiscal, desde seu início em fl. 14, que o lançamento fiscal se restringe a Pessoa Jurídica Interposta - OSCIP Instituto SOLLUS, conforme abaixo:

COMPROT - 10860.720908/2014-71**RELATÓRIO FISCAL****SUJEITO PASSIVO FISCALIZADO**

CONTRIBUINTE: MUNICÍPIO DE LORENA – PREFEITURA MUNICIPAL
 CNPJ: 47.563.739/0001-75
 ENDEREÇO: Rua Capitão Messias Ribeiro, 625 – Centro.
 CIDADE: Lorena UF: SP CEP: 12.607-020
 CNAE : 75.11/6 CNAE FISCAL: 841160-0 FPAS : 582-0

PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA NA FRAUDE TRIBUTÁRIA

Nome: INSTITUTO SOLLUS
 CNPJ: 66.654.211/0001-56
 Endereço: Rua Vergueiro, 2556 Bairro: Vila Mariana
 Município: São Paulo UF: SP CEP: 04.102-000

PERÍODO FISCALIZADO: 01/2009 a 12/2010

COMPETÊNCIAS DO LANÇAMENTO: 01/2009 a 11/2010

INTRODUÇÃO

1. O presente Relatório da Atividade Fiscal descreve os fatos apurados no decorrer do procedimento fiscal amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal 0810800-2014.00068, para fins de constituição dos créditos tributários relativos aos tributos e contribuições, acrescidos de juros, multas de mora e multa isolada por descumprimento de obrigações tributárias acessória, lançadas de ofício através da lavratura do auto de infração que consta no processo administrativo fiscal digital nº 10860.720908/2014-71.

2. No procedimento fiscal, a fiscalização apurou que o MUNICÍPIO DE LORENA, no período de 01/2009 a 11/2010, interpôs pessoa jurídica constituída na forma de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, INSTITUTO SOLLUS, deixando de declarar nas suas GFIP's e recolher as contribuições sociais previdenciárias sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que prestaram serviços ao MUNICÍPIO na atividade pública, cujos contratos de trabalho foram apenas formalizados junto à interposta OSCIP.

A Decisão *a quo* manteve o lançamento com os seguintes fundamentos:

[...]

16. A documentação apresentada pelo impugnante evidencia que formalmente o vínculo com o Instituto Sollus se encerrou em 31/12/2009. Contudo, considerando-se que a prova constante dos autos revela que a prestação de serviços se processava diretamente entre a mão-de-obra intermediada e o autuado, deve prevalecer a prova que mais se aproxima da prestação de serviços, ou seja, as declarações veiculadas em GFIPs do Instituto Sollus dando conta do fornecimento/intermediação de mão-de-obra ao Município nas competências 01, 02, 07 e 11/2010. Por conseguinte, não se cogita em erro na delimitação temporal da base de cálculo.

Embora, segundo a Decisão de DRJ deve prevalecer “a prova **que mais se aproxima** da prestação de serviços, ou seja, as declarações veiculadas em GFIPs do Instituto Sollus” (grifei), no presente caso, o Fisco considerou como Pessoa Jurídica Interposta apenas o Instituto SOLLUS, sendo que nada consta contra a OSCIP Associação Civil Cidadania Brasil. O contrato com a SOLLUS, restou comprovadamente rescindido em 18 de dezembro de 2009 e, em janeiro de 2010 fora firmado um novo contrato com a Associação Civil Cidadania Brasil,

razões pelas quais entendo que assiste razão ao Recorrente, neste item, devendo ser excluídas do lançamento as competências de 01/2010 a 11/2010.

Bases de Cálculo - Incidência das Contribuições

Quanto a contribuição da empresa sobre a remuneração de empregados, o recorrente somente afirma que *"não se aplica ao caso em questão"*.

No tópico *"DA CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS/COOPERATIVAS AS REMUNERAÇÕES PAGAS, DISTRIBUÍDAS OU CREDITADAS A AUTÔNOMOS, AVULSOS E DEMAIS PESSOAS FÍSICAS E DOS COOPERADOS, DE QUE TRATA A LEI COMPLEMENTAR Nº 84/96 ATÉ 02/2000 E CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS S/A REM. A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS, DE QUE TRATA A LEI Nº 8.212/91, REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99 - LEI 8.2112/91, art. 22, III - Competências: 01/2009 a 05/2009, 07/2009 a 12/2009"*, o Município cinge-se a alegar, também, que não se aplica ao caso em questão.

No que se refere a contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, o recorrente se limita a alegar que *"EM QUE PESE OS ARGUMENTOS TRAZIDOS A BAILA PELO FISCO, NÃO FORAM SUFICIENTES PARA COMPROVAR A LEGITIMIDADE PASSIVA, NEM MESMO A ORIGEM DAS COBRANÇAS, ESPECIALMENTE OS VALORES, ALÍQUOTAS APLICADAS E ÍNDICES DE JUROS, TORNANDO NULO O AUTO DE INFRAÇÃO, VISTO QUE O MUNICÍPIO EM RELAÇÃO AOS SEUS SERVIDORES RECOLHE VALOR DIVERSOS DO ESTABELECIDO."*

Entretanto, o recorrente não acostou nenhum documento ou prova capaz de corroborar sua alegação e/ou que conteste firmemente o lançamento efetuado. No caso das alíquotas SAT/RAT, seria imprescindível que o autuado trouxesse elementos que pudessem justificar a alíquota diversa da que foi lançada (2%), o que não ocorreu.

Quanto ao fundamento legal dos acréscimos legais, o recorrente aduz que *"não consta de forma pormenorizada os índices e valores, cerceando a possibilidade de defesa e gerando nulidade do referido auto."*

Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que, neste quesito, o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade e tampouco cerceamento de defesa.

Da análise do Auto de Infração (fls. 02/10), bem como do Relatório Fiscal e seus anexos (fls. 14/119), verifica-se, que todos os elementos necessários para a constituição do crédito estão presentes, não havendo mácula no lançamento nesse aspecto e nem cerceamento de defesa, uma vez que foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório tanto na impugnação quanto no presente recurso.

Por fim, tendo em vista que a defesa não contesta o mérito do lançamento efetuado e que a questão da (i) legitimidade passiva foi analisada como prejudicial de mérito, deve subsistir a decisão *"a quo"* por seus próprios fundamentos.

Da Multa Qualificada

No que tange à aplicação da multa, a autoridade lançadora entendeu que estar-se-ia diante de caso de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

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

[...]

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Segunda tal norma, os casos de evidente intuito de fraude estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais determinam que:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O Município insurge-se alegando que não houve comprovação de fraude, sonegação ou conluio, uma vez que o "termo de parceria e seus aditivos foram julgados regulares pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo..."

A qualificação da multa teve por fundamento a celebração de contrato com o Instituto Sollus-OSCIP, que segundo a fiscalização, visou "*retardar o conhecimento da autoridade fazendária das condições pessoais do contribuinte, que é o MUNICÍPIO, interpondo de modo fraudulento a OSCIP entre ele e o fato gerador...*".

Contudo, entendo que no presente caso não ficou demonstrada o dolo com revestido do intuito de sonegar o tributo por parte da recorrente, uma vez que restou consignado no Relatório Fiscal (fl. 16), que o Município "*repassava através de convênio, os valores da folha de pagamento e das contribuições previdenciárias, que por fim não eram recolhidas por nenhuma das partes*".

5. O Instituto Sollus, Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, declarava-se como entidade imune das contribuições previdenciárias através de informação fraudulenta em campo da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, informando o código FPAS 639 no campo destinado somente às entidades beneficentes de assistência social – EBAS, enquadradas no art. 55 da Lei 8.212/91, assim não declarava as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados cujos contratos de trabalho formalizava. Por sua vez o Município repassava, através do convênio, os valores da folha de pagamento e das contribuições previdenciárias, que por fim não eram recolhidas por nenhuma das duas partes

Para a aplicação da multa qualificada exige-se que reste provada presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados elencados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

Ou seja, para a aplicação da multa de ofício qualificada exige-se que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido: Compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

Como se pode constatar, não existiu, por parte do recorrente, as condutas autorizadoras da qualificação da multa. O dolo específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo é o intuito evidenciado da fraude, condição que não se vislumbra na conduta do Município que, segundo a fiscalização, **REPASSAVA os valores à OSCIP**. Verifica-se também que o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo julgou regular o Termo de Parceria firmado entre o Município e o Instituto Sollus.

Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado (nota fiscal fria, calçada, declaração do beneficiário do pagamento de que não prestou os serviços etc), sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada

Neste contexto, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente a sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%.

Por tudo, não está configurado e demonstrado nos autos o dolo específico com finalidade de não recolher as contribuições previdenciárias. Assim, entendo que deve ser reduzida a multa de ofício para o percentual de 75%.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO para excluir do lançamento as competências de 01/2010 a 11/2010 e reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora

