



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.001865/2009-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.973 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente FREDERICO WESTPHALEN PREFEITURA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ÓRGÃO PÚBLICO. LANÇAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

O lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais não tem o condão de estabelecer vínculo empregatício com a administração pública. Os efeitos são meramente tributários não se irradiando sobre a esfera administrativa do ente público.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE CONTRATOS NULOS.

A Constituição Federal prevê que os trabalhadores, mesmo sem vínculo empregatício, estão amparados pelo Regime Geral de Previdência Social.

A nulidade do contrato de trabalho com órgão público por ausência de concurso público não afasta a obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias.

RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

A sujeição do Município no polo passivo decorre dos fatos ocorridos, da verificação da hipótese de incidência contributiva junto ao mesmo.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

O órgão público deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

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

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 650 e ss).

Pois bem. O Município acima identificado foi notificado a recolher as contribuições previdenciárias (quota patronal) incidentes sobre as folhas de pagamento da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Frederico Westphalen - APAE, referentes ao Programa de Agentes Comunitários de Saúde - PACS e Programa da Saúde da Família - PSF, decorrentes de convênios formalizados com o Município, por se considerar vínculo direto dos trabalhadores com o conveniente, em razão dos seguintes motivos apresentados pela autoridade lançadora:

- O Município (conveniente) tem autoridade direta com os segurados integrantes dos convênios. Determina admissões, rescisões;
- A conveniada recebe do Município um valor de "comissão 10%";
- Também constam pagamentos de férias, rescisões, pagamento de despesas de passagem e alimentação dia 17/05/2005, repasse para curso em 30/09/2005 e 26/06/2006, pagamento do 14º salário em 14/06/2007, conforme verificamos nos pagamentos efetuados à APAE constantes dos empenhos anexos a partir dos arquivos digitais.
- A conveniada recolhe à seguridade social somente a contribuição descontada dos segurados empregados porque a mesma é entidade filantrópica.

A exigência fiscal, consolidada em 22/07/2009 (principal + juros + multa de ofício) é de R\$ 573.631,07 (quinhentos e setenta e três mil e seiscentos e trinta e um reais e sete centavos). A multa de ofício sofre redução nas situações previstas no art. 60 da lei no 8.218/91, na redação dada pela lei no 11.941/2009.

Tempestivamente, o autuado se insurge contra a exigência fiscal, apresentando as razões consubstanciadas no instrumento das folhas 593 a 599, em que alega em síntese:

- (a) Da constitucionalidade e legalidade do convênio - a participação complementar das entidades filantrópicas no sistema de saúde, através de contratos e convênios, está prevista no art. 199 da Carta Magna Federal. Também a Lei Federal 8.080/90, nos seus

arts. 24 e 25 prevê a participação das entidades filantrópicas no sistema de saúde. No caso em tela, trata-se de um convênio, autorizado por lei Municipal, através do qual a APAE assumiu a operacionalização dos programas de Saúde, PSF e PACS, pelo que o Município lhe repassa os recursos pertinentes recebidos pelos convênios mantidos com a União e o Estado, além da sua contrapartida própria. Para a operacionalização, o convênio prevê uma retribuição pecuniária à APAE, denominada Taxa de Administração;

- (b) Ausência dos requisitos caracterizadores do vínculo com o Município - Todos os requisitos caracterizadores do vínculo se dão única e exclusivamente na APAE, que, conforme já foi dito, contratou os profissionais, formalizou e legalizou as contratações, emite as ordens sobre os trabalhos, controla o cumprimento do horário, e lhes efetua o pagamento. O Auditor Fiscal não desqualificou o vínculo trabalhista verificado na APAE ao reconhecer os seus recolhimentos vertidos ao INSS, inerentes à contribuição dos segurados. O reconhecimento do vínculo na Administração Pública apenas pode se dar através de concurso público ou através de contratação temporária de excepcional interesse público;
- (c) Exigência de vínculo direto apenas a partir de outubro de 2006 – Lei nº 11.350/06 - A Lei 11.350/06 vige a partir de outubro de 2006, razão pela qual, mesmo que se admita este argumento, este apenas poderia ser aplicado a partir da competência 10/2006, e, além disso, limitado às Agentes Comunitárias de Saúde, e não a todos os profissionais de saúde, programa PSF;
- (d) Imunidade da APAE - Também não se aplica o argumento utilizado pelo Auditor Fiscal referente ao não enquadramento do convênio nos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, em face da jurisprudência firmada no STF de que, por se tratar de imunidade, não se aplicam ao caso as regras do art. 55 da Lei nº 8.212/91;
- (e) Importância do convênio para a operacionalização dos Programas de Saúde - A grande maioria das notas de empenhos arroladas pela Fiscalização, se refere a auxílios financeiros concedidos a munícipes para o pagamento de consultas médicas especializadas pagas a profissionais fora da sede municipal. Entende-se que estes auxílios não podem se constituir em base tributação do INSS, pois nada justifica tal procedimento, pelo que impende a exclusão dos pertinentes débitos lançados.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 650 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção do crédito tributário** exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

A sujeição do Município no pólo passivo decorre dos fatos ocorridos, da verificação da hipótese de incidência contributiva junto ao mesmo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 657 e ss), alegando, em suma, que:

- (i) O convênio mantido com a APAE tem amparo constitucional no art. 199 da Carta Magna, e encontra guarida na Lei Federal 8.080/90, não gerando qualquer vínculo trabalhista com

o Município, eis que todos os requisitos que configurem o vínculo estão previstos na CLT, sendo estes entre os trabalhadores e a APAE;

- (ii) Não há qualquer ação judicial contrária ao Convênio mantido com a APAE, mas apenas um Termo de Ajuste de Conduta celebrado com o Ministério Público do Trabalho, sob o n. 110/2009, firmado em 06/10/2009, através da qual o Município assumiu o compromisso, por força da Lei 11.350/06 de 05/10/2006, a rescindir, no prazo de 180 dias, o referido convênio e realizar o provimento das demandas dos profissionais através da criação dos empregos ou cargos públicos, o que já estão sendo tomadas as devidas providências;
- (iii) Inexiste prova de que as remunerações dos obreiros eram pagas pelo Município. Ao contrário, todas as folhas de pagamento foram repassadas pela APAE, não tendo o Município qualquer relação de emprego com as Agentes Comunitárias de Saúde;
- (iv) Não há como se estabelecer qualquer vínculo trabalhista com o Município, em face das regras específicas aplicadas à Administração Pública, descritas no art. 37, II da Carta Magna Federal, vez que, mesmo que existissem os requisitos caracterizadores do vínculo trabalhista, mesmo assim as contratações seriam nulas, não gerando vínculo, em razão da vedação constitucional para a formação de vínculo direto, sem concurso público;
- (v) Também não se aplica o argumento utilizado pelo Auditor Fiscal referente ao não enquadramento do convênio nos requisitos do art. 55 da Lei no 8.212/91, em face da jurisprudência firmada no STF de que, por se tratar de imunidade, não se aplicam ao caso as regras do art. 55 da Lei no 8.212/91.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

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

2. Mérito.

Conforme narrado, o Município acima identificado foi notificado a recolher as contribuições previdenciárias (quota patronal) incidentes sobre as folhas de pagamento da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Frederico Westphalen - APAE, referentes ao Programa de Agentes Comunitários de Saúde - PACS e Programa da Saúde da Família - PSF, decorrentes de convênios formalizados com o Município, por se considerar vínculo direto dos trabalhadores com o convenente, em razão dos seguintes motivos apresentados pela autoridade lançadora: (i) O Município (convenente) tem autoridade direta com os segurados integrantes dos convênios. Determina admissões, rescisões; (ii) A conveniada recebe do Município um valor de "comissão 10%"; (iii) Também constam pagamentos de férias, rescisões, pagamento de despesas de passagem e alimentação dia 17/05/2005, repasse para curso em 30/09/2005 e 26/06/2006, pagamento do 14º salário em 14/06/2007, conforme verificamos nos pagamentos efetuados à APAE constantes dos empenhos anexos a partir dos arquivos digitais; (iv) A conveniada recolhe à seguridade social somente a contribuição descontada dos segurados empregados porque a mesma é entidade filantrópica.

O débito imputado ao Município teve origem nos valores repassados pelo Município à APAE, através de convênio, que teve por objeto a operacionalização do PSF — Programa Saúde da Família, e PACS — Agentes Comunitários de Saúde, inerentes ao período de 08/2004 a 10/2008.

Assim, entendendo que o poder de Gestão dos Programas de Saúde é do Município, a fiscalização concluiu que é o Município o verdadeiro empregador dos profissionais de Saúde — Agentes Comunitários de Saúde, contratados pela APAE para a sua operacionalização.

Em síntese, a fiscalização entendeu que os segurados atuantes nos planos de saúde, alocados na APAE, na realidade prestariam serviços de natureza urbana ao Município, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, portanto, seriam segurados empregados do recorrente e este, na qualidade de pessoa jurídica de direito público, não teria permissivo legal para usufruir da imunidade da contribuição da empresa à Seguridade Social. Isso porque, a imunidade concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que seja mantida por ela, ou por ela controlada.

Em relação ao mérito, entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

A começar, embora o recorrente sustente que a contratação dos Agentes Comunitários de Saúde foi por meio de vínculo indireto, mediante Convênio com a APAE, a realidade dos autos, bem demonstrada pela fiscalização, foi no sentido de que o recorrente é quem tinha verdadeiro poder de gestão, figurando a APAE como contratante apenas formalmente, eis que a atuação desta última estaria limitada a uma atuação burocrática, em situação similar à de um escritório de contabilidade que cobra honorários.

Assim, correto o entendimento da fiscalização em considerar o recorrente como o verdadeiro empregador dos profissionais de saúde, não sendo permitido, portanto, usufruir da imunidade concedida à APAE pelo simples fato de alocar a inscrição (registro) dos segurados empregados nesta entidade. Nesse sentido, a imunidade concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que seja mantida por ela, ou por ela controlada.

Conforme bem apontado pela fiscalização, o recorrente é quem tem autoridade direta com os segurados integrantes dos convênios, sendo de sua responsabilidade a determinação de admissões e rescisões. A propósito, o próprio convênio determina em sua cláusula terceira que a seleção e desligamento dos Agentes Comunitários de Saúde é realizado pelo recorrente, em avaliação conjunta com o conselho Municipal de Saúde.

A fiscalização também constatou pagamentos de férias, rescisões, pagamento de despesas de passagem e alimentação dia 17/05/2005, repasse para curso em 30/09/2005 e 26/06/2006, pagamento do 14º salário em 14/06/2007, em pagamentos efetuados à APAE constantes dos empenhos anexos ao Auto de Infração, a partir dos arquivos digitais, não merecendo guarida, portanto, a alegação do recorrente no sentido de que não haveria prova de que foram pagas pelo Município. A propósito, o cerne da acusação fiscal é que a contratação foi, de fato, realizada pelo Município, figurando a APAE meramente como contratante em seu sentido formal, motivo pelo qual, também por esse motivo, a alegação é impertinente, eis que o se buscou com a fiscalização, foi assegurar o correto vínculo do verdadeiro sujeito passivo com as respectivas obrigações previdenciárias que lhe recaem.

Constatados todos os requisitos necessários à caracterização da relação laboral entre o verdadeiro tomador de serviços com os prestadores de serviços, a autoridade administrativa, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, consequentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

Pelo princípio da verdade material e da primazia da realidade sob a forma, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. A propósito, de acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ademais, a Súmula 363 do TST, citada pelo recorrente, no sentido de que “*A contratação de servidor público, após a Constituição de 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.*”, não afastou a necessidade de recolhimento das contribuições previdenciárias sobre os salários pagos de forma que, sendo devidos os salários dos contratados, resta existente a obrigação tributária, qual seja o recolhimento das contribuições previdenciárias.

E nem poderia tal súmula entender nesse sentido, já que a Constituição Federal instituiu expressamente no seu art. 195, I, alínea “a” que:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, **mesmo sem vínculo empregatício**;

Com efeito, não se pode olvidar que, por força da norma inscrita no art. 195, I, da CF/88 c/c. art. 12, da Lei nº 8.212/91, todo aquele que exerce atividade remunerada é contribuinte obrigatório da Previdência Social e também seu segurado compulsório, sendo irrelevante para tanto a existência de vínculo laboral formal.

Dessa forma, incidem as contribuições previdenciárias sobre as verbas correspondentes a rendimentos pagos em decorrência da prestação de serviços, ainda que sem vínculo de emprego formal com o Município, a serem vertidas ao Regime Geral de Previdência Social, ao qual os trabalhadores estariam vinculados.

Além disso, em atenção ao Princípio da Moralidade Administrativa, não pode a Administração Pública alegar, como meio defesa, a irregularidade por ela promovida na contratação dos servidores em tela para isentar-se das obrigações impostas pela lei, valendo-se assim da própria torpeza.

Registre-se, por relevante, que o lançamento das contribuições sociais ora em exame não tem o condão de estabelecer vínculo jurídico entre os servidores em destaque e a administração pública municipal em apreço. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera administrativa do ente público recorrente.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo dos trabalhadores com a administração pública em relevo.

Entendo, pois, que agiu com acerto a decisão recorrida, cujas conclusões lá traçadas, são coincidentes com o entendimento deste Relator acerca da questão discutida nos autos:

[...] A Prefeitura Municipal de Frederico Westphalen formalizou convênios com a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Frederico Westphalen - APAE, com vista ao desenvolvimento de atividades do Programa de Agentes Comunitários de Saúde (PACS) e do Programa de Saúde da Família (PSF).

Na cláusula terceira do convênio PACS (f1.57), o conveniente (Prefeitura Municipal) se compromete, dentre outras atribuições, a participar do treinamento e capacitação dos Agentes Comunitários de Saúde, juntamente com a Coordenação Estadual; realizar, com o apoio das Coordenações Regionais e Estaduais, o processo de seleção dos Agentes Comunitários de Saúde, bem como promover o seu desligamento, em avaliação conjunta com o Conselho municipal de Saúde, sempre e quando se fizer necessário. Disposições no mesmo sentido constam da cláusula terceira do convênio PSF (f1.62), em relação às entidades e órgão que atuam na respectiva área.

A conveniada (APAE) compromete-se a contratar os Agentes comunitários e as equipes multidisciplinares (programa PSF) após habilitação, em processo seletivo realizado pelo conveniente (Prefeitura Municipal), tanto na fase inicial, como sempre que necessário, conforme disposição expressa dos documentos acostados aos autos (f1.58 e 62).

A partir do que já está explícito no convênio formalizado com a APAE, a realidade encontrada pela fiscalização nos programas PACS e PSF é a da participação da entidade conveniada somente quanto à formalização dos contratos de trabalho dos profissionais escolhidos pelo Município. Ainda assim, segundo oitiva do presidente da APAE, com a execução do serviço repassada ao escritório contábil (f1.585, "d").

Sem o gerenciamento da mão de obra pela APAE é lógico supor que o vínculo trabalhista efetivo ocorre com o Município.

Uma das características marcantes da cessão de mão de obra é a ausência da personalidade na prestação de serviços, decorrente do livre arbítrio do cedente dispor de seus trabalhadores. E isso não condiz com a atuação da APAE, que está a mercê da política de recursos humanos imposta pelo Município, justamente por não deter o poder diretivo da situação, como sinaliza o convênio firmado.

Dadas as condições em que se apresentam os fatos, iniludivelmente a subordinação jurídica dos trabalhadores é com o Município, estabelecendo-se as relações jurídico-tributárias daí decorrentes, implicando as contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento. É o princípio da primazia da realidade, que significa que, "em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos.

Sabe-se que a vinculação direta de trabalhadores a entes de direito público interno é regido por preceitos constitucionais e submetem-se às condições aí postas. Contudo, para fins de tributação, não há de se perquirir da validade jurídica dos vínculos empregatícios estabelecidos, sendo necessário e suficiente a ocorrência de situação descrita pela norma de incidência. É o que dispõe o art. 118 do CTN, a saber:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Quanto às contribuições previdenciárias dos trabalhadores o fato de não se estar cobrando do Município não significa que houve, nesse particular, a aceitação do vínculo com a APAE. Acontece que as obrigações são custeadas pelos segurados (o empregador é apenas o responsável tributário) e foram adimplidas ao seu tempo. Já quanto à parte patronal, as APAEs que gozam da isenção prevista no art. 55 da lei nº 8.212/91, deixam de recolher as contribuições previstas no art. 22 e 23 da referida lei.

Assim, estabelecida a relação jurídico-tributária entre os trabalhadores e o Município, a quota patronal sobre a folha de pagamento passa a ser devida. Não se trata de uma adoção criterial para coibir, pura e simplesmente, o planejamento tributário do Município ou de evitar que a entidade isenta possa beneficiar-se dessa condição para auferir receitas. A sujeição do Município no pólo passivo decorre dos fatos ocorridos, da verificação da hipótese de incidência contributiva junto ao mesmo.

Face o exposto, VOTO pela procedência da exigência fiscal, mantendo o crédito previdenciário dela decorrente.

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

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

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

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

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Declaração de Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para tecer algumas considerações.

A contratação de empregado sem aprovação prévia em concurso público é ato nulo, nos termos da lei (Constituição, art. 37, II e § 2º¹). Diante disso, o Tribunal Superior do Trabalho - TST cristalizou seu entendimento na Súmula nº 363, posteriormente alterada para abarcar as horas extras, como podemos observar:

Súmula nº 363. Contrato nulo. Efeitos.

A contratação de servidor público, após a Constituição Federal de 1988, sem prévia aprovação em concurso público, encontra óbice no seu art. 37, II, e § 2º, somente conferindo-lhe direito ao pagamento dos dias efetivamente trabalhados segundo a contraprestação pactuada.

(Res. 97/2000, DJ 18, 19 e 20.09.2000 - Republicada DJ 13, 16 e 17.10.2000 - Republicada DJ 10, 13 e 14.11.2000)

Súmula Alterada nº 363. Contrato nulo. Efeitos.

A contratação de servidor público, após a Constituição de 1988, sem prévia aprovação em concurso público, encontra óbice no seu art. 37, II, e § 2º, somente conferindo-lhe direito ao pagamento da contraprestação pactuada, em relação ao número de horas trabalhadas, respeitado o salário-mínimo/hora.

(Res. 111/2002, DJ 11, 12 e 15.04.2002)

Considerando a inclusão do art. 19-A na Lei nº 8.036, de 1990, pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001, em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 2001², o Tribunal Superior do Trabalho alterou novamente a Súmula em questão:

Súmula nº 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)

¹ Constituição

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...)

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...)

§ 2º A não observância do disposto nos incisos II e III implicará a nulidade do ato e a punição da autoridade responsável, nos termos da lei.

² Lei nº 8.036, de 1990

Art. 19-A. É devido o depósito do FGTS na conta vinculada do trabalhador cujo contrato de trabalho seja declarado nulo nas hipóteses previstas no art. 37, § 2º, da Constituição Federal, quando mantido o direito ao salário. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001).

Parágrafo único. O saldo existente em conta vinculada, oriundo de contrato declarado nulo até 28 de julho de 2001, nas condições do caput, que não tenha sido levantado até essa data, será liberado ao trabalhador a partir do mês de agosto de 2002. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

O entendimento adotado pelo TST em relação ao FGTS foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal - STF ao julgar a ADI nº 3127, tendo o Ministro Relator Teori Zavascki afirmado que o art. 19-A da Lei 8.036, de 1990, não afronta o princípio do concurso público (Constituição, art. 37, II e § 2º), eis que não torna válidas as contratações indevidas, permitindo tão somente o saque dos valores recolhidos ao FGTS por trabalhador que efetivamente prestou serviço. A questão já havia sido apreciada pelo STF no julgamento do RE 596.478, com repercussão geral, como bem destaca a ementa da decisão:

TRABALHISTA E CONSTITUCIONAL. MP 2.164-41/2001. INCLUSÃO DO ART. 19-A NA LEI 8.036/1990. EMPREGADOS ADMITIDOS SEM CONCURSO PÚBLICO. CONTRATAÇÃO NULA. EFEITOS. RECOLHIMENTO E LEVANTAMENTO DO FGTS. LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA NORMA. 1. O art. 19-A da Lei 8.036/90, incluído pela MP 2.164/01, não afronta o princípio do concurso público, pois ele não infirma a nulidade da contratação feita à margem dessa exigência, mas apenas permite o levantamento dos valores recolhidos a título de FGTS pelo trabalhador que efetivamente cumpriu suas obrigações contratuais, prestando o serviço devido. O caráter compensatório dessa norma foi considerado legítimo pelo Supremo Tribunal Federal no RE 596.478, Red. p/ acórdão Min. Dias Toffoli, DJe de 1º/3/2013, com repercussão geral reconhecida. 2. A expansão da abrangência do FGTS para cobrir outros riscos que não aqueles estritamente relacionados com a modalidade imotivada de dispensa – tais como a própria situação de desemprego e outros eventos socialmente indesejáveis, como o acometimento por doença grave e a idade avançada – não compromete a essência constitucional do fundo. 3. A MP 2.164/01 não interferiu na autonomia administrativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios para organizar o regime funcional de seus respectivos servidores, uma vez que, além de não ter criado qualquer obrigação financeira sem previsão orçamentária, a medida em questão dispôs sobre relações jurídicas de natureza trabalhista, dando nova destinação a um valor que, a rigor, já vinha sendo ordinariamente recolhido na conta do FGTS vinculada aos empregados. 4. Ao autorizar o levantamento do saldo eventualmente presente nas contas de FGTS dos empregados desligados até 28/7/2001, impedindo a reversão desses valores ao erário sob a justificativa de anulação contratual, a norma do art. 19-A da Lei 8.036/90 não acarretou novos dispêndios, não desconstituiu qualquer ato jurídico perfeito, nem investiu contra nenhum direito adquirido da Administração Pública, pelo que não há falar em violação ao art. 5º, XXXVI, da CF. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 3127, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 26/03/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-153 DIVULG 04-08-2015 PUBLIC 05-08-2015)

Apesar de a jurisprudência do TST ter se desenvolvido no sentido de não incidência das contribuições pela natureza indenizatória dos pagamentos³, a Justiça do Trabalho não é competente para apreciar as questões a envolver o contrato nulo em face do decidido na ADI 3.395, como revela a Decisão proferida pelo Ministro Gilmar Mendes na Reclamação 38.680 (Julgamento: 28/08/2020, Publicação: 01/09/2020 DJe-218 DIVULG 31/08/2020 PUBLIC 01/09/2020).

³ "EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS PELO DISTRITO FEDERAL. OMISSÃO CONFIGURADA. (...) Embargos de Declaração conhecidos e providos, com efeito modificativo. AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA DO DISTRITO FEDERAL. CONTRATO NULO. EXCLUSÃO DO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Verificada a contrariedade à Súmula n.º 363 do TST, o provimento do apelo é consequência que se impõe. Agravo de Instrumento conhecido e provido. RECURSO DE REVISTA DO DISTRITO FEDERAL. CONTRATO NULO. EXCLUSÃO DO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. O entendimento desta Corte Superior é no sentido de que, na ocorrência do contrato nulo por ausência de prévia aprovação do empregado em concurso público, é indevido o recolhimento de contribuições previdenciárias. Recurso de Revista conhecido e provido" (RR-1013-14.2011.5.10.0012, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Jose Dezena da Silva, DEJT 08/01/2020).

Ainda que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não verse sobre serem ou não devidas contribuições previdenciárias em face do contrato de emprego nulo por ausência de concurso, ela revela ser admissível a produção de efeitos em relação ao FGTS, devendo o mesmo ser compreendido em relação à esfera do direito tributário.

Isso porque, o entendimento de não incidência de contribuição previdenciária 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) na esfera civil, trabalhista e administrativa 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.

Diante da desconsideração das relações jurídicas formalmente celebradas (intermediação irregular de mão-de-obra) e da vinculação direta 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 (CTN, art. 118, I).

O entendimento aqui esposado está respaldado pela inteligência insculpida no Parecer/MPAS/CJ nº 965, de 1997, aprovado pelo Ministro da Previdência e Assistência Social, *in verbis*:

PARECER/MPAS/CJ Nº 965, DE 29 DE AGOSTO DE 1997

REFERÊNCIA : Processo nº 35259.000388/94 (CRPS nº 4032993)
INTERESSADO : Município de Guaíba - RS
ASSUNTO : Crédito Previdenciário NFLD nº 31.987.415-0/94

Senhor Consultor Jurídico,

EMENTA

Direito Tributário e Previdenciário. Abstrai-se a validade jurídica dos atos para definição legal do fato gerador, art. 118 do CTN. Parecer pela advocatória ex officio, a fim de reformar o Parecer/CJ/ nº 733/96.

No item 26 do parecer nº 733/96, conclui-se que na hipótese de se verificar contrato nulo entre órgãos públicos e segurado não deveria incidir a contribuição social arrecadada pelo INSS.

2. Este pronunciamento merece ser revisto. Há precedentes que declinam em sentido oposto a saber Parecer 100/97 da Procuradoria Estadual do INSS na Bahia. (...)

11. Como dito, na linha do Parecer 100/97 da Procuradoria Estadual do INSS na Bahia, não se poderá negar a trabalhador vítima de contrato nulo o tempo de serviço e os benefícios previdenciários decorrentes do trabalho prestado e do ganho com ele auferidos.

12. Portanto a administração ao vislumbrar a ilegalidade do ato, pode e deve declará-lo nulo. (...)

23. Assim, mesmo sendo nulo o ato, houve a ocorrência do fato gerador da contribuição social para seguridade social a cargo das empresas incidentes sobre a folha de salários, bem como a cargo dos trabalhadores, dado o teor do artigo 42 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei.-

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

24. Portanto, ao restar inválido o ato administrativo, subsiste a ocorrência do fato gerador, pois ao contrário, conceder-se-ia uma benesse fiscal àqueles que não observam a lei. Por isso, abstrai-se, para os fins de definição do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, nos termos do artigo 118 do Código Tributário Nacional, verbis:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos,-
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

25. Nesse sentido ensina Aliomar Baleeiro:

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário.

Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o Fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato.

Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorreu e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação. A U.S. Tax Court, em 1969, condenou a viúva de um gerente a pagar imposto sobre a soma de que o de cujus se apropriara indebitamente. (caso Shyker, Time, 22-8-69, p. 42).

IRRELEVÂNCIA DA NATUREZA DO OBJETO - Já vimos que são nulos os atos jurídicos, por expressa disposição do art. 145, II, do C.C. quando for ilícito ou impossível seu objeto.

Isso é irrelevante para o CTN. Pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto, como o jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc. (obra supracitada, pág. 461).

26. O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, nesse sentido já manifestara-se:

Embargos infringentes. Contribuição previdenciária. Vínculo empregatício.

I - O que autoriza a previdência exigir contribuições não é o simples vínculo empregatício, mas sim, a contraprestação efetuada.

II - Embargos recebidos.

(EIRA, nº 25/90 - , 1ª Turma, Rel. Min. Perito Acioli, por maioria, in D.J. 24/09/90, pág. 5.961)

27. Assim, faz-se necessária a reconsideração dos itens 20 a 26 do Parecer CJ nº 733/96, dada a conclusão errônea nele contida. Não é possível a equiparação de autônomos a servidores públicos, por motivos já expedidos naquele parecer, porém, é possível, e foi o que aconteceu no presente caso, que a fiscalização não reconheça como válido, o ato de contratação de autônomos. Assim, como houve remuneração paga ao trabalhador contratado, ocorrera o fato gerador da contribuição social para seguridade social incidente sobre a folha de salários, nos termos do artigo 195, inciso I, da Constituição da República.

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 nº 10530.725863/2010-39; Acórdão nº 2301-003.160, 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 nº 10530.721234/2010-30; Acórdão nº 2401-002.316, de 12/03/2012)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

SERVIDORES. ESTADO. CONTRATAÇÃO IRREGULAR. RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGATORIEDADE.

O Estado está sujeito ao recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados aos trabalhadores que lhe prestaram serviços, ainda que a contratação daqueles tenha se dado de maneira irregular, sem concurso público.

(Processo nº 11522.001497/2007-95; Acórdão nº 2202-008.434, de 15 de julho de 2021)

Acrescente-se que não se trata de definição ou limitação de competência tributária, mas dos desdobramentos tributários de ato nulo (CTN, art. 118, I), inclusive com o respaldo da parte final do § 2º do art. 37 da Constituição. Logo, não se cogita de violação do art. 110 da Lei nº 5.172, de 1966.

Isso posto, acompanho o Relator para CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro