



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.724417/2014-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.600 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrente FUNDACAO ANA LIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 72.

Conforme Súmula CARF nº 72, no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade dos Autos de Infração, por cerceamento de defesa quando os Autos de Infração (AI's) são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando o Relatório do Procedimento Fiscal e os Anexos dos AI's, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Prescreve o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.

AUTO DE INFRAÇÃO. DOCUMENTO ÚNICO PARA MATRIZ E FILIAIS. POSSIBILIDADE.

É permitida a lavratura de Autos de Infração abrangendo débitos relativos à matriz e suas filiais num mesmo documento, estando o débito relativo a cada um dos estabelecimentos claramente individualizado no anexo DD - Discriminativo do Débito.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. INOBSERVÂNCIA DO INCISO III DO ART. 14 DO CÓDIGO

TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL. RE nº 566.622/RS.

Aplicação da tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 566.622/RS: “a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

A inobservância do inciso III do art. 14 do CTN afasta o direito da contribuinte de usufruir da isenção/imunidade, por se tratar de exigência prevista em lei complementar.

TRABALHADORES AUTÔNOMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REMUNERAÇÃO. CONTRATANTE PESSOA JURÍDICA. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA.

É devida contribuição previdenciária sobre a remuneração de trabalhadores autônomos pela empresa contratante dos seus préstimos.

Quem efetivamente remunera e declara os pagamentos realizados às pessoas físicas que lhes prestaram serviços é o sujeito passivo da contribuição previdenciária.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA. INEFICÁCIA.

As alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO.

Deixar a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, constitui infração à legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE EXIBIR DOCUMENTOS.

Deixar a empresa de exibir qualquer livro ou documento relacionado com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira constitui infração à legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA CONTRATANTE DE RETER ONZE POR CENTO DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada deixar de reter 11%

(onze) por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DE SUA CONTABILIDADE OS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES

Constitui infração a empresa deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Autos de infração lavrados com base em condutas diversas não configuram "bis in idem".

MULTA. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE

Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a graduação da multa, ter o infrator incorrido em reincidência: Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. A agravante do inciso V do art. 290, do RPS - Decreto 3048/91, eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos, vencidos os conselheiros Sonia de Queiroz Accioly e Thiago Duca Amoni, que lhe deram parcial provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Samis Antonio de Queiroz, Sonia de Queiroz Accioly, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, substituído pelo conselheiro Thiago Duca Amoni.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10380.724417/2014-00, em face do acórdão nº 16-67.078, julgado pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), em sessão realizada em 26 de março de 2015, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“1. O presente processo administrativo é constituído por sete Autos de Infração (AI), lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativos a contribuições sociais devidas no período de 01/01/2009 a 31/12/2009:

- DEBCAD nº 51.053.610-7 AIOP onde foram apurados valores referentes a contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 23.786.196,29 (vinte e três milhões, setecentos e oitenta e seis mil, cento e noventa e seis reais e vinte e nove centavos), consolidado em 21/05/2014.
- DEBCAD nº 51.053.612-3 AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, descontados pela empresa das remunerações pagas aos mesmos e não repassados à Seguridade Social. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 1.794,29 (mil setecentos e noventa e quatro reais e vinte e nove centavos), consolidado em 21/05/2014.
- DEBCAD nº 51.053.613-1 AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontados das remunerações pagas aos mesmos. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 2.823.916,64 (dois milhões, oitocentos e vinte e três mil, seiscentos e dezesseis reais e sessenta e quatro centavos), consolidado em 21/05/2014.
- DEBCAD nº 51.053.614-0 – AIOA onde foi aplicada a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art.32, inciso I, da Lei 8.212/91, (deixar de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social). A multa aplicada corresponde ao montante de R\$ 5.438,61 (cinco mil, quatrocentos e trinta e oito reais e sessenta e um centavos), em 02/06/2014. O valor da multa foi agravado (triplicado) em virtude da reincidência específica.
- DEBCAD nº 51.053.615-8 – AIOA onde foi aplicada a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91, (deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos). A multa aplicada corresponde ao montante de R\$ 36.256,86 (trinta e seis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e oitenta e

seis centavos), em 02/06/2014. O valor da multa foi agravado (duplicado) em virtude da reincidência genérica.

- DEBCAD nº 51.053.616-6 – AIOA onde foi aplicada a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art.33, parágrafos 2º e 3º, da Lei 8.212/91, (deixar de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições previdenciárias, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira). A multa aplicada corresponde ao montante de R\$ 36.256,86 (trinta e seis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e oitenta e seis centavos), em 02/06/2014. O valor da multa foi agravado (duplicado) em virtude da reincidência genérica.
- DEBCAD nº 51.053.617-4 –AIOA onde foi aplicada a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 31, caput, da Lei 8.212/91, (deixar a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços para o recolhimento à Seguridade Social). A multa aplicada corresponde ao montante de R\$ 3.625,74 (três mil, seiscentos e vinte e cinco reais e setenta e quatro centavos) em 02/06/2014. O valor da multa foi agravado (duplicado) em virtude da reincidência genérica.

1.1. No Relatório Fiscal (fls. 201/218) é informado que autuada se considerada isenta das contribuições patronais apesar da sua isenção ter sido cancelada em 28/10/2009, por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/FOR Nº 137, com efeitos a partir de 01/01/2004. Contra referida decisão foi apresentada manifestação de inconformidade, que foi apreciada pela DRJ/Fortaleza, que se pronunciou pela manutenção do cancelamento do benefício fiscal. Segundo a Fiscalização, a entidade apresentou recurso ao CRPS, que foi indeferido conforme teor do acórdão exarado no PT 10380.011346/2009-14, datado de 22/01/2014, razão pela qual a entidade permanece sem direito à isenção previdenciária desde de 01/01/2004.

1.2. Também consta no Relatório Fiscal que, além do cancelamento de isenção acima mencionado, a autuada também

A) não declarou em GFIP todos os segurados categoria 13 (contribuintes individuais – trabalhadores autônomos), nas competências 01/2009 a 07/2009 e não efetuou os descontos e os recolhimentos das contribuições, por eles devidas;

B) nas competências em que houve declaração de segurados nas GFIP's (08/2009 a 12/2009), ainda assim foram encontrados valores não declarados em GFIP, bem como não houve o pagamento total das contribuições dos segurados;

C) em relação às despesas, não demonstrou, em sua contabilidade, de forma individualizada, nenhum valor gasto com gratuidades, fato este que, além de embasar a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória – AIOA CFL 34, também dá ensejo à perda da isenção previdenciária ;

D) descumpriu uma série de obrigações acessórias estabelecidas pela legislação tributária, que deram causa à lavraturas dos AIOA DEBCAD 51.053.614-0, 51.053.616-6 e 51.053.617-4, que fazem parte do presente processo .

1.3. Consoante fatos e fundamentos legais apontados no Relatório Fiscal, a autoridade lançadora verificou a existência de pressupostos caracterizadores do instituto de grupo econômico da Fundação Ana Lima em relação à empresa HAPVIDA Assistência Médica – CNPJ 63.554.067/0001-98. Assim, foi feita a caracterização do grupo econômico com atribuição da responsabilidade solidária pelo débito à referida empresa, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária nrs 01 (fls. 534/538).

1.4. Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista que o sujeito passivo, em tese, praticou as condutas tipificadas nos art. 168, 337-A, inciso III, ambos do Decreto Lei nº 2.848/40 (Código Penal) e, ainda, no art. 2º da Lei 8.137/90. Referida Representação Penal é objeto do PT nº 10380.722704/2014-77, apensado ao presente processo.

1.5. Na mesma ação fiscal também foram lavrados os AI DEBACD 51.053.611-5 e 51.053.618-2 que fazem parte do processo 10380.722703/2014-22 e, ainda, o AI DEBCAD 51.053.619-0 que faz parte do processo 10380.724286/2014-52.

DA IMPUGNAÇÃO DA AUTUADA

2. Cientificada dos Autos de Infração em 25/06/2014 (fls. 539/540) a autuada, dentro do prazo legal, contestou as autuações em 25/07/2014, por meio do instrumento de fls. 5263/5300, onde traz, em síntese, as alegações a seguir expostas.

2.1. Alega que como houve antecipação de pagamento, mesmo que parcial, em todas as competências, é manifesta a decadência dos créditos lançados, nas competências 01/2009 a 05/2009, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, conforme Súmula Vinculante nº 8 do STF, tendo em vista que somente foi cientificada dos lançamentos em 25/06/2014. Cita jurisprudência do CARF

2.2. Sustenta que é imprescindível que lhe seja devolvido o prazo para a apresentação de impugnação, uma vez que junto com a notificação dos autos de infração não foram disponibilizados todos os documentos neles referenciados. Enfatiza que o Fisco somente lhe disponibilizou cópias dos autos quando restavam menos de 10 dias para o término do prazo para impugnação, fato este que causou cerceamento do seu direito de defesa.

2.3. Argumenta que nos AI DEBCAD 51.053.610-7, 51.053.613-1 e 51.053.612-3, houve ofensa ao Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, tendo em vista que foram lançados, na matriz, créditos que seriam devidos pelas filiais que, por sua vez, têm personalidades distintas e inscrições próprias no CNPJ. Cita jurisprudência do STJ.

2.4. A seguir passa a sustentar que os fatos descritos pela autoridade fiscal não podem ensejar a cobrança de contribuições previdenciárias. Para tanto, alega que, antes ou depois do Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 137, que cancelou a sua isenção, sempre esteve devidamente certificada como Entidade Beneficente de Assistência Social pelo Ministério competente, razão pela qual sempre teve e continua tendo direito à isenção prevista no § 7º do art. 195 da CF. Alega, ainda, que o referido Ato Executivo, incluído no mundo jurídico apenas em 28/10/2009, não poderia retroagir seus efeitos, sob pena de afrontar o § 4º do art. 55 da Lei 8.212/91, tendo em vista que a própria Administração reconhecia, para o período anterior, a imunidade da entidade em virtude da emissão de Ato Concessório

2.5. Sustenta que a legislação que disciplinava a matéria, como não poderia deixar de ser, para preservar a boa-fé das relações jurídicas, em nenhum momento autorizou a retroatividade do cancelamento da isenção. A ideia de retroação dos efeitos do cancelamento surgiu tão somente no Decreto 3.048/1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, que no § 6º do seu art. 206, na tentativa de regulamentar o disposto na Lei 8.212/91, acabou por criar, de forma ilegal, nova regra jurídica (restritiva de direito), ultrapassando o limite regulamentador, afrontando o princípio da legalidade previsto no CF.

2.6. Após as considerações acima, solicita que seja reconhecido o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social emitido pelo Ministério competente declarando-se inexigíveis a integralidade das autuações- levantamentos CONT INDIVIDUAL GFIP, CONT INDIVIDUAL N GFIP, CONT EMPRACSA GFIP, e CONT EMPRESA EMPREGADO. Subsidiariamente, que se reconheça que o Ato

Executivo DRF/FOR nº 137 somente poderá produzir efeitos a partir de 28/10/2009, declarando-se inexigíveis todos os lançamentos anteriores à referida data.

2.7. Em relação aos créditos lançados, cuja base de cálculo foram as remunerações pagas ao Segurados Categoria 13, a impugnante alega que houve um equívoco por parte da autoridade fiscal, uma vez que a tabela SEGURADOS CATEGORIA 13 continha valores entregues pelo SUS à Fundação que, por conta e ordem do ente pagador, realiza o pagamento dos profissionais de saúde que prestaram atendimento aos usuários do SUS Hospital Ana Lima. Sustenta que, dos valores entregues pelo SUS, a Fundação Ana Lima realiza a retenção do imposto de renda da pessoa física — daí porque tais valores constam da DIRF - e repassa o restante do dinheiro ao profissional de saúde. De outra sorte, não há recolhimento de contribuição previdenciária, uma vez que a Fundação Ana Lima não é tomadora dos serviços pagos, mas sim os usuários do Sistema Único de Saúde.

2.8. Conclui que, por esta razão, constata-se que a análise da autoridade fiscal tem como base premissa equivocada, porque os profissionais credenciados, nominados de "SEGURADOS CATEGORIA 13", não lhes prestaram serviços, mas sim ao SUS, que, por sua vez, foi quem efetivamente efetuou o pagamento, sendo insubsistente as autuações. Solicita, então, que na hipótese de não acatamento de suas razões, sejam determinadas as diligências necessárias para confirmar o procedimento adotado pelo SUS para pagamento dos médicos credenciados que atendem no Hospital Ana Lima, de modo de expurgar os lançamentos resultantes dos levantamentos CN – CONT INDIVIDUAL N GFIP e IF – CONTRIBUIÇÃO CONT. INDIVIDUAL, contidos nos DEBCAD's 51.053.610-7 e 51.053.613-1).

2.9. No item 72 e seguintes da defesa, a impugnante alega que inexistem as diferenças entre DIRF e GFIP apontadas pela autoridade fiscal, que deram causa aos lançamentos sobre a remuneração a SEGURADOS CATEGORIAS 1 e 7. Alega que a autoridade fiscal deixou de considerar que embora alguns pagamentos sejam realizados em determinado mês, o recolhimento da contribuição previdenciária se dá em momento distinto por causa da competência do valor pago.

2.10. Sustenta que é absolutamente corriqueira a diferença encontrada pela autoridade fiscal, por um simples motivo: a DIRF tem como data base a data do efetivo pagamento, enquanto que a GFIP leva em conta a competência do pagamento. Cita como exemplos, pagamentos de férias a determinados empregados não gozadas integralmente dentro do mesmo mês (itens 75 e 76 da Impugnação).

2.11. Com base nos exemplos trazidos e dos documentos amostrais acostados aos autos, solicita que sejam cancelados os lançamentos originados da tabela "SEGURADOS CATEGORIAS 1 E 7", que embasaram o levantamento EN - CONT EMPRESA EMPREGADO. Caso não seja este o entendimento do órgão julgador, requer que sejam os autos baixados em diligência para apurar a total insubsistência desses lançamentos, uma vez que não houve omissão de base de cálculo de contribuição previdenciária.

2.12. Com relação ao crédito apurado no DEBCAD 51.053.612-3, a impugnante alega que o lançamento foi feito sem motivação, na medida em que a autoridade fiscal apenas indicou, de forma lacônica, que nas competências 01/2009 a 13/2009, não houve o recolhimento dos valores descontados dos segurados empregados, o que configuraria, em tese, crime de apropriação indébita.

2.13. Salienta que, em contraponto com que exige a Lei Federal (motivação) e o que exige a Portaria da RFB nº 2.439/2010 (exposição minuciosa dos fatos), percebe-se que, in casu, a autoridade fiscal, ao apenas afirmar que "o sujeito passivo deixou de recolher parte das contribuições descontadas dos segurados empregados", sem indicar a origem de tal diferença, acabou por violar o direito de defender-se de um ato administrativo devidamente motivado e, no caso, para efeito de crime, de um ato administrativo com a exposição minuciosa dos fatos.

2.14. Quanto à glosa de valores compensados, que deu causa ao crédito constituído no DEBCAD 51.053.610-7, a impugnante deduz que a mesma não tem qualquer procedência, tendo em vista que a compensação foi realizada conforme a legislação que rege a matéria. Sustenta que apurou crédito relativo a contribuições recolhidas em período anterior e o utilizou em período posterior, sendo que todas as compensações foram objeto de análise quando da renovação de CND, razão pela qual a autuação correspondente é improcedente.

2.15. A partir do item 95 da defesa interposta a impugnante passa a argumentar que são insubsistentes as multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias, objeto dos AIOA DEBCAD 51.053.614-0, 51.053.615-8, 51.053.616-6 e 51.053.617-4, tendo em vista que, uma vez demonstradas indevidas as obrigações principais, não haveria que se falar na aplicação de sanções acessórias que deveriam igualmente ser desconstituídas.

2.16. Sustenta que a exigência insculpida no inciso III do art. 32 da Lei 8.212/91 é a prestação de todas as informações e esclarecimentos necessários à fiscalização, na forma estabelecida pela RFB, obrigação esta que fora absolutamente cumprida de forma satisfatória e transparente durante a auditoria fiscal.

2.17. Deduz que não se pode entender que ao fixar que as informações devam ser prestadas "na forma por ela estabelecida" (na exata dicção legal) que a norma esteja fixando que a informação será prestada especificamente na forma estabelecida pelo auditor fiscal, salientando que a forma legalmente oponível por essa autoridade é tão somente aquela decorrente da lei e das melhores práticas contábeis e não qualquer exigência

2.18. Alega, ainda, que há falta coerência às autuações que impõem multas por descumprimento de obrigações acessórias e, na mesma toada, consegue apurar o suposto tributo devido - aliás, em regra, adotando a maior base de cálculo do tributo possível. Conclui que se a autoridade administrativa não só foi capaz de chegar ao valor supostamente devido, adotando premissas que são inegavelmente prejudiciais ao contribuinte, não há porque apená-lo duplamente.

2.19. Segundo a impugnante, na caso em questão, as exigências da autoridade fiscal transbordaram o limite daquilo que é útil e importante para o processo de fiscalização, na medida que adentrou em detalhes relativos ao sistema do controle das operações, fazendo exigências qualitativas extemporâneas flagrantemente fora da moldura legal, razão pela qual as autuações estão eivadas de vício e devem, portanto, ser anuladas.

2.20. Por fim, a impugnante argumenta que nos Autos de Infração nos 51.053.614-0, 51.053.615-8, 51.053.616-6 e 51.053.617-4, as multas por descumprimento de obrigação acessória foram duplicadas, ou até mesmo triplicadas, a depender do caso, com base em suposta reincidência, entretanto, apesar da clareza do art. 290 do Decreto nº 3.048/1999, que embasa a majoração das multas, a autoridade fiscalizadora não indicou qual teria sido a anterior autuação aplicada à impugnante que autorizaria o agravamento da pena ante a suposta reincidência, tampouco se deteve a indicar que os requisitos caracterizadores da reincidência estavam presente.

2.21. Conclui que não há dúvidas quanto à flagrante ofensa ao dever de motivação no caso, por não constar os motivos explícitos que levaram a autoridade a agravar as penas aplicadas, razão pela qual são absolutamente nulos, nesse ponto, os autos de infração nº 51.053.614-0, 51.053.615-8, 51.053.616-6 e 51.053.617-4.

Dos Pedidos

3. Ante o exposto, a autuada, ora impugnante, fez os seguintes pedidos:

a) que seja acatada a preliminar de decadência do crédito, incidente sobre o valor aqui discutido;

b) seja determinada a exclusão de todos os créditos decorrentes de fatos geradores que tenham ocorrido nas atividades desenvolvidas pelas filiais, os quais foram indevidamente lançados em desfavor da matriz;

c) que haja devolução integral do prazo para a apresentação/complementação de impugnação, sob pena de violação manifesta ao contraditório e à ampla defesa;

d) que, no mérito, sejam julgados improcedentes os autos de infração em referência e cancelada a totalidade dos débitos fiscais objetos das autuações ora impugnadas, incluídos os débitos principais, multas e juros, bem como os autos de infração que culminaram na aplicação de multas em razão do suposto descumprimento de obrigações acessórias

DA IMPUGNAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

4. A responsável solidária também apresentou impugnação, requerendo a exclusão da responsabilidade solidária, alegando, em síntese, que não integra qualquer grupo econômico, de fato e de direito, com Fundação Ana Lima.

4.1. Para tanto, sustenta que para a caracterização de um grupo econômico é primordial a existência de uma empresa controladora com subordinação das demais integrantes, inclusive no que concerne às atividades desempenhadas, conforme posicionamento consolidado do CARF (cita acórdão).

4.2. Alega que mesmo que restasse caracterizado o grupo econômico, o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, tendo em vista que a solidariedade não se presume, nos termos do art. 265 do Código Civil, sobretudo em sede de direito tributário (cita jurisprudência);

4.3. Sustenta que a sujeição passiva solidária não se aplica às obrigações acessórias por interpretação do caput do art. 152 da IN RFB nº 971/2009, mesmo nos casos em que seja caracterizado o grupo econômico, razão pela qual, caso seja mantida a responsabilidade sobre as obrigações principais, não pode e não deve responder pelas obrigações acessórias.

4.4. Por fim, quanto ao mérito, alega que em razão de não dispor das informações necessárias à completa demonstração da autuação, adere às razões de impugnações que foram ou que vierem a ser apresentadas pela Fundação Ana Lima, que certamente terá plenas condições de demonstrar a ilegalidade dos lançamentos.

É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido acórdão, o qual consta às fls. 5362/5412 dos autos:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

Tratando-se de Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos lançamentos realizados no prazo quinquenal previsto no CTN, não há que se falar em decadência.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade dos Autos de Infração, por cerceamento de defesa quando os Autos de Infração (AI's) são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando o Relatório do Procedimento Fiscal e os Anexos dos AI's, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Prescreve o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. DOCUMENTO ÚNICO PARA MATRIZ E FILIAIS. POSSIBILIDADE.

É permitida a lavratura de Autos de Infração abrangendo débitos relativos à matriz e suas filiais num mesmo documento, estando o débito relativo a cada um dos estabelecimentos claramente individualizado no anexo DD -Discriminativo do Débito.

ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI ORDINÁRIA.

A lei complementar só é exigível quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria. Os requisitos para o gozo da “isenção” prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, estão previstos, conforme o período, no art. 55 da Lei 8.212/91, no art. 28 da MP 446/2008 ou no art. 29 da Lei 12.101/2010.

Somente estaria isenta da quota patronal - na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91 - a empresa que requeresse e obtivesse o correspondente Ato Declaratório de Isenção.

ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO- RETROAÇÃO DOS EFEITOS- Os efeitos do Ato Cancelatório de isenção devem retroagir à data a partir da qual a entidade descumpriu o(s) requisito(s) previsto(s) no art. 55, da Lei 8.212/91.

TRABALHADORES AUTÔNOMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REMUNERAÇÃO. CONTRATANTE PESSOA JURÍDICA. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA.

É devida contribuição previdenciária sobre a remuneração de trabalhadores autônomos pela empresa contratante dos seus préstimos.

Quem efetivamente remunera e declara os pagamentos realizados às pessoas físicas que lhes prestaram serviços é o sujeito passivo da contribuição previdenciária.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA. INEFICÁCIA.

As alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO.

Deixar a empresa de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, constitui infração à legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE EXIBIR DOCUMENTOS.

Deixar a empresa de exibir qualquer livro ou documento relacionado com as contribuições para a Seguridade Social ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira constitui infração à legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA CONTRATANTE DE REter ONZE POR CENTO DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada deixar de reter 11% (onze) por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DE SUA CONTABILIDADE OS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES

Constitui infração a empresa deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Autos de infração lavrados com base em condutas diversas não configuram "bis in idem".

CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE

Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator incorrido em reincidência: Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. A agravante do inciso V do art. 290, do RPS - Decreto 3048/91, eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A parte dispositiva do voto do relator do acórdão recorrido possui o seguinte teor:

“CONCLUSÃO

6. O procedimento fiscal atendeu às disposições expressas da legislação e a impugnante não apresentou argumentos e/ou elementos de prova capazes de elidir o lançamento, devendo ser mantida a exigência como formalizada pela fiscalização.

6.1. Diante do exposto, voto pela improcedência das impugnações e mantenho o crédito tributário exigido.”

Inconformadas, Fundação Ana Lima e Hapvida Assistência Médica Ltda apresentaram recursos voluntários, às fls. 5421/5464 e 5479/5487, respectivamente, reiterando as alegações expostas em impugnação.

Diante da incerteza quanto a tempestividade dos recursos apresentados, o julgamento foi convertido em diligência, consoante Resolução de fls. 5507/5515.

Em resposta a diligência, à fl. 5519, foi manifestado pela autoridade preparadora o seguinte:

"Confirmamos a data de 13/05/2015, como protocolo da peça recursal, momento em que restiuimos (sic) os autos para demais providências."

Entretanto, permanecendo a incerteza quanto a tempestividade dos recursos, novamente foi convertido o julgamento em diligência para que a Unidade da Receita Federal do Brasil de origem informe: 1. a data de protocolo do recurso voluntário de fls. 5421/5464, apresentado pela contribuinte (Fundação Ana Lima); 2. a data de protocolo do recurso voluntário de fls. 5479/5487, apresentado por Hapvida Assistência Médica Ltda.; 3. a data em que foi intimada Hapvida Assistência Médica Ltda do acórdão da DRJ; ou que diga que esta não foi intimada, se for o caso.

Em resposta a nova diligência, à fl. 5546, foi manifestado pela autoridade preparadora o seguinte:

“1. a data de protocolo do recurso voluntário de fls. 5421/5464, apresentado pela contribuinte (Fundação Ana Lima): 13/05/2015

2. a data de protocolo do recurso voluntário de fls. 5479/5487, apresentado por Hapvida Assistência Médica Ltda: 13/05/2015

3. a data em que foi intimada Hapvida Assistência Médica Ltda do acórdão da DRJ: HAPVIDA NÃO FOI INTIMADA.”

Após, tratando-se de temática relativa à tese de Repercussão Geral, o processo ficou sobrestado até julgamento do RE n. 566.622/RS pelo STF.

Considerando que houve o julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.622, que tinha como objeto o gozo da imunidade de contribuições sociais, vieram os autos ao Conselheiro relator para continuidade ao julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

Os recursos voluntários foram apresentados dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

Em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto em parte os fundamentos da decisão recorrida, sendo ao final deste voto, apresentadas duas considerações quanto ao voto que abaixo se transcreve:

DA IMPUGNAÇÃO DA AUTUADA

Da Decadência

5.1. Em relação à decadência alegada, cabe salientar que em sessão realizada no dia 12/06/2008, o Supremo Tribunal Federal (STF) editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no Diário da Justiça (DJ) e no Diário Oficial da União (DOU) em 20/06/2008 com o seguinte teor:

“Súmula vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

5.2. Referida súmula é de observância obrigatória pela Administração Pública, de acordo com a Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamentou o artigo 103A da Constituição Federal, estabelecendo em seu artigo 2º, o seguinte:

“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.” (g.n.)

5.3. Assim, tendo sido declarado inconstitucional, por meio de Súmula Vinculante, pelo STF, o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, deve ser observado, agora, pela Administração Pública, o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25/10/1966.

5.4. Neste sentido, foi emitido o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, com base em entendimento jurisprudencial do STJ, no qual são apresentadas as orientações acerca da aplicação da Súmula Vinculante STF nº 08, bem como são expostas as formas de contagem do prazo decadencial, destacando-se, dentre outras, as seguintes disposições:

“31. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

32. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluía-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

(...)

36. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/203123287.

Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204130232 bem como no RD/203115797.

(....)

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias. (g.n.)

41. Atente-se para o fato de possível coexistência entre os prazos constantes do art. 150, § 4º, e do art. 173, do CTN, em um mesmo lançamento de contribuições previdenciárias, conforme se depreende da leitura dos itens 11 ad usque 13 do recurso especial 761908/SC, acima já identificado e citado, assim ementados:

“11. In casu, a notificação de lançamento, lavrada em 31.10.2001 e com ciência em 05.11.2001, abrange duas situações: (1) diferenças decorrentes de créditos previdenciários recolhidos a menor (abril e novembro/1991, março a julho/1992; novembro e dezembro/1992; setembro a novembro/1993, janeiro/1994, março/1994 a janeiro/1998; e março e junho/1998); e (2) débitos decorrentes de integral inadimplemento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos

efetuados a autônomos (maio a novembro/1996; janeiro a julho/1997; setembro e dezembro/1997; e janeiro, março e dezembro/1998) e das contribuições destinadas ao SAT incidente sobre pagamentos de reclamações trabalhistas (maio/1993; abril/1994; e setembro a novembro/1995).

12. No primeiro caso, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, encontram-se fulminados pela decadência os créditos anteriores a novembro/1996. 13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT.

14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.

(...)

10

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

(....)

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;”

5.5. Deve ser salientado que o citado Parecer possui força normativa, vinculando a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, conforme disposto no artigo 42 da Lei Complementar nº 73, de 10/02/1993, in verbis:

“Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.”

5.6. Do exposto acima, conclui-se que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento, ainda que parcial, e não ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN, isto é, o prazo decadencial começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador. Por outro lado, inexistindo pagamento ou verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN, com início do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

5.7 No caso em questão, tendo o sujeito passivo se enquadrado, indevidamente, como entidade isenta, informando nas GFIP o código FPAS 639, deixou de informar como devidas as contribuições previdenciárias referentes à quota patronal, previstas no art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91 e, obviamente não efetuou qualquer recolhimento referente a tais contribuições, objeto do lançamento ora em análise. Portanto, não houve, no período do lançamento, qualquer recolhimento a título das contribuições previstas no art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91 (contribuições previdenciárias devidas pela empresa), apuradas no DEBCAD nº 51.053.610-7 (Levantamentos CG CONT. INDIVIDUAL GFIP e EG CONT EMPRESA EMPREGADO GFIP, cujas remunerações foram informadas nas GFIP com código FPAS 639), razão pela qual a contagem do quinquênio decadencial se deve ser efetuada nos termos do artigo 173, I, do CTN.

5.8. Por sua vez, conforme consta nos autos, as remunerações pagas aos empregados e contribuintes individuais, objeto dos lançamentos de ofício realizados nos AIOP DEBCAD 51.053.612-3 e 51.053.613-1 e, ainda, no DEBCAD 51.053.610-7 (Levantamentos CN CONT. INDIVIDUAL N GFIP e EM – CONT, EMPRESA EMPREGADO) não estavam, no início da ação fiscal, declaradas nas GFIPs da Autuada, ou seja, esta não as considerou como integrantes do salário-de-contribuição das contribuições previdenciárias devidas e, obviamente, não efetuou qualquer pagamento antecipado das contribuições correspondentes, condição indispensável para aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Deste modo, a ausência de qualquer recolhimento referente às contribuições incidentes sobre tais verbas, lançadas nos referidos AIOP, também conduz à aplicação do artigo 173, I, do CTN,

5.9. O mesmo ocorre com relação aos AIOA DEBCAD 51.053.614-0, 51.053.615-8, 51.053.616-6 e 51.053.617-4, onde foram aplicadas multas por descumprimento de obrigações acessórias, pois o Parecer PGFN/CAT no 1.617/2008 dispõe que:

a) o prazo de decadência para constituir os créditos referentes às obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos; e

b) o prazo deve ser contado nos termos do art. 173, I do CTN, dado que o descumprimento de obrigações acessórias não é instância procedimental que se equipare à antecipação do pagamento.

5.10. Os créditos apurados em todos os DEBCAD acima mencionados, correspondem ao período de 01/01/2009 a 31/12/2009, com a ciência do contribuinte, por via postal, em 25/06/2014 (fls. 539/540). Portanto, nenhuma competência encontra-se em período decadente, visto que o crédito correspondente à competência mais antiga (01/2009), poderia ser lançado até 31/12/2014 (cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte – 01/01/2010), motivo pelo qual não tem qualquer cabimento a decadência argüida pela Impugnante, que, pelas razões expostas, fica afastada.

Do Cerceamento de Defesa- Devolução do Prazo para Impugnação

5.11. A Impugnante sustenta que é imprescindível que lhe seja devolvido o prazo para a apresentação de impugnação, uma vez que junto com a notificação dos autos de infração não foram disponibilizados todos os documentos neles referenciados. Enfatiza que o Fisco somente lhe disponibilizou cópias dos autos quando restavam menos de 10 dias para o término do prazo para impugnação, fato este que causou cerceamento do seu direito de defesa e nulidade do lançamento em virtude de um suposto cerceamento do seu direito de defesa.

5.12. De início, cabe salientar que os princípios do contraditório e da ampla defesa consagrados no art. 5º, LV, da Constituição Federal consistem, o primeiro, na faculdade de a parte manifestar sua posição sobre fatos ou documentos trazidos ao processo pela outra parte, ou seja, para o contribuinte ter garantido o direito ao contraditório, no processo administrativo, necessário se faz que lhe sejam informados e juntados aos autos todos os elementos e as provas circunstanciais que embasaram o lançamento. É a regra da informação geral, que, segundo ensinamento de Odete Medauar, *“significa o direito, atribuído aos sujeitos e à própria administração, de obter conhecimento dos fatos que estão na base da formação do processo, e de todos os demais fatos, dados, documentos e provas que vierem à luz no curso do processo (...). (Processualidade no Direito Administrativo, 1993, pp 105-107.)*

5.13. Já no que se refere ao princípio da ampla defesa, cabe mais uma vez recorrer ao magistério da Prfª Odete Medauar, para quem o termo “defesa” em essência, significa a contestação ou o rebate a favor de si próprio ante as condutas, fatos, argumentos e interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais e morais (...). Em relação aos princípios da ampla defesa e do contraditório o mestre Celso Ribeiro Bastos ensina: “Por ampla defesa deve entender-se o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade” (Curso de Direito Constitucional, 18ª ed., pg. 226);

5.14. No caso em questão, o procedimento adotado pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento, foi o mesmo adotado em todas as fiscalizações realizadas pela Receita Federal do Brasil, qual seja, a fiscalização teve início com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (no caso o de nº 0310100.2012.01266) e o envio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, comunicando o início do procedimento e solicitando os atos constitutivos do contribuinte e a sua escrituração contábil (fls.

490/491). Ao longo do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal, no exercício de suas funções, solicitou, por meio de vários Termos de Intimação Fiscal (492/497), a documentação e as informações necessárias à ação fiscal. Também foram emitidos vários Termos de Continuidade de Ação Fiscal, conforme fls. 498/500, comunicando o contribuinte do prosseguimento dos trabalhos de fiscalização. O encerramento da ação fiscal foi atestado pelo Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 501), onde foram informados todos os autos-de-infração lavrados durante a Ação Fiscal.

5.15. Por outro lado, nos itens 10, 11 e 12 do Relatório Fiscal (fls. 216/217) estão discriminados todos os relatórios referentes aos débitos lançados, que foram produzidos e autenticados em meio digital, gravados em CD-R e enviados aos contribuintes (autuada e devedor solidário), conforme previsão legal do art. 496 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009. Referidos relatórios constam no Recibo de Arquivos entregues ao contribuinte (fls. 545/546) recebidos pela autuada (Fundação Ana Lima) e pelo devedor solidário (HAPVIDA Assistência Médica Ltda) em 25/06/2014, conforme doc. fls. 539/541 e 542/544, respectivamente.

5.16. O Relatório Fiscal, que acompanha os Autos de Infração, traz, de forma clara e precisa, a matéria tributável (descrição dos fatos geradores), as contribuições devidas, o período do lançamento e todas as razões que ensejaram a lavratura do auto de Infração, indicando, inclusive, a fonte de onde foram extraídas as informações para a apuração da infração, a forma como foi feito o lançamento, com utilização de vários levantamentos dependendo do tipo de fato gerador.

5.17. Nos Discriminativos do Débito – DD estão discriminados, competência por competência, e por levantamento, os valores da base de cálculo (valores das remunerações pagas), os valores das contribuições exigidas, os valores dos acréscimos legais (juros e multa) e o valor total devido em cada competência. Por outro lado, todos os dispositivos legais que fundamentam o lançamento, de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estão discriminados nos Relatórios de Fundamentos Legais do Débito – FLD.

5.18. Verifica-se que todas as informações necessárias ao pleno exercício do direito de defesa do contribuinte foram prestadas, de forma clara e precisa, no Relatório Fiscal, nos próprios Autos de Infração e nos demais relatórios e planilhas elaborados e autenticados em meio digital e devidamente entregues à autuada e ao devedor solidário.

5.19. A impugnante, porém, optou por embasar a sua impugnação com alegações genéricas sem comprová-las. Ao contrário do alegado na impugnação, todos os documentos referenciados na notificação dos autos de infração foram disponibilizados aos interessados em 25/06/2014, com concessão do prazo legal de 30 dias para o oferecimento de impugnação ao lançamento, direito este exercido, tanto pela autuada, quanto pelo devedor solidário, de forma muito bem elaborada, em 25/07/2014, por meio dos instrumentos de fls. 5263/5300 e 5240/5248, respectivamente, que contêm vasta argumentação contra os lançamentos efetuados, inclusive com referência a trechos do Relatório Fiscal e dos anexos. Desta forma, não vislumbro qualquer vício que tenha causado cerceamento de defesa aos interessados, muito menos a alegada negativa de acesso aos autos, de modo que não tem cabimento a concessão de novo prazo de defesa.

Da Ofensa ao Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos

5.20. Em relação às alegações apresentadas pela impugnante no sentido de que os lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos nas suas filiais deveriam ter sido lavrados em nome das próprias filiais, entendo que não merece reparos o procedimento adotado pela autoridade fiscal, visto que o lançamento dos créditos referentes aos fatos geradores ocorridos nas filiais em nome do estabelecimento matriz foi efetuado estritamente de acordo com a legislação vigente, com a indicação nos Discriminativos do Débito e no Relatório Fiscal dos estabelecimentos a que se referem as contribuições e as multas lançadas.

5.21. Vejamos o conceito de empresa, inserido na Lei nº 8.212/1991 e no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, bem como as obrigações daí decorrentes. Vejamos:

Lei nº 8.212/91

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;

Art. 22. *A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 30. *A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)*

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente;

(...)

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifou-se)

Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999)

Art.12. Consideram-se:

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

(...)

Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I-vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

(...)

Art.216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar a contribuição do segurado empregado, do trabalhador avulso e do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea “a” e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as

remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte; (Nova redação pelo Decreto nº 6.722, de 30/12/2008)

(...)

Art.225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

(...)

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II- agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I - atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

(...)

§ 18. Para o cumprimento do disposto no inciso V do caput serão observadas as seguintes situações:

I - caso a empresa possua mais de um estabelecimento localizado em base geográfica diversa, a cópia da Guia da Previdência Social será encaminhada ao sindicato representativo da categoria profissional mais numerosa entre os empregados de cada estabelecimento;

II-a empresa que recolher suas contribuições em mais de uma Guia da Previdência Social encaminhará cópia de todas as guias;

(...)

IV - cabe à empresa a comprovação, perante a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social, do cumprimento de sua obrigação frente ao sindicato.

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (grifei)

5.22. Como se vê, a lei atribui à empresa, a responsabilidade pela arrecadação e recolhimento de todas as contribuições previdenciárias devidas, bem como pelas obrigações acessórias. E, empresa é aquela que assume o risco da atividade econômica. O Regulamento da Previdência Social estabelece que a empresa deve elaborar a folha de pagamento de forma coletiva, por estabelecimento, bem como lançar na contabilidade todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, e as contribuições descontadas dos segurados, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa. Portanto, não há como se eleger um estabelecimento filial, como sujeito passivo, sendo que a obrigação principal e as acessórias foram atribuídas à empresa, que é representada pelo estabelecimento centralizador, ou matriz.

5.23. No que tange aos atos normativos, especificamente a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), podemos destacar os seguintes dispositivos:

Art. 21. O sujeito passivo poderá eleger qualquer de seus estabelecimentos como estabelecimento matriz e poderá alterá-lo por meio de requerimento.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, a RFB recusará o estabelecimento eleito como matriz quando constatar a impossibilidade ou a dificuldade de realizar o procedimento fiscal neste estabelecimento.

(...)

Art. 110. O código FPAS e as alíquotas correspondentes, atribuídos à atividade na forma dos arts. 109-C a 109-E serão aplicados a todos os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, assim considerados os cadastrados sob a mesma raiz de CNPJ, independentemente de sua localização, ressalvadas as hipóteses previstas nos

incisos I e IV do art. 109 C. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.238, de 11 de janeiro de 2012)

(...)

Art. 133. A empresa contratada poderá consolidar, num único documento de arrecadação, por competência e por estabelecimento, as contribuições incidentes sobre a remuneração de todos os segurados envolvidos na prestação de serviços e dos segurados alocados no setor administrativo, bem como, se for o caso, a contribuição social previdenciária incidente sobre o valor pago a cooperativa de trabalho relativa à prestação de serviços de cooperados, compensando os valores retidos com as contribuições devidas à Previdência Social por qualquer de seus estabelecimentos.

(...)

Art. 474. Nas situações abaixo, cada competência em que seja constatado o descumprimento da obrigação, independentemente do número de documentos não entregues na competência, é considerada como uma ocorrência:

I - GFIP ou GRFP não entregue na rede bancária, a partir da competência janeiro de 1999;

II - GFIP ou GRFP entregue com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais.

Parágrafo único. A GFIP tratada nos incisos I e II do caput deve ser considerada como um documento único, independentemente da quantidade de documentos entregues nos termos do Manual da GFIP, e ainda que se refiram a estabelecimentos distintos, sendo que:

(...)

Art. 487. Domicílio tributário é aquele eleito pelo sujeito passivo ou, na falta de eleição, aplica-se o disposto no art. 127 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

Art. 488. Estabelecimento é uma unidade ou dependência integrante da estrutura organizacional da empresa, sujeita à inscrição no CNPJ ou no CEI, onde a empresa desenvolve suas atividades, para os fins de direito e de fato.

Art. 489. A partir do 91º (nonagésimo primeiro) dia após a publicação desta Instrução Normativa:

I - o cadastro previdenciário e a base do CNPJ terão o mesmo estabelecimento como centralizador e matriz;

II - o cadastro previdenciário assumirá como centralizador o estabelecimento matriz constante na base do CNPJ, com exceção dos órgãos públicos da administração direta; e

III - o estabelecimento centralizador constante no cadastro previdenciário passará a ser denominado matriz e regido pelos atos próprios da RFB.

§ 1º Para os órgãos públicos da administração direta, a base do CNPJ assumirá como matriz o estabelecimento centralizador constante no cadastro previdenciário.

§ 2º No caso de coincidência entre estabelecimento centralizador, constante no cadastro previdenciário, e estabelecimento matriz, constante na base do CNPJ com endereços divergentes, o endereço a ser considerado será aquele cuja data de atualização é a mais recente.

Art. 490. Até o 90º (nonagésimo) dia da publicação desta Instrução Normativa, os dispositivos que mencionam estabelecimento matriz devem ser entendidos como mencionando estabelecimento centralizador, com exceção do art. 489.

Art. 491. O estabelecimento matriz será alterado de ofício pela RFB, quando for constatado que os elementos necessários à Auditoria-Fiscal na empresa se encontram, efetivamente, em outro estabelecimento.

Art. 492. A empresa deverá manter à disposição do AFRFB, no estabelecimento matriz, os elementos necessários aos procedimentos fiscais, em decorrência do ramo de atividade da empresa e em conformidade com a legislação aplicável.

Art. 493. É vedado atribuir-se a qualidade de matriz a qualquer unidade ou dependência da empresa não inscrita no CNPJ, bem como àquelas não pertencentes à empresa.

5.24. Não restam dúvidas de que apenas o estabelecimento centralizador, ou seja, a matriz, pode ser identificado, pela autoridade administrativa, como sujeito passivo das contribuições previdenciárias e contribuições para terceiros devidas. A pessoa jurídica é figura dotada de uma única esfera de direitos e obrigações.

5.25. Por outro lado, deve ser enfatizado que, conforme dispõe a citada instrução normativa, na baixa de inscrição no CNPJ de filial, a responsabilidade tributária por possíveis pendências é atribuída unicamente à matriz. E não é só, pois a baixa da matriz implica na baixa de todas filiais. Vejamos:

Art. 27. A baixa de inscrição no CNPJ, de matriz ou de filial, deverá ser solicitada até o 5º (quinto) dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência dos seguintes eventos de extinção:

I - encerramento da liquidação voluntária, judicial ou extrajudicial, ou conclusão do processo de falência;

II - incorporação;

III - fusão;

IV - cisão total;

V - elevação de filial à condição de matriz, inclusive:

a) transformação em matriz de órgãos regionais de Serviço Social Autônomo; e

b) transformação em matriz de unidades regionais ou locais de órgãos públicos;

VI - transformação de órgãos locais de Serviço Social Autônomo em filial de órgão regional; e

VII - transformação de filial de um órgão em filial de outro órgão.

§ 1º O pedido de baixa de entidade deverá observar o disposto no art. 8º.

§ 2º Para efeito de baixa de inscrição no CNPJ de filial, a verificação restringir-se-á à análise formal do ato registrado e as pendências fiscais serão exigidas do respectivo estabelecimento matriz.

(...)

§ 16. A baixa do estabelecimento matriz implica a baixa de todos estabelecimentos filiais. (destacou-se)

5.26. Portanto, não vislumbro qualquer irregularidade no que tange à maneira como foram efetuados os lançamentos em comento (AI DEBCAD 51.053.610-7, 51.053.613-1 e 51.053.612-3), visto que as autuações no número de inscrição no CNPJ do estabelecimento matriz, com a indicação nos Discriminativos do Débito e no Relatório Fiscal dos estabelecimentos a que se referem as contribuições e as multas lançadas, estão em perfeita consonância com a legislação aplicável à matéria.

Da Isenção/Imunidade

5.27. Na defesa interposta, a Impugnante traz uma série de argumentos com o intuito de ressaltar o caráter assistencial de suas atividades e, conseqüentemente, defender o seu direito à isenção prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Para tanto, alega que cumpre os requisitos previstos na legislação, tendo em vista que possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, devidamente emitido pelo Ministério competente. Alega ainda que o Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 137, que cancelou a sua isenção, não pode retroagir, produzindo efeitos somente a partir da sua emissão, ou seja: a partir de 28/10/2009.

5.28. Em relação à matéria, cabe salientar que a Constituição Federal de 1988 previu no seu artigo 195, parágrafo 7º, a possibilidade de as entidades beneficentes de assistência social gozarem da isenção das contribuições previdenciárias - cota patronal - desde que atendam aos requisitos estabelecidos em lei, no caso em LEI ORDINÁRIA.

5.29. A Lei Ordinária nº 8.212, de 24.07.1991, atendendo ao comando constitucional (art. 195, parágrafo 7º, da CF) estipulou, no seu artigo 55, os requisitos necessários à obtenção da isenção das contribuições previdenciárias, possibilitando que a norma constitucional produzisse seus efeitos. Dispõe o referido dispositivo legal:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefício a qualquer título;

V aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

(...)

§6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no §3º do art. 195 da Constituição.

5.30. Referido dispositivo legal foi revogado pela Medida Provisória nº 446, editada em 07/11/2008, que trouxe nova sistemática à regulamentação dos procedimentos de isenção de contribuições para a Seguridade Social. No seu art. 28 dispõe:

Art. 28. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º;

II - não percebam, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

III - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;

V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;

VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;

VII - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

VIII - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;

XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e

XII - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

5.31. Porém a Medida Provisória 446/2008 não foi apreciada pela Câmara dos Deputados, no prazo previsto pela CF, razão pela qual somente teve vigência no período de 10/11/2008 a 12/02/2009, de modo que a partir de 13/02/2009, retornou ao campo jurídico o anterior dispositivo legal (art. 55 da Lei 8.212/91) a disciplinar a isenção prevista no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. Tal situação perdurou até a edição da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, publicada em 30/11/2009, quando, mais uma vez foi revogado o art. 55 da Lei nº 8.212/91. Dispõe o art. 29 da Lei 12.101/2009:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

5.32. Dessa forma, como o lançamento corresponde ao período de 01/01/2009 a 31/12/2009, no presente caso, temos três atos legais a disciplinar a matéria – requisitos para o gozo isenção da cota patronal -, com vigência para períodos distintos, quais sejam, o art. 28 da MP 446/2008, para o período de 01/01/2009 a 12/02/2009; o art. 55 da Lei 8.212/91, para o período de 13/02/2009 a 29/11/2009 e, ainda, o art. 29 da Lei nº 12.101/2009, para o período de 30/11/2009 a 31/12/2009, devendo ser enfatizado que o lançamento, quanto ao aspecto material, reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos do art. 144 do CTN - Código Tributário Nacional que dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

5.33. Assim,, considerando tudo o que foi acima exposto, resta verificar se a atuada, ora impugnante, no período do lançamento, realmente descumpriu os requisitos legais para o gozo da isenção prevista no art. 195, parágrafo 7º, da CF, apontados pela Fiscalização.

Dos Efeitos do Ato Cancelatório de Isenção

5.34. Conforme foi mencionado no Relatório Fiscal, atuada teve a sua isenção previdenciária cancelada em 28/10/2009, por meio do Ato Declaratório Executivo – DRF/FOR nº 137. Por sua vez, o referido cancelamento de isenção foi mantido pela DRJ/Fortaleza e o Recurso Voluntário interposto pela interessada não foi conhecido pelo CARF, em virtude da sua intempestividade (trânsito em julgado, pelo decurso do prazo, da decisão de primeira instância), conforme Acórdão da 3ª Câmara /2ª Turma Ordinária – PT nº 10380.011346/2009-14 (cópia anexada aos autos às fls. 221/228).

5.35. A impugnante alega que o referido Ato Declaratório Executivo, somente poderia produzir efeitos a partir da sua emissão, ou seja: os efeitos do cancelamento de isenção não poderia retroagir para alcançar o período anterior a 28/10/2009, que corresponde a maior parte do período do lançamento, ora em discussão.

5.36. No entanto, tal argumentação não deve prosperar, tendo em vista que o Ato Cancelatório de Isenção apenas declara uma situação de fato e jurídica ocorrida, obviamente, em período anterior à sua emissão, qual seja: que durante o período abrangido pela auditoria fiscal, a entidade não cumpriu, de forma cumulativa, os requisitos estabelecidos pelo ordenamento jurídico, no caso o art. 55 da Lei 8.212/91), para usufruir a isenção prevista no § 7º, do art.195, da Constituição Federal.

5.37. Ora, se não há o cumprimento dos requisitos legais, obviamente, o direito à isenção se extingue automaticamente, independentemente da manifestação do Fisco. O Ato Cancelatório de Isenção, previsto na legislação anterior à Lei 12.101/2010, era apenas um procedimento formal, de efeitos declaratórios, necessário para que o

lançamento dos valores devidos fosse efetuado. Por sua vez, a isenção se extingue a partir do momento em que a entidade descumpra os requisitos legais, dada a sua condicionalidade, estabelecida pela própria Constituição Federal (art. 195, 7º). A partir do momento que descumpra um ou mais requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91, independentemente de manifestação da Administração, a entidade que estava em gozo da isenção até então, passa a estar nas mesmas condições dos demais contribuintes e, portanto, deve efetuar os recolhimentos das contribuições devidas à Seguridade Social.

5.38. No caso em questão, a auditoria fiscal que culminou com a emissão do Ato Declaratório Executivo DRF/FOR nº 137 abrangeu o período de 01/01/2004 a 31/12/2007, onde foi constatado o não cumprimento dos requisitos previsto no art. 55 da Lei 8.212/91. Logo, obviamente, os efeitos do cancelamento de isenção devem abranger todo este período, não tendo cabimento a alegação de que tais efeitos somente abrangem o período posterior a data de emissão do Ato Declaratório Executivo.

5.39. Por outro lado, o Ato Concessório de Isenção, necessário para o início do gozo de isenção, também previsto na Lei 8.212/91, tinha caráter condicional, ou seja, a isenção concedida persistiria somente durante o período em que o beneficiado cumprisse os requisitos legais, conforme acima salientado, não tendo cabimento alegar que a própria Administração reconhecia, para o período anterior à emissão do Ato Concessório, a isenção da entidade em virtude da emissão de Ato Concessório

5.40 Feitas as considerações acima, cabe a discussão dos motivos que, segundo à Fiscalização, levaram à lavratura do Auto de Infração, ora em análise, quais sejam: o descumprimento, pela autuada, dos requisitos legais para o gozo da isenção prevista no parágrafo 7º do art. 195 da CF. Conforme foi acima demonstrado, temos três atos legais a disciplinar a matéria – isenção da cota patronal –, com vigência para períodos distintos, razão pela qual subdividiremos o tema por período, a fim de possibilitar sua melhor compreensão, lembrando que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos do art. 144 do CTN - Código Tributário Nacional.

VIGÊNCIA DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991

PERÍODO: DE 13/02/2009 A 29/11/2009

5.41. Como já enfatizamos, a Carta Magna, de forma expressa, remete à lei ordinária a fixação das exigências e a Lei n.º 8.212/91, em seu art. 55, possibilitou a efetiva aplicação do dispositivo constitucional (onde se lê INSS leia-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, em razão da Lei nº 11.457/2007):

“Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (redação dada pela Lei nº 9.429/96)

III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (redação dada pela Lei n.º 9.528/97).

§ 1º. Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (grifei)

... ”.

5.42. Exsurge do parágrafo 1º do art. 55, acima transcrito, que o preenchimento dos requisitos previstos nos incisos I a V, apenas qualificava o contribuinte a solicitar a isenção junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Para ser efetivamente usufruída, seria necessário que a entidade a tivesse requerido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que teria 30 (trinta) dias para despachar o pedido, o qual teria efeitos somente a partir da protocolização, nos moldes do Decreto nº 3.048, de 1999, transcrito a seguir:

Art. 208. A pessoa jurídica de direito privado deve requerer o reconhecimento da isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, em formulário próprio, juntando os seguintes documentos:

(...)

§ 2º Deferido o pedido, o Instituto Nacional do Seguro Social expedirá Ato Declaratório e comunicará à pessoa jurídica requerente a decisão sobre o pedido de reconhecimento do direito à isenção, que gerará efeito a partir da data do seu protocolo. (grifo nosso,

5.43. Pois bem, conforme consta do Relatório Fiscal, e também já foi acima enfatizado, a entidade, ora impugnante, perdeu a isenção de contribuições previdenciárias, através do Ato Declaratório Executório DRF/FOR nº 137 – objeto do PT nº 10380.011346/2009-14, já transitado em julgado conforme decisão do CARF acima mencionada.

5.44. Cabe ser salientado que a entidade sempre soube que desde 01/01/2004, não cumpria os requisitos legais para o gozo da isenção. Também não pode alegar desconhecimento da lei para se eximir da aplicação da mesma. Assim, independentemente do Ato de Cancelamento de Isenção, a impugnante tinha pleno conhecimento de que, no período posterior a 01/01/2004, não tinha direito à isenção prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, pois não cumpria os requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91. Desta forma, deveria ter efetuado os recolhimentos das contribuições devidas à Seguridade Social, como fizeram todos os contribuintes ciosos cumpridores de suas obrigações para com o Fisco, independentemente da manifestação da Administração (cancelamento da isenção), que pode ocorrer a qualquer momento dentro do prazo decadencial. Saliente-se: ninguém pode alegar o desconhecimento da lei para se eximir do cumprimento da mesma.

5.45. Pode-se concluir que, além de ter que, a partir de 01/01/2004, efetuar os recolhimentos das contribuições devidas, a perda da isenção também acarretou a necessidade, caso a entidade voltasse a cumprir os requisitos legais e quisesse usufruir

da isenção novamente, deveria efetuar o procedimento previsto no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 e art 208, § 2, do Decreto 3.048/99, qual seja: requerer o reconhecimento da isenção ao órgão competente (INSS/RFB) .

5.46. Observa-se que a impugnante, embora tenha perdido a sua isenção desde 01/01/2004, em virtude do descumprimento de requisitos legais, não efetuou nova requisição da isenção junto ao órgão competente (Receita Federal do Brasil), para período posterior nos termos do disposto no parágrafo 1º, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91.

5.47. Desta forma, de pronto, verifica-se que no período de 13/02/2009 a 29/11/2009, que corresponde a maior parte crédito tributário em discussão, a impugnante não faz jus à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, pois não possui Ato Declaratório de Isenção, exigência prevista no art. 55, § 1º, da Lei 8.212/91, vigente no período, conforme acima demonstrado., razão já suficiente para sustentar o crédito lançado, correspondente ao referido do período.

5.48. Por outro lado, deve ser salientado que, além do requisito previsto, no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/91 c/c o art. 208, § 2º , do Decreto 3.048/99, outros requisitos legais foram descumpridos, no período de 13/02/2009 a 29/11/2009, que evidenciam que a impugnante não tinha direito à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

5.49. Conforme a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (13/02/2009 a 29/11/2009) que deram causa a maior parte do lançamento em questão, para as entidades beneficentes de assistência social terem direito à isenção das contribuições devidas à seguridade social, era necessário o cumprimento, de forma cumulativa, dos requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91. Deve ser salientado que referido dispositivo legal entrou novamente em vigor, a partir de 13/02/2009, em virtude da rejeição pelo Congresso Nacional da MP 446/2008, que o havia revogado em 10/11/2008, consoante foi acima enfatizado.

5.50. Como pode ser observado, ao contrário do que alega a impugnante, o fato da entidade possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, por si só, não era suficiente para lhe garantir a isenção prevista no § 7º, do art. 195, da CF, tendo em vista que a existência do mesmo era apenas um dos requisitos impostos pelo art. 55, da Lei 8.212/91 (requisito previsto no inciso I).

5.51. Os requisitos obrigatórios para o exercício do direito à isenção, estavam previstos no art. 55, incisos, I a V, Lei 8.212/91 e deviam ser cumpridos de forma cumulativa. Ora, se fosse assim como alega a Impugnante, obviamente, o artigo 55 da Lei 8.212/91 apenas exigiria o referido certificado, deixando, por exemplo, de mencionar a necessidade das entidades promoverem a assistência social beneficente, prevista no seu inciso III, justamente um dos requisitos não cumpridos pela Impugnante, conforme pode ser constatado nos autos.

5.52. Consoante dispõe o inciso III, do art. 55, da Lei 8.212/91, a entidade para ter direito à isenção constitucional deve promover, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência.

5.53. Pois bem, foi constatado pela fiscalização e demonstrado no Relatório Fiscal, que a atividade principal da Fundação Ana Lima, ora impugnante, é a terceirização de serviços de saúde (cessão de mão-de-obra), que representa 86,66% de

suas receitas, atividade esta proibida a uma Entidade Beneficente de Assistência Social. Conforme foi demonstrado pela autoridade fiscal, no item 4.9 do Relatório Fiscal (fls. 206), a grande parte dos empregados da Fundação Ana Lima, no período fiscalizado, encontrava-se cedida e prestando serviços às empresas do grupo HAPVIDA.

5.54. Por outro lado, as receitas em área de saúde com atendimento a pacientes do Sistema Único de Saúde – SUS, correspondem a apenas a 3,44% das receitas, devendo ser salientado que, de acordo com o previsto na lei, vigente no período, para o gozo da isenção as entidades de assistência médica deveriam ofertar pelo menos 60% (sessenta por cento) do seu atendimento ao SUS (art. 55, §5º, da Lei 8.212/91).

5.55. Deve ainda ser enfatizado que, embora solicitado pela fiscalização, a impugnante não demonstrou, por meio de sua contabilidade, nenhum gasto com gratuidade a título de assistência. Social, o que deu ensejo à lavratura do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória DEBCAD nº 51.053.615-8, que, oportunamente, será analisado nesta voto.

5.56. A impugnante, na defesa interposta, não traz aos autos qualquer manifestação em relação às demonstrações e observações feitas pela Fiscalização, no que diz respeito aos seus gastos, ou melhor, aos seus não gastos com gratuidade, limitando-se apenas a informar que é portadora do CEBAS para o período, o que não era suficiente para garantir o gozo do benefício fiscal em questão, conforme já foi acima enfatizado.

5.57. Desta forma, entendo que está devidamente demonstrado que, no período de 13/02/2009 a 29/11/2009, a autuada, ora impugnante não promoveu, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência., nos termos da legislação vigente na época, razão pela qual não tinha direito à isenção prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal .

5.58. Por outro lado, durante todo o ano de 2009, conforme consta no Relatório Fiscal, a autuada efetuou pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais, que não foram informados em GFIP e, tampouco recolheu as contribuições devidas, inclusive àquelas devidas pelos segurados, cujo crédito correspondente foi apurado nos DEBCAD 51.053.612-3 e 51.53.613-1 que serão analisados, oportunamente. neste voto. Tal fato, conforme foi enfatizado no Relatório Fiscal, já seria suficiente para afastar a isenção previdenciária, tendo em vista que para ter direito ao benefício a entidade não poderia ser devedora da previdência social, conforme dispõe o § 6º do art. 55 da Lei 8.212/91.

5.59. De fato, mesmo que a entidade fosse realmente isenta, ela o seria somente em relação às contribuições por ela devidas, de modo que as contribuições dos segurados empregados ou contribuintes individuais deveriam ter sido recolhidas na época própria . Deve ser salientado que as contribuições previdenciárias são apuradas mensalmente e devem ser recolhidas sempre no início do mês seguinte, razão pela qual, no caso em questão, a partir do mês 02/2009 a impugnante já se encontrava em débito com a Previdência Social pois não efetuou o recolhimento dos valores referentes às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviço, no mês anterior (01/2009), conforme determina a legislação previdenciária (art. 30, I, "a", da Lei 8.212/91). Tal fato se repetiu mês a mês, durante todo o período de 02/2009 a 12/2009, razão pela qual,

durante todo este período, a impugnante não cumpria o requisito previsto no § 6º do art. 55 da Lei 8.212/91, logo não tinha direito à isenção previdenciária.

5.60. Desta forma, pelo acima exposto, entendo que a impugnante, no período de 13/02/2009 a 29/11/2009, não tinha direito à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em virtude do descumprimento nos requisitos previstos nos inciso III, nos §§ 1º e 6º, do art. 55 da Lei 8.212/91.

VIGÊNCIA DA MP Nº 446, DE 2008

PERÍODO: DE 01/01/2009 A 12/02/2009

5.61. Em relação ao período do lançamento, anterior ao discutido no tópico acima (01/01/2009 a 12/02/2009), a legislação aplicada no caso é aquela disciplinada pela Medida Provisória nº 446, editada em 07/11/2008 e publicada no DOU de 10/11/2008, que se destinava a dispor sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, a regular os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social e dar outras providências e, ainda, conforme já foi acima mencionado, revogou o citado artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

5.62. Por outro lado, como referida MP foi rejeitada pela Câmara dos Deputados e não foi editado qualquer Decreto Legislativo disciplinando a situação, na prática, significou que a MP teve vigência no período de 10/11/2008 a 12/02/2009, com todos os atos decorrentes no período sido convalidados.

5.63. Referida MP, no seu art. 28, já transcrito no item 5.30. deste voto, traz os requisitos que a entidade deveria cumprir cumulativamente para fazer jus à isenção da cota patronal. Por outro lado, diferentemente da legislação anterior, ficou suprimida a obrigatoriedade da Entidade Beneficente de Assistência Social requerer a isenção. Confira-se:

“Art. 30. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da sua certificação pela autoridade competente, desde que atendidas as disposições da Seção I deste Capítulo”.

5.64. Já o artigo seguinte traz o procedimento que deve adotar a auditoria fiscal quando constatar o descumprimento dos requisitos elencados no mencionado art. 28:

“Art. 31. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não-atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

... ”.

5.65. Corroborar esse entendimento o contido na redação original da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009 - DOU de 17/11/2009:

“Art. 241. A Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008, vigorou no período de 10 de novembro de 2008 a 12 de fevereiro de 2009, e gerou os efeitos seguintes:

...

II - no período de 10 de novembro de 2008 a 12 de fevereiro de 2009, a entidade certificada pela autoridade competente na forma da Medida Provisória nº

446, de 7 de novembro de 2008, faz jus à isenção a contar da data de sua certificação, desde que atendidos, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 28 da Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008;

III - a partir de 13 de fevereiro de 2009, a entidade deverá requerer o reconhecimento de isenção como disposto no art. 229;

... ”.

5.66. Por outro lado, a situação fática da impugnante, no período de 01/01/2009 a 12/02/2009, era a mesma do período posterior acima analisado, de modo que, além de não ter promovido, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência, constata-se que houve o descumprimento dos requisitos previstos nos incisos VI, VII e XI tendo em vista que:e:

a) encontrava-se em débito com a Previdência Social, pois não efetuou o recolhimento dos valores referentes às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviço durante o período, conforme determina a legislação previdenciária (art. 30, I, “a”, da Lei 8.212/91), conforme já foi acima debatido, e

b) embora devidamente intimada, não comprovou durante a ação fiscal, que a sua escrituração contábil registra as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, o que ensejou a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória no AIOA DEBCAD 51.053.615-8, que faz parte do presente processo e será analisado oportunamente neste voto,

c) descumpriu uma série de obrigações acessórias estabelecidas pela legislação tributária, que deram causa à lavraturas dos AIOA DEBCAD 51.053.614-0, 51.053.616-6 e 51.053.617-4, que fazem parte do presente processo e serão analisados, de forma oportuna, ao longo deste voto.

5.67. Desta forma, pelo acima exposto, entendo que a impugnante, no período de 01/01/2009 a 12/02/2009, também não tinha direito à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em virtude do descumprimento nos requisitos previstos nos incisos VI, VII e XI do art. 28 da MP 446/2008.

VIGÊNCIA DA LEI Nº 12.101, DE 2009

PERÍODO: A PARTIR DE 30/11/2009

5.68. Como já vimos, com a rejeição da MP 466 retornou ao campo jurídico o art. 55 da Lei nº 8.212/91, a disciplinar a isenção das contribuições previdenciárias, situação que perdurou até a edição da Lei nº 12.101, de 27.11.2009, publicada em 30.11.2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social e altera dispositivos mencionados, e, ainda, destaca-se, revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/91.

5.69. E de acordo com o seu art. 29 (Capítulo IV – Seção I), a entidade beneficente certificada faz jus à isenção da cota patronal, desde que atendidos cumulativamente os requisitos impostos em seus incisos de I a VIII.

5.70. Da mesma forma que na MP 466/2008, na Lei nº 12.101/09, ficou dispensado a exigência do pedido de isenção, podendo a Entidade exercer seu direito à isenção:

“Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo”.

5.71. E o artigo seguinte traz o procedimento que deve adotar a auditoria fiscal quando constatar o inadimplemento dos requisitos exigíveis:

“Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

5.72. No período de 30/11/2009 a 31/12/2009, da mesma forma do ocorrido no período anterior, a impugnante também não promoveu assistência social nos termos estipulado pela legislação e descumpriu os requisitos previstos nos incisos III, IV e VII, do art. 29 da Lei 12/101/2009 tendo em vista que :

a) encontrava-se em débito com a Previdência Social,, pois não efetuou o recolhimento dos valores referentes às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviço durante o período, conforme determina a legislação previdenciária (art. 30, I,”a”, da Lei 8.212/91), conforme já foi acima debatido, e

b) embora devidamente intimada, não comprovou durante a ação fiscal, que a sua escrituração contábil registra as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, o que ensejou a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória no AIOA DEBCAD 51.053.615-8, que faz parte do presente processo e será analisado oportunamente neste voto,

c) descumpriu uma série de obrigações acessórias estabelecidas pela legislação tributária, que deram causa à lavraturas dos AIOA DEBCAD 51.053.614-0, 51.053.616-6 e 51.053.617-4, que fazem parte do presente processo e serão analisados, de forma oportuna, ao longo deste voto.

5.73. Assim, também no período de 30/11/2009 a 31/12/2009, a impugnante também não tinha direito à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em virtude do descumprimento nos requisitos previstos nos incisos III, IV e VII do art 29 da Lei 12.101/2009.

Dos Autos de Infração (Obrigação Principal)

5.74. A impugnante alega que os valores lançados nos levantamentos CN – CONT INDIVIDUAL N GFIP e IF – CONTRIBUIÇÃO CONT. INDIVIDUAL, contidos nos DEBCAD’s 51.053.610-7 e 51.053.613-1), são improcedentes, tendo em vista que têm como base de cálculo as remunerações pagas a segurados que não lhe prestaram serviços. Segundo seus argumentos, tais serviços foram prestados ao SUS – Sistema Único de Saúde que, por sua vez, foi quem, efetivamente efetuou os pagamentos. Entretanto, tal argumentação não merece acolhida.

5.75. Cabe observar, inicialmente, no caso, o disposto nos artigos 12, inciso V, alínea "g", 22, inciso III e 28, inciso III da Lei n.º 8.212/91, a seguir transcritos.

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

(grifos nossos)

5.76. Ressalte-se que os pagamentos aos profissionais autônomos em tela, discriminados na planilha de fls. 260/450, foram efetuados pela própria empresa, como ela mesma afirma em sua defesa, e foram constatados, pela fiscalização, por meio da comparação entre os valores constantes da DIRF e da GFIP entregues pela autuada, referentes ao período fiscalizado - contendo tais documentos dados informados por ela mesma - conforme explicitado no Relatório Fiscal.

5.77. É de se notar, assim, que os pagamentos em questão foram realizados, pela empresa, em retribuição a um serviço prestado por tais profissionais, na qualidade de contribuintes individuais a seu serviço. Deve ser destacado que a própria impugnante se declarou ao Fisco como fonte pagadora dessas pessoas físicas na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF).

5.78. Ou seja, os referidos trabalhadores autônomos prestaram serviços para à empresa autuada, ora Impugnante, e por isso dela receberam a devida remuneração,

conforme demonstram as DIRF's, preenchidas pela fonte pagadora e que indicam tais profissionais como seus contratados.

5.79. Cabe frisar, aqui, que quem efetivamente remunerou e declarou os pagamentos às pessoas físicas que lhes prestaram serviços, não foi o SUS mas sim a empresa autuada, que no caso, conforme determina a legislação aplicável à matéria, é o sujeito passivo da contribuição previdenciária.

5.80. É de se registrar, que o fato destes pagamentos terem sido efetuados com verbas repassadas pelo SUS à impugnante apenas evidencia que os serviços médicos foram por ela prestados (pessoa jurídica responsável pelo estabelecimento médico), que por sua vez, utilizou-se de profissionais da área médica (pessoas físicas) nesta prestação.

5.81. Diante do exposto, não há que se falar em cancelamento dos AI's DEBCAD's 51.053.610-7 e 51.053.613-1) no que tange aos levantamentos CN CONT INDIVIDUAL N GFIPS e IF CONTRIBUIÇÃO CONT INDIVIDUAL, relativos às remunerações pagas a contribuintes individuais

5.82. Por outro lado, o crédito lançado por meio do Levantamento EN – CONT EMPRESA EMPREGADO, a base de cálculo corresponde a remunerações pagas a segurados empregados (categorias 1 e 7) que constam nas DIRF, Folhas de Pagamento e RAIS mas não foram declaradas em GFIP. Referidas remunerações e os respectivos empregados estão discriminados na planilha (fls. 232/250) que acompanha o Relatório Fiscal, onde estão demonstrados os valores constantes nas DIRF's, nas Folhas de Pagamento e nas RAIS, confrontados com valores declarados em GFIP e as respectivas diferenças apuradas.

5.83 A impugnante, por sua vez, alega que autoridade fiscal deixou de considerar que embora alguns pagamentos sejam realizados em determinado mês, o recolhimento da contribuição previdenciária se dá em momento distinto por causa da competência do valor pago, donde decorrem as diferenças de valores entre as DIRF's e as GFIP's, apontadas pela fiscalização. Para comprovar tais fatos reproduz, no próprio texto da defesa, cópia de "Fichas Financeiras" de alguns empregados e junta aos autos, alguns "Recibos de Férias", visando demonstrar que as diferenças apontadas pela fiscalização seriam adiantamentos de férias gozadas em meses diferentes.

5.84. Entretanto, entendo que tais cópias (Fichas Financeiras e Recibo de Férias) não têm o condão de comprovar as alegações da impugnante, tendo em vista que não estão acompanhadas de documentos que possam confirmar os valores ali constantes (Folhas de Pagamento, Lançamentos Contábeis). Por outro lado, da análise dos documentos apresentados pela impugnante, notadamente dos referentes à segurada Lidiane Jales Moreira (fls.5343), são constatadas informações contraditórias, tais como:

- a) período aquisitivo das Férias :15/03/2010 a 14/03/2011
- b) período de gozo da férias: 16/12/2009 a 14/01/2010
- c) data do recebimento do adiantamento das férias : 01/09/2010

5.85. Verifica-se que os exemplos e documentos trazidos aos autos não têm o condão de embasar qualquer alteração nos lançamentos originados da tabela

"SEGURADOS CATEGORIAS 1 E 7", que embasaram o levantamento EN - CONT EMPRESA EMPREGADO.

5.86. Também entendo que os autos não devem ser baixados em diligência, tendo em vista a ausência de documentos relevantes que pudessem justificar tal pedido. Por outro lado, o pedido de diligência foi feito de forma genérica, não cumprindo os requisitos previstos no artigo 57, IV, do Decreto nº 7.574/2011, devendo ser considerado não formulado, nos termos do § 1º do artigo 57 do Decreto nº 7.574/2011, *in litteris*:

“Art. 57. A impugnação mencionará (Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o, e pela Lei no 11.196, de 2005, art. 113):

I a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II a qualificação do impugnante;

III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e

V se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1o Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV.”

5.87. Com relação ao crédito apurado no DEBCAD 51.053.612-3, embora a impugnante alegue que a autoridade fiscal apenas afirma que o sujeito passivo deixou de recolher parte das contribuições descontadas dos segurados empregado sem indicar a origem de tal diferença, constato nos autos que tal indicação foi devidamente feita, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

5.88. Conforme pode ser constatado no Discriminativo de Débito (fls.155/156) e no Relatório de Lançamentos (fls. 160/161) do DEBCAD 51.053.612-3, o lançamento efetuado refere-se a diferenças de contribuições dos segurados empregados não recolhidas pela empresa. Referidas contribuições têm como base de cálculo a remuneração paga aos empregados constantes nas Folhas de Pagamentos e que não foram declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP. Por outro lado, referidas remunerações e os respectivos empregados estão discriminados na planilha (fls. 249) que acompanha o Relatório Fiscal, onde estão demonstrados os valores constantes nas Folhas de Pagamento, os valores declarados em GFIP e as diferenças apuradas.

5.89. Portanto, ao contrário do alegado na impugnação, não vislumbro, no caso em comento, falta de motivação do ato administrativo ou qualquer violação ao direito de defesa do contribuinte, tendo em vista que as diferenças foram devidamente apontadas pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento, conforme foi acima demonstrado. Por outro lado, cabe salientar que as diferenças apontadas pela

fiscalização foram obtidas com base em documentos elaborados pela própria empresa quais sejam: Folha de Pagamento e GFIP.

5.90. A impugnante, por sua vez, não juntou aos autos qualquer documento que pudesse confrontar as alegações da fiscalização e os valores apurados, limitando-se a alegar, de forma genérica, um suposto cerceamento de defesa por falta de indicação da origem das diferenças apuradas, fato este que não ocorreu, conforme acima demonstrado,

5.91. Quanto à glosa de valores compensados, que deu causa ao crédito constituído no DEBCAD 51.053.610-7 (Levantamento GC – GLOSA COMPENSAÇÃO), a impugnante alega que as compensações foram realizadas conforme a legislação que rege a matéria e foram objeto de análise quando da renovação de CND, razão pela qual a autuação correspondente é improcedente.

5.92. Conforme consta no item 4.15 do Relatório Fiscal, autoridade fiscal solicitou, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03, a memória de cálculo e os documentos comprobatórios da regularidade das compensações realizadas pela empresa e informadas nas GFIP, nas competências 11 e 12/2009 (doc. fls. 482/483). Como a empresa não apresentou nenhum documento relativo a tais compensações a fiscalização fez a glosa dos respectivos valores.

5.93. Cumpre destacar que a compensação de contribuições previdenciárias, nos termos da legislação tributária, é um procedimento facultativo pelo qual o sujeito passivo pode se ressarcir de valores de contribuições recolhidos indevidamente, deduzindo-os das contribuições devidas à Previdência Social. Para tanto, deve estar em situação regular perante a RFB e deve informar a compensação na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, na competência de sua efetivação (observando os demais requisitos estabelecidos na legislação pertinentes ao instituto da compensação). Entretanto, obviamente, é reservado ao Fisco o direito de conferir e homologar ou glosar e lançar os valores indevidamente compensados.

5.94. No caso em questão, como não houve por parte da autuada, durante a auditoria fiscal, a comprovação da regularidade das compensações efetuadas, a autoridade fiscal glosou os valores compensados e efetuou de ofício o lançamento. Cabe salientar que embora a impugnante alegue que as compensações foram realizadas conforme a legislação que rege a matéria, não trouxe aos autos qualquer documento comprobatório das suas alegações, de modo que não cabe qualquer reparo ao procedimento fiscal.

Dos Autos de Infração por Descumprimento de Obrigações Acessórias

5.95. A impugnante alega que não há coerência no fato de se impor multas por descumprimento de obrigações acessórias e, ao mesmo tempo apurar o suposto tributo devido, restando caracterizada a dupla penalização do contribuinte. De pronto referida argumentação deve ser afastada .

5.96. Inicialmente, cabe esclarecer que, em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) e o fisco (sujeito ativo), tem aquele duas obrigações para com este. Uma obrigação denominada principal, que é a de verter contribuições para a Seguridade Social; outra denominada acessória, distinta da primeira, que decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações

positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (art. 113 do CTN.)

5.97. O descumprimento da obrigação principal dá ensejo à constituição do crédito previdenciário através de Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP, enquanto que o descumprimento da obrigação acessória tem como consequência a lavratura do Auto de Infração de Obrigação Acessória AIOA..

5.98. O objetivo da ação fiscal foi a apuração das contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga pela empresa a segurados da Previdência Social. Além do lançamento das contribuições devidas (obrigação principal), a ação fiscal também teve como objetivo verificar eventuais descumprimentos de obrigações acessórias relacionadas ao pagamento de tais verbas e aplicar as penalidades (multas) correspondentes. Pois bem, a autoridade fiscal, além dos Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal, acima já analisados, também lavrou vários Autos-de-Infração, em virtude de descumprimento de obrigações acessórias: 51.053.614-0, 51.057.615-8, 51.053.616-6 e 51.053.617-4

5.99. Desta forma, os referidos Autos de Infração não foram lavrados pela ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias (obrigação principal), mas em razão de descumprimento de obrigações acessórias. Neste sentido, as multas aplicadas caracterizam-se como penalidades impostas em virtude de descumprimento de determinada obrigação acessória, não se confundindo com o descumprimento de obrigação principal (não pagamento do tributo).

5.100. Cabe registrar que não procede a afirmação da impugnante no sentido de que teria ocorrido "bis in idem", com a aplicação de multas em duplicidade, pela fiscalização, mediante o lançamento dos tributos devidos e a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória.

5.101. Nos AIOP DEBCAD's n.º 51.053.610-7, 51.053.612-3 e 51.053.613-1 foi aplicada, em todos os levantamentos, multa de 75% (setenta e cinco por cento), conforme se pode verificar no anexo "DD - Discriminativo do Débito" dos referidos AI's, com base no artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, ao qual remete o artigo 35-A da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, tendo havido lançamento de ofício, sendo constatada, pela fiscalização, falta de recolhimento e declaração em GFIP de contribuições, independente da forma de obtenção da base de cálculo.

Lei 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

5.102. Já as multas aplicadas nos AIOA's DEBCAD's n.º 51.053.614-0, 51.053.615-8, 51.053.616-8 e 51.053.617-4, estabelecidas no artigo 283, "caput", inciso I, alínea "a", inciso II, alínea "a" e alínea "j" e parágrafo 3º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por outro lado, visam punir as infrações consistentes em falta de preparação de folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados, de acordo com as normas e padrões estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade, falta de exibição de documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, e falta de retenção de onze por cento do valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, enquanto contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra.

5.103. Portanto, não tem cabimento se falar, no caso em questão, em ocorrência de "bis in idem", uma vez que a aplicação das multas retro mencionadas se deu por condutas diversas da empresa, com base na legislação constante dos anexos "Fundamentos Legais do Débito" (FLD) dos AIOP's n.º 51.053.610-7, 51.053.612-3 e 51.053.613-1, e das capas dos AIOA's por descumprimento de obrigação acessória n.º 51.053.614-0, 51.053.615-8, 51.053.616-6 e 51.053.617-4.

5.104. Também não há que se falar em "bis in idem", no que tange à adoção do procedimento da aferição indireta e à aplicação das multas, pela fiscalização, no caso em tela. A aferição indireta é um método de obtenção das bases de cálculo e das contribuições devidas, previsto, na legislação previdenciária, adotado no caso em questão, em AI's lavrados por descumprimento de obrigação principal, contra a empresa, conforme se pode verificar no anexo FLD dos referidos AI's, e que, nos termos do parágrafo 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, ali citado, ao qual se vincula a autoridade administrativa, ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, não havendo, assim, qualquer impedimento para a lavratura de AI's por descumprimento de obrigação acessória.

5.105. Deste modo, tendo a fiscalização, no caso, verificado o descumprimento de obrigações principal e acessória, pela empresa, obviamente, não poderia se abster da lavratura dos Autos de Infração que integram o presente processo, cumprindo estritamente as disposições legais vigentes, cabendo observar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN).

5.106. A impugnante sustenta que a exigência insculpida no inciso III do art. 32 da Lei 8.212/91 é a prestação de todas as informações e esclarecimentos necessários à fiscalização, na forma estabelecida pela RFB, obrigação esta que fora absolutamente cumprida de forma satisfatória e transparente durante a auditoria fiscal. Em relação a tais argumentos cabe salientar que não houve, no caso em análise, lavratura de auto de infração em virtude do descumprimento da obrigação acessória previsto no inciso III do art. 32 da Lei 8.212/91.

5.107. Assim, passaremos, a seguir, a análise individualizada dos Autos de Infração (obrigação acessória) que fazem parte do presente processo.

Auto de Infração DEBCAD 51.053.614-0

5.108. Conforme foi informado no Relatório Fiscal da Infração (fls. 06/07), a empresa foi autuada em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso I, da Lei 8.212/91, regulamentado pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, uma vez que deixou de incluir nas folhas de pagamentos, remunerações pagas a segurados contribuintes individuais informados nas DIRF (Segurado Categoria 13).

5.109. Por outro lado, a existência de previsão legal criando a obrigatoriedade da empresa preparar a folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo Seguridade Social, vem prevista no inciso I, do art. 32, da Lei 8.212/91, cujo teor transcrevemos a seguir:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social. (sem grifos no original)

5.110. O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, dispõe, em seus arts. 225, I que:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

(...)

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso." (sem grifos no original)

§ 10. No que se refere ao trabalhador portuário avulso, o órgão gestor de mão-de-obra elaborará a folha de pagamento por navio, mantendo-a disponível para uso da fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social, indicando o operador portuário e os trabalhadores que participaram da operação, detalhando, com relação aos últimos:

I - os correspondentes números de registro ou cadastro no órgão gestor de mão-de-obra;

II - o cargo, função ou serviço prestado;

III - os turnos em que trabalharam; e

IV - as remunerações pagas, devidas ou creditadas a cada um dos trabalhadores e a correspondente totalização.

...

5.111. O valor da multa aplicada, por sua vez, está em consonância com o disposto no artigo 283, inciso I, alínea "a" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. Referido valor, que na redação original do Decreto 3.048/99, era de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos), vem sendo reajustado, anualmente, por meio de Portarias do Ministério da Previdência Social. O último reajuste, antes da lavratura do Auto de Infração, ocorreu pela Portaria MPS/MF nº 19, de 10/01/2014, que elevou o valor mínimo para R\$ 1.812,87 (mil oitocentos e doze e oitenta e sete centavos) Conforme foi informado no Relatório Fiscal, a multa teve o seu valor base multiplicado por 3 (três), totalizando o montante de R\$ 5.438,61 (cinco mil quatrocentos e trinta e oito reais e sessenta e um centavos) tendo em vista que a autuada incorreu na circunstância agravante, por reincidência específica, prevista no art. 290, inciso V do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99, em razão do Auto de Infração nº lavrado em virtude do cometimento da mesma infração (art. 32, inciso I, da Lei 8.212/91).

Auto de Infração DEBCAD 51.053.616-6

5.112. Referido Auto-de-infração foi regularmente lavrado em virtude de descumprimento de obrigação acessória em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 33, parágrafos 2º e 3º, da Lei 8.212/91, regulamentado pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, uma vez que deixou de apresentar os contratos e comprovantes de pagamentos a prestadores de serviços, solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls.)

5.113. Assim o Auto de Infração foi devidamente lavrado, tendo em vista a existência de previsão legal criando a obrigatoriedade da empresa de apresentar todos os livros e documentos relacionados com as contribuições sociais, conforme preceitua o artigo 33, caput e parágrafos 2º e 3º, da Lei 8.212/91, cujo teor transcrevemos a seguir:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

5.114. Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, dispõe, em seus arts. 232 e 233, parágrafo único:

“Art. 232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.”

“Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputaram devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.” (destaques não constam do original)

5.115. Os documentos solicitados pela Fiscalização, por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº1, 2 e 3 (fls. 494/495), que não foram apresentados pela empresa estão elencados no item 4.16 do Relatório Fiscal (contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros, contratos e faturas de cooperativas de trabalho, demonstração do cálculo das compensações efetuadas etc. Como não houve a apresentação dos documentos solicitados a autoridade fiscal, no exercício das suas funções, lavrou o presente Auto-de-Infração, aplicando a multa correspondente.

5.116. O valor da multa aplicada está em consonância com o disposto no artigo 283, inciso II, alínea "j" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. Referido valor, que na redação original do Decreto 3.048/99, era de R\$ 6.361,73 (seis mil, trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos), vem sendo reajustado, anualmente, por meio de Portarias do Ministério da Previdência Social. Na data da lavratura, o último reajuste havia ocorrido em 10/01/2014, pela Portaria MPS/MF nº 19, elevando o valor a R\$ 18.128,43 (dezoito mil, cento e vinte e oito reais e quarenta e três centavos). Conforme foi informado no Relatório Fiscal, a multa teve o seu valor base multiplicado por 2 (dois), totalizando o montante de R\$ 36.256,86 (trinta e seis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e oitenta e seis centavos) tendo em vista que a autuada incorreu na circunstância agravante, por reincidência genérica, prevista no art. 290, inciso V c/c art. 292, inciso IV, do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99, em razão do Auto de Infração nº lavrado em virtude do cometimento de infração diversa (art. 32, inciso I, da Lei 8.212/91).

Auto de Infração DEBCAD 51.053.615-8

5.117. Conforme foi informado no Relatório Fiscal da Infração, a empresa foi autuada em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso II, da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, uma vez que não lançou em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Também não demonstrou em títulos próprios de sua contabilidade o valor gasto com assistência social.

5.118. Por outro lado, a existência de previsão legal criando a obrigatoriedade da empresa lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, está expressa no artigo 32, inciso II, da Lei 8.212/91, explicitado pelo previsto no art. 225 do RPS, *in verbis*:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

(...)

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.(grifamos)

(...)

5.119. A multa aplicada está em consonância com o disposto no artigo 283, inciso II, alínea "a" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. O valor da multa que na redação original do Decreto 3.048/99, era de R\$ 6.361,73 (seis mil, trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos),

vem sendo reajustado, anualmente, por meio de Portarias do Ministério da Previdência Social. Na data da lavratura, o último reajuste havia ocorrido em 10/01/2014, pela Portaria MPS/MF nº 19, elevando o valor a R\$ 18.128,43 (dezoito mil, cento e vinte e oito reais e quarenta e três centavos). Conforme foi informado no Relatório Fiscal, a multa teve o seu valor base multiplicado por 2 (dois), totalizando o montante de R\$ 36.256,86 (trinta e seis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e oitenta e seis centavos) tendo em vista que a autuada incorreu na circunstância agravante, por reincidência genérica, prevista no art. 290, inciso V c/c art. 292, inciso IV, do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99, em razão do Auto de Infração nº lavrado em virtude do cometimento de infração diversa (art. 32, inciso I, da Lei 8.212/91).

Auto de Infração DEBCAD 51.053.617-4

5.120. A empresa foi, ainda, autuada em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 31, *caput*, da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, uma vez que, na qualidade de tomadora de serviços, deixou realizar a retenção de 11% (onze por cento) sobre o total da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher referida retenção.

5.121. Referida obrigação acessória vem explicitada no art. 31 da lei 8.212/91 que dispõe:

Art.31.A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

5.122. Com efeito, a norma acima mencionada é clara ao determinar a retenção, pela empresa tomadora de serviços executados mediante cessão de mão de obra, do percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e o respectivo recolhimento, em nome da empresa cedente da mão-de-obra..

5.123. O valor da multa, por sua vez, está em consonância com o disposto no art. 283, §3º e art. 373, ambos do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. Referido valor, que na redação original do Decreto 3.048/99, era de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos), vem sendo reajustado, anualmente, por meio de Portarias do Ministério da Previdência Social. O último reajuste, antes da lavratura do Auto de Infração, ocorreu pela Portaria MPS/MF nº 19, de 10/01/2014, que elevou o valor mínimo para R\$ 1.812,87 (mil oitocentos e doze e oitenta e sete centavos) Conforme foi informado no Relatório Fiscal, a multa teve o seu valor base multiplicado por 2 (dois), totalizando o montante de R\$ 3.625,74 (três mil, seiscentos e vinte e cinco reais e setenta e quatro centavos), tendo em vista que a autuada incorreu na circunstância agravante, por reincidência genérica, prevista no art. 290, inciso V c/c art. 292, inciso IV, do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99, em razão do Auto de Infração nº lavrado em virtude do cometimento de infração diversa (art. 32, inciso I, da Lei 8.212/91).

Da Circunstância Agravantes das Multas Aplicadas

5.124. Por fim, a impugnante alega que nos Autos de Infração nos 51.053.614-0, 51.053.615-8, 51.053.616-6 e 51.053.617-4, as multas por descumprimento de obrigação acessória foram duplicadas, ou até mesmo triplicadas, a depender do caso,

com base em suposta reincidência, entretanto, apesar da clareza do art. 290 do Decreto nº 3.048/1999, que embasa a majoração das multas, a autoridade fiscalizadora não indicou qual teria sido a anterior autuação aplicada à impugnante que autorizaria o agravamento da pena ante a suposta reincidência, tampouco se deteve a indicar que os requisitos caracterizadores da reincidência estavam presente.

5.125. Entretanto, foi devidamente apontado no Relatório Fiscal que, em ação fiscal anterior, a Impugnante já havia sido autuada pela prática da mesma conduta, ou seja, pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso I, da Lei 8.212/91. Foi informado, ainda, que referida autuação foi liquidada em 30/08/2011.

5.126. Em consulta ao Sistema Informatizado de Cobrança da RFB – SICOB – Eventos de Processo, constata-se que referido Auto de Infração (DEBCAD 37.222.692-2) foi lavrado em 08/09/2009 (ciência pessoal) e com prazo de expiração de impugnação em 08/10/2009 sem apresentação de defesa (trânsito em julgado). Portanto o crédito constituído no referido Auto de Infração tornou-se irrecorrível administrativamente em 09/10/2009.

5. 127. Por outro lado, dispõem os arts. 290 e 292 do Decreto 3.048/99:

290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

...

V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior.

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

5.128. Portanto, no caso em questão, a prática de qualquer outra infração, dentro de período de cinco anos, contados a partir de 09/10/2009, caracteriza reincidência, nos termos do parágrafo único do art. 290 do Regulamento da Previdência Social. Por outro lado, as infrações que deram causa aos AIOA DEBCAD 51.053.614-0, 51.053.615-8 e 51.053.617-4, ora em discussão, ocorreram no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, de modo que não há dúvidas de que houve prática de novas infrações nas competências 10/2009, 11/2009 e 12/2009.

5.129. Já em relação ao AIOA DEBCAD 51.053.616-6, a prática da infração respectiva ocorreu na data da sua lavratura (25/06/2014), tendo em vista que a não apresentação dos documentos solicitados pela Fiscalização ocorreu durante a ação fiscal. Portanto, também resta caracterizada a reincidência, já que referida infração ocorreu dentro do prazo de cinco anos contados a partir de 09/10/2009.

5.130. Deve ser salientado que as multas aplicadas nos AIOA, acima mencionados, têm valores fixos, independentemente do número de competências, motivo pelo qual as infrações ocorridas nas competências 10 a 12/2009, acarretaram a aplicação das multas agravadas nos termos do inciso IV do art. 292 do RPS, conforme foi acima demonstrado, na análise específica de cada Autuação,

DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Da Responsabilidade Solidária - Grupo econômico de fato

5.131. Conforme explanação feita no Relatório fiscal, a autoridade fiscal constatou a existência de grupo econômico de fato entre a Fundação Ana Lima e a empresa HAPVIDA Assistência Médica, imputando à última a responsabilidade solidária pelo crédito exigido nesta autuação, com fulcro no estabelecido no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 combinado com o artigo 124 do Código Tributário Nacional – CTN. O inciso IX do Artigo 30 da Lei nº 8.212/91 preconiza que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio.

5.132. A responsável solidária (HAPVIDA Assistência Médica), na impugnação apresentada, com o intuito de afastar a sua responsabilidade pelo crédito constituído, inicialmente sustenta que para a caracterização de um grupo econômico é primordial a existência de uma empresa controladora com subordinação das demais integrantes, inclusive no que concerne às atividades desempenhadas. Entretanto, entendendo que, conforme será abaixo demonstrado, tal tese na merece ser acatada

5.133. O CTN prevê duas hipóteses de solidariedade tributária, estando dispostas no artigo 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

5.134. No primeiro caso, a regra é geral, aplicável a qualquer tributo. Já o segundo caso prevê a elaboração de lei do tributo para definir a solidariedade, não sendo necessário existir interesse comum.

5.135. Pois bem, no caso em comento, a solidariedade provém do artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, citado no relatório fiscal, aplicável aos tributos em apreço, o qual dispõe que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias, conforme reproduzido abaixo:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

5.136. Observa-se que o legislador, sabiamente, quis abarcar grupo econômico de qualquer natureza. Não poderia ser de outra forma, pois se assim não fosse, estar-

se-ia punindo quem, agindo conforme a lei, formaliza de acordo com as exigências convencionais e legais, e premiando e incentivando a instituição de grupos econômicos de fato. Como se depreende do dispositivo acima transcrito, refere-se expressamente a grupo econômico de qualquer natureza, pois não fica restrito aos grupos econômicos regularmente constituídos. Assim, não se trata de considerar somente conceitos doutrinários e/ou jurisprudenciais acerca do tema, mas a própria Lei 8.212/91 que trata do tema.

5.137. A abrangência da disposição “de qualquer natureza” do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 é bem mais ampla de que a prevista na Lei nº 6.404/76, não necessitando se revestir das modalidades jurídicas típicas do Direito Comercial e Econômico. Não se exige, sequer, a prova de sua formal institucionalização cartorial: pode-se acolher a existência do grupo desde que surjam evidências probatórias de que estão presentes os elementos de integração interempresarial.

5. O art. 2º, § 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), estatui que:

Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

5. Ao comentar o conceito insito na CLT, Délio Maranhão elucida:

O parágrafo citado fala em ‘empresa principal’ e ‘empresas subordinadas’. Para que se configure, entretanto, a hipótese nele prevista não é indispensável a existência de uma sociedade controladora (holding company). Vimos que a concentração econômica pode assumir os mais variados aspectos. E, desde que ao juiz se depare esse fenômeno, o dever lhe impõe a aplicação daquele dispositivo legal. O controle sobre diferentes sociedades pode ser exercido por uma pessoa física, detentora da maioria de suas ações e, em tal caso, não há por que deixar de aplicar-se o § 2º...

(SÜSSEKIND, Arnaldo. *Instituições de Direito do Trabalho*, 14ª ed., São Paulo, LTr, 1993) (g.n.);

Mas a existência do grupo do qual, por força da lei, decorre a solidariedade, prova-se, inclusive, por indício e circunstâncias. Tal existência é um fato, que pode ser provado por todos os meios que o direito admite.

(in *Instituições de Direito do Trabalho*, vol. 1 – 15ª ed. – São Paulo: LTr, 1995, p.297).

5.138. Desta forma, referido dispositivo da CLT abrange quer os grupos de direito, quer de fato, ou seja, aqueles grupos formados simplesmente, por exemplo, pela participação dos mesmos sócios em diversas empresas. Daí se extrai o raciocínio de que os grupos econômicos de fato podem se dar de forma horizontal (modalidade de coordenação), ou vertical (subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma pessoa física pode exercer o controle, a direção ou a administração. Por outro lado, é perfeitamente viável que os conceitos doutrinários trabalhistas sejam utilizados na seara previdenciária, inclusive em face do estreito liame que conecta estes dois ramos do direito.

5.139. Portanto, para a configuração de grupo econômico, não há a necessidade de as empresas formalizarem juridicamente essa união, nem manterem uma relação de subordinação, bastando a relação de coordenação entre as mesmas, sem que exista uma posição predominante.

5.140. Como subsídio, traz-se à colação algumas posições jurisprudenciais:

EMENTA: GRUPO ECONÔMICO - CARACTERIZAÇÃO - Para configuração do grupo econômico, não mister que uma empresa seja a administradora da outra, ou que possua grau hierárquico ascendente. Ora, para que se caracterize um grupo econômico, basta uma relação de simples coordenação dos entes empresariais envolvidos. A melhor doutrina e jurisprudência admitem hoje o grupo econômico independente do controle e fiscalização de uma empresa-líder. Basta uma relação de coordenação, conceito obtido por uma evolução na interpretação meramente literal do art. 2º, parágrafo 2º da CLT.

(TRT 3ª R. - 4T - RO/8486/01 - Rel. Juiz Márcio Flávio Salem Vidigal DJMG 18/08/2001 P.14).

EMENTA: GRUPO ECONÔMICO - CARACTERIZAÇÃO. Para a configuração de grupo econômico, na esfera trabalhista, não se exige que o quadro societário se repita nas empresas integrantes, mesmo porque no âmbito desta Justiça pode ser reconhecido o grupo de fato, como por exemplo pessoas físicas de uma mesma família que controlam e administram várias empresas ou um grupo econômico, pois comandam e dirigem o empreendimento, não sendo de importância capital a pessoa que detenha a titularidade do controle, ou seja, se pessoa física ou jurídica, mormente quando todas as empresas atuam na mesma área comercial e possuem localização comum, como ocorre no presente caso em que as duas empresas atuam na área de transporte e têm sede no mesmo endereço. Assim, mantém-se a sentença que conclui pela existência de grupo econômico entre as empresas (...), na forma do § 2º do art. 2º da CLT”.

(Processo TRT nº 01130.2005.004.14.00-1. Recurso Ordinário Publicado no DOJT14. Nº 097 em: 31/05/2006 Relator: Juiz Shikou Sadahiro. Unanimidade).

EMENTA : GRUPO ECONÔMICO DE FATO - CARACTERIZAÇÃO. O parágrafo 2º do art. 2º da CLT deve ser aplicado de forma mais ampla do que o seu texto sugere, considerando-se a finalidade da norma, e a evolução das relações econômicas nos quase sessenta anos de sua vigência. Apesar da literalidade do preceito, podem ocorrer, na prática, situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatamente nas mãos de uma empresa, pessoa jurídica. Pode não existir uma subordinação específica em relação a uma empresa-mãe, mas sim uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos, notadamente quando a configuração do grupo quer ser dissimulada. Provados, fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de fato, mantém a administração das empresas, sob um comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária.

(Processo TRT/15ª Região -nº 00902-2001-083-15-00-0-RO (22352/2002-RO-9) Recurso Ordinário da 3ª Vara do Trabalho de São José dos Campos/SP).

5.141. Sendo assim, diante de todo o exposto, e pela análise do conjunto fático probatório presente nos autos, entende-se que as empresas são formadoras de um

grupo econômico na qual os esforços empreendidos pelas mesmas convergem à realização de um objetivo comum.

5.142. A auditora fiscal descreveu, no Relatório Fiscal no item 5 e no Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls.), as situações encontradas entre as duas empresas que demonstram a existência de grupo econômico de fato entre ambas e, conseqüentemente, a responsabilidade passiva solidária da HAPVIDA Assistência Médica pelo crédito constituído. Assim se manifesta a auditoria fiscal:

Os seguintes fatos demonstram inequivocamente não só a existência do grupo econômico de fato, mas também a participação da Fundação:

- Grande parte da logística (entre elas a contabilidade, os setores financeiro e jurídico) das empresas, incluindo a Fundação, encontra-se centralizada no mesmo endereço, o da sede do Grupo HAPVIDA: Av. Heráclito Graça nº 406;

- O contador responsável pela contabilidade da fundação, constante dos cadastros da Receita Federal do Brasil, é o mesmo do grupo, o Sr. Milton José Ribeiro de Figueiredo - CPF 037.949.828-60.

- O responsável pela entrega da GFIP da fundação e do grupo HAPVIDA é o Sr. Eduardo Farias, que tem o email de contato EDUARDO@HAPVIDA.COM.BR. Onde subentende-se que seja empregado do grupo que presta serviço também a fundação.

- Existem funcionários da fundação que trabalham indistintamente para várias empresas do grupo, especialmente nos setores jurídico e contábil, sendo que seus espaços são comuns no edifício sede do grupo, na Av. Heráclito Graça nº 406;

- Os responsáveis pela Fundação participam ou participaram de diversas empresas do grupo. Em consulta ao CNPJ da Fundação Ana Lima verifica-se que o Presidente da entidade, no ano de 2009, era também um dos sócios do grupo HAPVIDA, o que demonstra a estreita ligação entre a fundação e o grupo;

- A fiscalização foi atendida conjuntamente, era relação à fiscalização a ser realizada na Fundação Ana Lima e no grupo HAPVIDA, na sede do Grupo HAPVIDA;

- Existem diversos funcionários da fundação que tem a sua lotação em diversas empresas do grupo HAPVIDA, fato este que pode ser observado na folha de pagamento da fundação Ana Lima;

- O pequeno número de empregados do grupo HAPVIDA, sendo este número complementado pelos empregados da fundação lotados nas empresas do grupo.

- A Fundação Ana Lima é exibida ao público em geral no sítio do Grupo HAPVIDA, www.hapvida.com.br.

- Nos panfletos entregues pelo plano de saúde HAPVIDA constam o Hospital Ana Lima como integrante da rede própria do plano.

- No site da Fundação Ana Lima, no link relacionado ao Hospital Ana Lima, consta como o seu principal parceiro o grupo HAPVIDA, sendo este o responsável por operar unidades ambulatoriais e hospitalares da fundação, sendo este compromisso firmado em contrato. Foi solicitado à fundação os contratos celebrados

com terceiros, sendo que os mesmos não foram apresentados à fiscalização. Fato que ensejou a lavratura de Auto de Infração de Obrigação Acessória.

- No site da Fundação Ana Lima, no link palavra do presidente, que o sócio do grupo HAPVIDA Jorge Fontoura Pinheiro Koren de Lima se apresenta para o público como presidente da mesma, sendo que na realidade a presidência é exercida pela Sra. Aristéia Cordeiro de Holanda. O que nos demonstra o grande interesse do grupo em se apresentar para a sociedade como o responsável pelas ações sociais da fundação

- O mantenedor da Fundação Ana Lima é o grupo HAPVIDA e este é o principal parceiro do Hospital Ana Lima, dentre as operadoras de planos e seguros de saúde. Em anexo, segue as páginas retiradas do site da empresa

- O Hospital Ana Lima na cidade de Maracanaú é considerado como rede própria do grupo. Este fato pode ser visualizado em diversos panfletos entregues pelo plano de saúde HAPVIDA no estado do Ceará.

5.143. Pois bem, dos fatos alegados pela Fiscalização verifica-se a profunda relação entre as empresas do Grupo HAPVIDA, sem, contudo, poder-se apontar uma empresa líder. É o caso do chamado grupo econômico por coordenação, tese já abraçada tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, conforme acima já enfatizado.

5.144. Portanto, não tem cabimento a tese sustentada pela responsável solidária, segundo a qual, para a caracterização de grupo econômico, haveria a necessidade da existência de uma empresa controladora com a subordinação das demais integrantes, que pelas razões acima fica afastada.

5.145. A responsável solidária também alega que mesmo que restasse caracterizada a existência de grupo econômico, não haveria a responsabilidade solidária, tendo em vista que a solidariedade não se presume, nos termos do art. 265 do Código Civil. Ora, também não tem cabimento tal argumentação, pois no caso em comento, conforme já foi acima enfatizado, a solidariedade provém de expressa previsão legal, qual seja, o disposto no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, aplicável aos débitos referentes a contribuições previdenciárias. Constatada a existência de grupo econômico, a responsabilidade solidária se impõe nos termos da legislação aplicável, não havendo que se falar em solidariedade presumida.

5.146. Por fim, a responsável solidária também sustenta que a sujeição passiva solidária não se aplica às obrigações acessórias por interpretação do caput do art. 152 da IN RFB nº 971/2009, mesmo nos casos em que seja caracterizado o grupo econômico, razão pela qual, caso seja mantida a responsabilidade sobre as obrigações principais, não pode e não deve responder pelas obrigações acessórias.

5.147. Entretanto, tal tese também não merece acolhimento, tendo em vista que, conforme dispõe o parágrafo 3º do art. 113 do CTN, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. Assim, a responsabilidade solidária pelos débitos oriundos de multa por descumprimento de obrigações acessórias, ao contrário do alegado pela responsável solidária, vem expressamente prevista na própria IN citada na impugnação. Vejamos:

Art. 152. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si, conforme disposto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991;

(...)

§ 5º A solidariedade estabelecida no caput, relativamente aos incisos I, II e III, aplica-se também à multa decorrente do descumprimento das obrigações acessórias, que se convertem em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

5.148. Portanto, considero correta a caracterização de grupo econômico realizado pela fiscalização e a atribuição da responsabilidade solidária contestada pela empresa HAPVIDA Assistência Médica.

CONCLUSÃO

6. O procedimento fiscal atendeu às disposições expressas da legislação e a impugnante não apresentou argumentos e/ou elementos de prova capazes de elidir o lançamento, devendo ser mantida a exigência como formalizada pela fiscalização.

6.1. Diante do exposto, voto pela improcedência das impugnações e mantenho o crédito tributário exigido.

Em relação ao voto acima transcrito, entendo necessário fazer duas considerações, a primeira quanto a aplicação do art. 173, I, do CTN, e a segunda, quanto a ter ocorrido, após o julgamento da DRJ, o julgamento pelo STF do RE nº 566.622/RS.

Portanto, a **primeira** consideração é quanto a **decadência**.

O acórdão recorrido menciona no item 5.6 que “*não ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN*” e que “*inexistindo pagamento ou verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN, com início do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado*”, ao tratar do caso em questão (item 5.7 do voto), faz menção que o contribuinte “*deixou de informar como devidas as contribuições previdenciárias referentes à quota patronal, previstas no art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91 e, obviamente não efetuou qualquer recolhimento referente a tais contribuições, objeto do lançamento ora em análise*”.

Contudo, mister salientar que, no presente caso, conforme item 1.4 do relatório da DRJ, anteriormente reproduzido, foi “*emitida Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista que o sujeito passivo, em tese, praticou as condutas tipificadas nos art. 168, 337-A, inciso III, ambos do Decreto Lei nº 2.848/40 (Código Penal) e, ainda, no art. 2º da Lei 8.137/90. Referida Representação Penal é objeto do PT nº 10380.722704/2014-77, apensado ao presente processo*”.

Não tendo a contribuinte apresentado razões para afastar a conduta dolosa que lhe foi imputada, não há como ser atraída ao presente caso o disposto no art. 150, §4º do CTN, pois mesmo que comprovado a antecipação do pagamento, a contagem da decadência seria a estabelecida no art. 173, I, do CTN.

Neste sentido, cita-se a Súmula CARF nº 72 que assim estabelece: “*Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*”.

Ainda,

Em razão da emissão da Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista que o sujeito passivo, em tese, praticar as condutas tipificadas nos art. 168 Decreto Lei nº 2.848/40 (Código Penal), necessário citar a Súmula CARF nº 106:

Súmula CARF nº 106: Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Desse modo, nos termos da Súmula CARF nº 106, tendo a autoridade fiscal atuada ter caracterizado a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Por tais razões, considera-se irrelevante a discussão trazida pela contribuinte de que, pela análise do conta corrente da empresa e das informações constantes no Relatório de Documentos Apropriados (RDA), seria possível concluir que houve antecipação de pagamento. De qualquer modo, merece salientar que o ônus de trazer aos autos a prova inequívoca da realização do pagamento é da contribuinte, que tampouco assim o fez.

Desse modo, embora o acórdão da DRJ faça referência que em casos de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN, e que, no caso, houve Representação Fiscal para Fins Penais por considerar a autoridade fiscal atuante que houve, em tese, prática de crime, entendo que tal questão necessitava do esclarecimento realizado, devendo a alegação de decadência ser rejeitada.

A **segunda** consideração é quanto a **imunidade/isenção**.

Ocorre que foi firmada tese pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no recurso extraordinário nº 566.622/RS segundo a qual “*a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas*”. Tal tese resulta do julgamento do recurso extraordinário e dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, conforme ementas a seguir:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

(RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

.....

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas." 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

(RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

O campo restrito de atuação da lei ordinária diz respeito basicamente ao funcionamento de tais entidades, o que se denominou de aspectos procedimentais. A imunidade, por sua vez, compreendida como uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser regida exclusivamente por lei formalmente complementar, conforme do art. 146 da Constituição Federal e do julgamento do RE 566.622/RS.

A eventual descaracterização da imunidade, portanto, deve ser feita à luz do art. 14 do Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei formal complementar.

No caso, verifica-se que em todo o período de apuração houve descumprimento por parte da contribuinte do previsto no inciso III do art. 14 do CTN, que assim estabelece:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

(...)

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

(grifou-se)

Assim, cabia à contribuinte manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão que, no caso, verifica-se que não ocorreu.

Merece salientar, a exemplo de descumprimento ao comando do inciso III do art. 14 do CTN, que foi lavrado o AIOA CFL 34, DEBCAD nº 51.053.615-8, no em razão da contribuinte não ter lançado em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os

fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Portanto, diante do julgamento do RE 566.622/RS, que afastou a necessidade de cumprimento dos requisitos estabelecidos nos incisos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, entendo que não há como reconhecer à contribuinte a imunidade/isenção no período objeto dos lançamentos, por descumprimento ao inciso III do art. 14 do CTN.

Assim, excetuada as questões acima que foram objeto de duas considerações deste relator e concordando com os demais termos da decisão de primeira instância administrativa, bem como não tendo os recorrentes apresentando novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, encaminho meu voto pela negativa de provimento dos recursos voluntários, adotando a em parte decisão da DRJ de origem como minhas razões de decidir.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento aos recursos.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator