



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.733507/2013-40
ACÓRDÃO	2402-013.364 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE SANTO ANTONIO DA PATRULHA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

ILEGITIMIDADE PASSIVA.INEXISTÊNCIA

É sujeito passivo das contribuições previdenciárias o responsável pelo gerenciamento e supervisão dos segurados provendo os recursos necessários para a execução dos serviços e assumindo os riscos da atividade.

TERCEIRIZAÇÃO ILEGAL.PRIMAZIA DA REALIDADE

Comprovada a terceirização ilegal na contratação de segurados com a finalidade de evasão tributária deve o fisco lançar o crédito devido nos termos da lei.

MULTA EXCESSIVA.INEXISTÊNCIA

Inexiste qualquer excesso no estrito cumprimento da sanção pecuniária prevista em lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alexandre Correa Lisboa, Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

I. AUTUAÇÃO

Em 20/12/2013, fls. 03/04, o município foi regularmente notificado quanto à lavratura do Auto de Infração DEBCAD nº 51.039.976-2 para cobrança de contribuições sociais referente às competências de 01/2009 a 12/2010, parte patronal – Empresa-Sat/rat, incluindo-se 13º salário no valor de R\$ 456.106,03, acrescido de Juros de R\$ 161.875,61 e Multa de Ofício em R\$ 342.079,54, totalizando R\$ 960.061,18, fls. 03 a 12.

Referida exação está instruída por relatório circunstanciado, fls. 16/21, sendo precedida por ação fiscal, conforme Mandado de Procedimento Fiscal nº 1010100.2013.00583, iniciado em 26/07/2013, fls. 22/24, e encerrado em 20/12/2013, fls. 31/32. Constan dos autos exigências realizadas ao amparo de intimações; cópia de convênios firmados e aditivos; cópia da folha de pagamento de salário; ordens e notas de pagamento de empenho, respectivos extratos bancários; relatório do Tribunal de Consta do Rio Grande do Sul – RS; além de cópia de outros documentos conforme se vê a fls. 33/410.

Em apertada síntese a fiscalização tributária apurou a terceirização irregular e fraudulenta de serviços públicos de saúde por intermédio da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Santo Antonio da Patrulha – APAE com omissão de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, além de vedada expressamente em lei (art. 16 da Lei nº 11.350, de 2006) e alheia aos objetivos estatutários em que referida associação é afiliada:

(Refisc)

18. Através dos convênios firmados com a APAE, o município de Santo Antonio da Patrulha mantém os serviços de saúde. Os profissionais contratados exercem as funções de motorista de ambulância, técnico de enfermagem (a), médico (a), enfermeiro (a), odontólogo (a), assistente social, psicólogo (a), agente comunitário de saúde, dentre outros profissionais atuando na área de atenção à saúde. (grifo do autor)

19. As próprias funções indicam tratar-se de serviços primários, permanentes e necessários, de responsabilidade do município, e esse tipo de atividade certamente não está sendo transferida. (grifo do autor)

20. O que ocorre na realidade é que, os trabalhadores prestam serviços ao ente municipal, apenas a contratação é realizada através de empresa interposta. (grifo do autor)

21. Os convênios entre as partes, nos quais há a simulação de cessão de mão de obra, dentre outras finalidades, contém o fim de eximir o recolhimento das contribuições previdenciárias da parcela da empresa, já que a APAE declara a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, informando o código CNAE Fiscal próprio de entidade beneficente isenta da parcela Empresarial, declarando como valor devido à Previdência Social tão somente à parcela Segurados, retida sobre a folha de Salários. (grifo do autor)

22. Desta forma, sob manto dissimulado da terceirização expressa em Convênio firmado com a entidade isenta, o Órgão Municipal, deixa de declarar e recolher as contribuições previdenciárias de sua responsabilidade, incidentes sobre as remunerações dos profissionais envolvidos nas diversas atividades da área da saúde.

23. As remunerações pagas aos profissionais, são fato gerador de contribuições previdenciárias, embora a forma de contratação tenha sido efetuada através de empresa interposta, a APAE.

24. Assim, com base na situação fática, diante da inexistência de declaração dos salários na GFIP bem como da ausência do recolhimento da Contribuição Previdenciária decorrente, por parte do município de Santo Antonio da Patrulha, procederam-se aos lançamentos fiscais correspondentes à constituição do crédito previdenciário relativo ao descumprimento da obrigação principal.

II. DEFESA

Irresignado com o lançamento o contribuinte apresentou defesa, fls. 414/448, representado pelo procurador geral do município, fls. 450, pontuando suas teses tanto em preliminar como também de mérito, requerendo o acolhimento das razões e o desfazimento do débito tributário, além de juntar cópia de documentos a fls. 451/476.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) – DRJ/POA julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 10-52.073, de 08/10/2014, fls. 480/498, cuja ementa abaixo se transcreve:

(Ementa do acórdão)

DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

O município foi regularmente notificado do decidido em 22/10/2014, conforme fls. 499/504.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 21/11/2014 o recorrente interpôs recurso voluntário com farta doutrina e jurisprudência, fls. 505/532, representado por advogados, instrumento a fls. 449, com as seguintes alegações:

i. Preliminar

Alega o município ser parte ilegítima do polo passivo, já que não assumiu qualquer ônus ou obrigação como empregador. Menciona dispositivo constitucional (art. 37, IX da Constituição Federal de 1988 – CF/88) que autoriza contratações sem concurso, indispensáveis ao atendimento de necessidade temporária de excepcional interesse, não podendo a administração pública ser punida, com consequente dano ao interesse coletivo.

ii. Mérito

a) Alegação de regularidade dos convênios estabelecidos

A recorrente aduz que o estabelecimento de convênio entre o município e a APAE seguiu as matrizes legais desenhadas na Lei nº 3.078, de 1996, portanto com permissão das disposições constitucionais, normativas (arts. 197, 198 e 199, §1º da CF/88; arts. 7º, 8º, 10 e 25 da Lei nº 8.080, de 1990) e estatutárias de referida associação (APAE), conforme expressamente previsto no arts. 2º e 10 do estatuto da APAE conveniada, considerando ainda a inexistência de restrição ao atendimento de pessoas com deficiência, bem como qualquer impedimento para formação do convênio, tanto pela associação em referência assim como também pelo município.

b) Alegação de excesso de cobrança

O município se insurge contra a multa de ofício aplicada, já que não houve sequer a obrigação de pagar o tributo e assim resta indevida a sanção imposta.

iii. Pedidos

Requeru ao fim o provimento do recurso e consequente cancelamento do débito tributário, juntando cópia de documento a fls. 532.

V. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Nos termos do despacho de fls. 540/541, o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade constituinte do crédito discutido informasse o responsável pelo gerenciamento e supervisão dos trabalhadores, tendo o fisco produzido informação fiscal de fls. 546/565, ao amparo de cópia de extratos e documentos, fls. 566/625, reforçando os termos do Refisc, em especial a terceirização irregular e fraudulenta de serviços públicos de saúde da prefeitura por intermédio da APAE, destacando que as atividades exercidas eram típicas daquelas prestadas pelo município, inclusive com tratamento isonômico remuneratório, realizadas com emprego dos meios materiais, logísticos e a disponibilização dos espaços físicos da recorrente, além da prefeitura definir a área de atuação, realizar o planejamento e execução dos trabalhos, portanto, **sob sua responsabilidade de fato:**

(Informação Fiscal – Diligência)

Conforme previsão legal e infralegal, e os convênios não contrariam tal previsão, **é o Município que emprega os meios materiais e logísticos para a realização dos programas referidos. É ele quem disponibiliza a estrutura física, define o território de atuação, planeja as ações a serem realizadas, gerencia as unidades de atendimento, garante o custeio do que for necessário para o desenvolvimento do atendimento à população (os convênios firmados não indicam o custeio de qualquer outro custo além daquele com a remuneração dos profissionais), dimensiona o quadro de pessoal de forma a garantir a disponibilidade do serviço em quantidade e qualidade, seleciona trabalhadores, fixa sua remuneração, assegura o cumprimento da carga horária dos profissionais, frequência e assiduidade para fins de pagamento da APAE e viabiliza a educação permanente dos profissionais.** (grifo do autor)

(...)

Seguindo o contido no relatório fiscal da autuação, também foi destacado que de acordo com os convênios, os profissionais contratados exercem as funções de **motorista de ambulância, técnico de enfermagem (a), médico (a), enfermeiro (a), odontólogo (a), assistente social, psicólogo (a), agente comunitário de saúde, dentre outros profissionais atuando na área de atenção à saúde, e tais funções indicam tratar-se de serviços primários, permanentes e necessários, de responsabilidade do município no cumprimento e implantação das políticas públicas de saúde.** (grifo do autor)

Às fls. 226/227 e 300/302 foram juntadas as folhas de pagamento relativas ao 14º salário pago aos Agentes Comunitário de Saúde. **O incentivo financeiro para fortalecimento de políticas afetas à atuação de Agente Comunitário de Saúde e de Agente de Combate às Endemias, instituído nos termos do art. 9º-D da Lei nº 11.350, de 2006 (Incluído pela Lei nº 12.994, de 2014), conhecido como "14º salário" foi estendido aos empregados contratados pela APAE para atuarem no PACS, evidenciando tratamento isonômico por parte da municipalidade entre os Agentes Comunitários de Saúde contratados através da APAE e os admitidos por concurso público.** (grifo do autor)

(...)

Qual seria o objetivo ou a necessidade da APAE de demonstrar ao Município contratante que os valores repassados seriam utilizados no pagamento das férias ou da primeira parcela do décimo terceiro? Se a APAE tivesse autonomia real sobre os funcionários por ela contratados, se estivesse sendo paga para prestar serviços na área da saúde, tão somente deveria prestar contas da efetiva prestação do serviço, e não de cada despesa administrativa de PESSOAL necessária a esta prestação.

Em qualquer contrato de prestação de serviços, a parte que presta o serviço ao determinar o valor deste serviço, levará em conta as despesas fixas e variáveis,

administrativas, comerciais ou operacionais necessárias à prestação do referido serviço e ao funcionamento da empresa. E para recebimento dos valores conveniados, bastaria a emissão da nota fiscal de prestação de serviço, onde seriam discriminados os serviços prestados, se aprovado pela fiscalização da prefeitura. Não é o que se observa nesta situação, em que verbas trabalhistas previsíveis requerem que a APAE solicite autorização e repasse complementar de recursos por parte da Prefeitura Municipal para fins de sua quitação.

Os próprios aditivos aos convênios deixam claro que se fizeram necessários apenas para honrar "compromissos salariais com os funcionários contratados", numa clara declaração que tais convênios se prestavam tão somente para que a contratação formal e caracterização do vínculo não recaísse sobre a Município, gerando economia ao ente público, conforme reconhecido pelo próprio administrador Municipal em seus esclarecimentos ao TCE, fls. 396: "...os salário exigidos pelos médicos provam sacrifícios enormes, considerando a capacidade financeira própria e a in suficiente contra partida da União e do Estado."

As ordens de pagamento de empenho juntadas ao processo (fls. 307/343, 364) indicam como rubrica 3.3.5.0.43.01.00.00.00 - Instituições de caráter assistencial, cultura, e educacional, de mostrando que a escolha da APAE para contratação dos profissionais necessários à prestação de serviço na Atenção Básica da Saúde tinha como intuito a redução da despesa relativa à contribuição previdenciária patronal que seria devida caso a contratação ocorresse de forma direta pelo ente municipal.

Foi dada a oportunidade de manifestação do município, fls. 626/628, porém permaneceu silente, fls. 627/630.

VI. AUSÊNCIA DE CONTRARRAZÕES

Não constam dos autos a apresentação de contrarrazões, é o relatório!

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Relator

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço e passo a examinar a preliminar suscitada.

II. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

Alega o município ser parte ilegítima da exigência tributária, já que não assumiu qualquer ônus ou obrigação como empregador. Menciona dispositivo constitucional (art. 37, IX da Constituição Federal de 1988 – CF/88) que autoriza contratações sem concurso, indispensáveis ao

atendimento de necessidade temporária de excepcional interesse, não podendo a administração pública ser punida, com consequente dano ao interesse coletivo.

De outra parte a fiscalização tributária apurou a terceirização irregular e fraudulenta de serviços públicos de saúde por intermédio da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Santo Antonio da Patrulha – APAE com omissão de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, além de vedada expressamente em lei (art. 16 da Lei nº 11.350, de 2006) e alheia aos objetivos estatutários em que referida associação é afiliada.

Convertido o julgamento em diligência para que a autoridade informasse o responsável pelo gerenciamento e supervisão dos trabalhadores, o fisco produziu informação fiscal de fls. 546/565, ao amparo de cópia de extratos e documentos, fls. 566/625, reforçando os termos da autuação, **destacando que as atividades exercidas eram típicas daquelas prestadas pelo município, inclusive com tratamento isonômico remuneratório, realizadas com emprego dos meios materiais, logísticos e a disponibilização dos espaços físicos da recorrente, além da prefeitura definir a área de atuação, realizar o planejamento e execução dos trabalhos, portanto, sob sua responsabilidade de fato.**

A mim não resta qualquer dúvida quanto à sujeição passiva do município, haja vista que todo o gerenciamento, supervisão, provisão de recursos, incluindo-se os ambientes de trabalho, bem como acompanhamento e controle, tudo por conta do recorrente. Deste modo tenho por acertada a exação na escolha do contribuinte, nos termos em que encerra o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, assim como também o art. 15, I da Lei nº 8.212, de 1.991:

(CTN)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, **assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifo do autor)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(Lei nº 8.212, de 1.991)

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, **bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional**; (grifo do autor)

Sem razão.

III. MÉRITO

a. Alegação de regularidade dos convênios estabelecidos

A recorrente aduz que o estabelecimento de convênio entre o município e a APAE seguiu as matrizes legais desenhadas na Lei Municipal nº 3.078, de 1996, portanto com permissão das disposições constitucionais, normativas (arts. 197, 198 e 199, §1º da CF/88; arts. 7º, 8º, 10 e 25 da Lei nº 8.080, de 1990) e estatutárias de referida associação (APAE), conforme expressamente previsto no arts. 2º e 10 do estatuto da APAE conveniada, considerando ainda a inexistência de restrição ao atendimento de pessoas com deficiência, bem como qualquer impedimento para formação do convênio, tanto pela associação em referência assim como também pelo município.

Em exame às razões do lançamento, que informa o descumprimento do disposto no art. 16 da Lei nº 11.350, de 2006, redação vigente ao tempo do fato, constato com nitidez a vedação à contratação terceirizada destes segurados:

(Lei nº 11.350, de 2006)

Art. 16. Fica vedada a contratação temporária ou terceirizada de Agentes Comunitários de Saúde e de Agentes de Combate às Endemias, salvo na hipótese de combate a surtos endêmicos, na forma da lei aplicável.

A mim também se torna cristalina, com base em todas as provas carreadas aos autos, **a terceirização ilegal da mão dos segurados, visando a prefeitura, essencialmente, não contribuir para a previdência social, ao arrepio da norma tributária e da regra matriz de incidência, nos termos em que dispõe o art. 15, I e art. 22, I e II da Lei nº 8.212, de 1.991.**

De outra parte também resta comprovado nos autos que o efetivo empregador dos trabalhadores foi o recorrente e não a APAE, para além do desempenho de atividades estranhas aos objetivos estatutários de referida entidade, **voltados estes essencialmente ao auxílio de pessoas com deficiências.**

Neste mesmo sentido, envolvendo também outra prefeitura e APAE, trago julgado recente deste Conselho de Administração de Recursos Fiscais¹:

(Ementa)

CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS. REAL CONTRATANTE. É correto o enquadramento dos empregados na pessoa jurídica a que estão materialmente vinculados, devendo ser desconsiderado o vínculo pactuado com interposta pessoa e exigidas, do real contratante, as contribuições sociais sobre a remuneração paga aos segurados.

(Voto condutor)

Nesse sentido, constatou o Auditor-Fiscal que o recorrente possui os programas de saúde e arca com os custos de tais programas, inclusive quanto à remuneração dos agentes de saúde; entretanto, fez convênio com a APAE, que,

¹ Acórdão nº 2202-008.980, de 09/11/2021 – 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária

conforme seu Estatuto Social, nada tem a ver com a contratação de agentes comunitários de saúde (ver fls. 83/84), mas que gozava de isenção/imunidade de contribuições previdenciárias por ser considerada entidade beneficente, para que esta remunerasse os contratados; assim, ao invés de remunerar diretamente os trabalhadores, repassava a mensalmente a verba à APAE para fins de distribuição dos salários. Ficou comprovado que a APAE nada mais era do que a repassadora dos salários, pois a elaboração do plano de ação dos programas, o treinamento e capacitação dos trabalhadores, o repasse de valores para pagamento das remunerações, inclusive da parcelas de 8% do FGTS, 1/12 do 13º salário, 1/12 férias proporcionais acrescidas de 1/3, aviso prévio indenizado e seguro acidente do trabalho, além dos valores mensais para enfermeiras responsáveis pelos programas, eram todos feitos pelo município, cabendo à entidade filantrópica APAE, no caso das contribuições previdenciárias, o desconto dos segurados e o recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social dos valores arrecadados. Também era o município que controlava a frequência dos trabalhadores, o pagamento de horas extras, os reajustes salariais, as demissões, a comunicação de férias e as admissões, o que comprova que de fato os trabalhadores eram verdadeiros empregados da municipalidade e não da APAE, que foi usada como interposta pessoa com o fim economia tributária ilegal, pois tal associação, ao ser isenta das contribuições previdenciárias patronais, por vias transversas gerava a economia destas ao município, o real contratante. Nesse aspecto, conforme anotou o julgador de primeira instância (...)

Do contexto fático-jurídico posto e por tudo que do processo consta, entendo que razão não há no argumento recursal.

b. Alegação de excesso de cobrança

O município se insurge contra a multa de ofício aplicada, já que não houve sequer a obrigação principal de pagar o tributo e assim resta indevida a sanção imposta.

Considerando que a autoridade tão somente aplicou dispositivo legal, com sede no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1.996, nenhum reparo tenho a fazer neste ponto.

Sem razão.

IV. CONCLUSÃO

Voto por rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino

ACÓRDÃO 2402-013.364 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11080.733507/2013-40

DOCUMENTO VALIDADO