



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720119/2013-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.831 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE DA REGIÃO TELES
PIRES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

PRINCÍPIO DO NEMO AUDITUR PROPRIAM TURPITUDINEM ALLEGANS.

O acolhimento das razões recursais, no caso concreto, implicaria, inequivocamente, em clara afronta ao princípio jurídico de que ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza (ou *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE CONTRATOS NULOS. INCIDÊNCIA.

A nulidade do contrato de trabalho, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(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, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente o conselheiro Renato Adolfo Tonelli Junior.

Relatório

Pois bem. Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização em relação ao interessado acima identificado, por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 51.037.323-2, no valor de R\$ 3.774.226,74, consolidado em 06/09/2013, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social e devidas pela empresa.

Os fatos geradores das contribuições lançadas foram as remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais no período de 01/2010 a 12/2010.

Os fatos geradores foram apurados via batimento entre as informações declaradas em GFIP e aquelas constantes nos Balancetes Analíticos, Empenhos Pagos e respectivos processos de pagamentos mensais, os quais foram fornecidos pelo sujeito passivo.

As GFIP consideradas foram as últimas transmitidas antes do início do procedimento fiscal, datado de 18/06/2013.

Não se identificou recolhimentos relativos aos fatos geradores lançados. As GPS referentes aos fatos geradores lançados em GFIP foram totalmente aproveitadas, conforme Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA, não sobrando qualquer saldo que pudesse ser aproveitado na fiscalização.

O sujeito passivo apresentou impugnação, na qual alega e requer, em suma, o seguinte:

Nulidade

1. Impropriedade do auto de infração, especialmente pela falta de justa causa para a sua lavratura e inoccorrência de qualquer ilicitude.
2. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não atendeu aos requisitos previstos e exigidos pelo artigo 7º, III e IV, da Portaria SRF nº 4.066/2007, ante a ausência

de indicação da natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência) e do prazo para a realização do procedimento fiscal.

3. Os vícios do MPF causaram prejuízo ao contribuinte, uma vez que não lhe possibilitou identificar a qual prazo ele estaria sujeito à fiscalização, o que cerceou o seu direito de defesa, em violação as garantidas previstas nos incisos LIV e LV do artigo 5º da CF. Requer assim, a nulidade do MPF de fls. 03/05.
4. Da simples leitura do teor e objetivo do MPF constata-se que se trata de um Procedimento Fiscal de Diligência. E, como o procedimento fiscal teve início em 18/06/2013 e foi concluído em 14/09/2013, com transcurso de 86 dias até a sua conclusão, houve violação do artigo 12, II da Portaria nº 4.006/2007, que prevê um prazo de 60 dias de validade do MPF-D.

Mérito

5. O contribuinte, por possuir natureza jurídica de Associação Civil Pública, criada a partir e nos moldes da Lei nº 11.107/2005, goza da imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º da CF.
6. Os requisitos exigidos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91 para uma empresa fazer jus a tal imunidade é inconstitucional, uma vez que a imunidade tributária não pode ser limitada por norma infraconstitucional. No caso, deve ser aplicado o artigo 14 do CTN.
7. Todos os elementos para a identificação de uma entidade imune estão presentes no texto constitucional (artigo 195, §7º da CF), sendo que as normas infraconstitucionais, não as podendo alterar, apenas prescreve exigências de constatação da realidade de assistência social, a qual, além de ser intrínseca aos entes públicos, é decorrente dos atos normativos que os criou.
8. As normas infraconstitucionais servem para dotar os entes administrativos fiscalizadores de instrumento para averiguar a real e perene existência do caráter de beneficência e assistência social do ente que pretende fluir a imunidade tributária, para não haver desvirtuamento do benefício.
9. Sendo assim, não é concebível considerar os entes públicos sujeitos passivos da contribuição social, pois a sua razão de existir é voltada para o incremento de ações no âmbito da assistência social e saúde, pelo que o consórcio público de saúde, por sua natureza, não necessita nem mesmo de certificação de órgão público para que seja constatado o seu caráter assistencial.
10. Se uma entidade privada tem direito a imunidade, quanto mais se deve concedê-la à administração direta ou indireta de um ente federativo, bem como a um consórcio público que proporcione saúde e assistência social.
11. Os entes e consórcios públicos não se submetem a contribuição para o custeio da seguridade social, seja porque não há previsão constitucional dele ser contribuinte de tal contribuição, seja porque lhe é favorável a norma da imunidade.
12. Requer, preliminarmente, a nulidade do auto de infração e, no mérito, que lhe seja reconhecida a imunidade tributária.
13. Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, em especial por prova pericial e novas diligências.

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: 01/01/2010 a 31/12/2010

ISENÇÃO. REQUISITOS. CERTIFICAÇÃO.

É condição essencial para a entidade fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/12/2009, estar ela certificada na forma da Lei nº 12.101/2009, com vigência a partir de 30/11/2009.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado, a esta autoridade julgadora, afastar, por inconstitucionalidade, a aplicação de leis, decretos e atos normativos.

PEDIDO DE PERÍCIA. FORMALIDADES.

Considera-se não formulado o pedido de perícia, quando o requerente não formula quesitos referentes aos exames desejados e nem indica perito.

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. 764 e ss), alegando, em suma, o seguinte:

- (i) Impropriedade do auto de infração, especialmente pela falta de justa causa para a sua lavratura e inocorrência de qualquer ilicitude.
- (ii) O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não atendeu aos requisitos previstos e exigidos pelo artigo 72, III e IV, da Portaria SRF n.2 4.066/2007, ante a ausência de indicação da natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência) e do prazo para a realização do procedimento fiscal.
- (iii) Os vícios do MPF causaram prejuízo ao contribuinte, uma vez que não lhe possibilitou identificar a qual prazo ele estaria sujeito à fiscalização, o que cerceou o seu direito de defesa, em violação as garantidas previstas nos incisos LIV e LV do artigo 52 da CF.
- (iv) A decisão erroneamente não reconhece o dispositivo legal do inciso II, do art. 12 da Portaria 4006/2007 que estabelece prazo máximo de 60 dias para conclusão do procedimento administrativo que deu óbice ao presente crédito tributário, sendo que comprovadamente nos autos se verifica o lapso temporal de 86 dias para sua conclusão.
- (v) Verifica-se que a origem dos lançamentos tributários deu-se em razão de pagamentos decorrentes de contratos a pessoas jurídicas diversas, in casu, contratação de prestação de serviços.
- (vi) Há de ressaltar, que referidos contratos foram firmados sem a prévia realização de concurso público pelo ora contestante, o que por si só gera a nulidade da contratação.

- (vii) O consórcio intermunicipal de saúde deve estar pautado nos princípios que regem a administração pública em geral, entre os quais o princípio da legalidade. Demais disso, o Consórcio Intermunicipal de Saúde, ora recorrente, foi constituído sob a forma de pessoa jurídica de direito público, portanto, sujeito, obrigatoriamente, ao regime público, na forma de seu estatuto social.
- (viii) Portanto, diante da nulidade contratual existente entre os contratados e o Consórcio de Saúde, por conseguinte, há de se considerar nulos os efeitos decorrentes deste, inclusive os lançamentos tributários ora combatidos.

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. Preliminares.

Preliminarmente, o recorrente alega que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não teria atendido aos requisitos previstos e exigidos pelo artigo 7º, III e IV, da Portaria SRF nº 4.066/2007, ante a ausência de indicação da natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência) e do prazo para a realização do procedimento fiscal.

Afirma, ainda, que como o procedimento fiscal teve início em 18/06/2013 e foi concluído em 14/09/2013, com transcurso de 86 dias até a sua conclusão, teria ocorrido violação do artigo 12, II da Portaria nº 4.006/2007, que prevê um prazo de 60 dias de validade do MPF-D.

Alega, ainda, “impropriedade do auto de infração, especialmente pela falta de justa causa para a sua lavratura e inocorrência de qualquer ilicitude”.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, conforme bem pontuado pela decisão de piso, o MPF tem apenas caráter de controle administrativo, não sendo motivo de nulidade, mesmo com a extrapolação de seu prazo e abrangência.

A propósito, o MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. Da mesma forma, a eventual falta de ciência do contribuinte na prorrogação do mesmo não implica nulidade do processo se cumpridas todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Tem-se, portanto, que eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte

provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar na nulidade do crédito tributário.

Esclarecido o ponto acima, registro que não vislumbro nenhum vício capaz de macular o presente lançamento tributário ou a decisão recorrida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Caberia ao recorrente refutar a acusação fiscal, notadamente os motivos exarados para o presente lançamento tributário, todos bem descritos no Auto de Infração e nos documentos anexos, não merecendo prosperar a alegação acerca da “impropriedade do auto de infração, especialmente pela falta de justa causa para a sua lavratura e inoccorrência de qualquer ilicitude”.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário

Dessa forma, afasto as preliminares levantadas pelo recorrente.

3. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização em relação ao interessado acima identificado, por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 51.037.323-2, no valor de R\$ 3.774.226,74, consolidado em 06/09/2013, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social e devidas pela empresa.

Os fatos geradores das contribuições lançadas foram as remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais no período de 01/2010 a 12/2010, tendo sido apurados via batimento entre as informações declaradas em GFIP e aquelas constantes nos Balancetes Analíticos, Empenhos Pagos e respectivos processos de pagamentos mensais, os quais foram fornecidos pelo sujeito passivo.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 764 e ss), o sujeito passivo, no mérito, alega que os lançamentos têm origem em razão de pagamentos decorrentes de contratos a pessoas jurídicas diversas, *in casu*, contratação de prestação de serviços, sendo que referidos contratos foram firmados sem a prévia realização de concurso público, o que por si só ocasionaria a nulidade da contratação.

Dessa forma, entende que diante da nulidade contratual existente entre os contratados e o Consórcio de Saúde, por conseguinte, ter-se-ia que se considerar nulos os efeitos decorrentes deste, inclusive os lançamentos tributários ora combatidos.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Explica-se.

A começar, a argumentação trazida pelo recorrente, em relação ao mérito, trata-se de matéria preclusa, eis que não arguida na impugnação.

A propósito, o instituto da preclusão existe para evitar a deslealdade processual, e tendo em vista que as questões trazidas no Recurso Voluntário não foram debatidas em primeira instância, fica prejudicada, consequentemente, a dialética no debate da controvérsia instaurada.

Nesse sentido, afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Para além do exposto, a argumentação trazida pelo sujeito passivo beira ao absurdo, eis que, caso acatada, acabaria por privilegiar a má-fé, implicando, consequentemente, clara afronta ao princípio jurídico de que ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza (ou *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

Em atenção ao Princípio da Moralidade Administrativa, não pode o recorrente alegar, como meio de defesa, a irregularidade por ele promovida na contratação dos servidores em tela para isentar-se das obrigações impostas pela lei, valendo-se assim da própria torpeza.

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.

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.

E ainda, 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.

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, *in 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.

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, para 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, *in 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.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço do contribuinte em relação ao mérito, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento, tendo a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agido da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pelo recorrente.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite