



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.720108/2018-53
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2202-010.370 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO HOSPITALAR DE SAUDE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2011 a 21/12/2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM.

A solidariedade fundada no artigo 124, I, do CTN pressupõe prévio enquadramento da situação fática em uma hipótese legal de responsabilidade tributária. O interesse comum exigido pela lei não é o simples interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na vigência da Lei 14.689 de 20/09/2023, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (relatora), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Gleison Pimenta Sousa que davam provimento ao recurso para determinar o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, para a análise das razões de defesa apresentadas na impugnação pelo Estado de Sergipe. Designado para redigir voto vencedor o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes Freitas e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/POR), que, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação apresentada por sujeito passivo solidário (Estado de Sergipe), para que este fosse excluído do pólo passivo da obrigação tributária discutida no presente processo administrativo fiscal, e improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo principal (Fundação Hospitalar de Saúde), mantendo-se assim a exigência do crédito tributário apenas em nome da Fundação Hospitalar de Saúde.

Conforme relatado pelo julgador de piso (fls. 522 e ss):

Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização em nome do sujeito passivo acima identificado, por meio dos seguintes Autos de Infração:

- AI DEBCAD nº 51.076.013-9, no valor de R\$ 177.082.368,59, lavrado em 17/11/2015, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social e devidas pela empresa, inclusive a contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - SAT/RAT.

- AI DEBCAD nº 51.076.014-7, no valor de R\$ 61.133,98, lavrado em 17/11/2015, referente às contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados pela empresa.

- AI DEBCAD nº 51.076.015-5, no valor de R\$ 51.964,56, lavrado em 17/11/2015, referente às contribuições previdenciárias não descontadas dos segurados empregados, mas cuja obrigação de arrecadar e recolher era da empresa.

- AI DEBCAD nº 51.076.020-1, no valor de R\$ 44.687.492,17, lavrado em 17/11/2015, referente às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos.

Os fatos geradores das contribuições lançadas foram as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços para a entidade no período de 03/2011 a 12/2014.

Considerou-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias omitidas os salários-de-contribuição pagos aos empregados e contribuintes individuais. As contribuições declaradas em GFIP até o início da ação fiscal não foram apuradas nesse procedimento fiscal.

Enquadramentos: FPAS, CNAE e CNAE FISCAL

Tratando-se de uma entidade voltada para o atendimento em pronto socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências, o contribuinte enquadra-se no FPAS 515, CNAE Fiscal 8610-1/02 e CNAE 8512-0.

A partir de 06/2013, o contribuinte obteve Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social na área da Saúde, enquadrando-se no FPAS 639. Contudo, ante o descumprimento de requisitos para a isenção de contribuições previdenciárias patronais, o contribuinte teve suspenso esse benefício fiscal. Assim, durante todo o período fiscalizado aplicou-se o FPAS 515.

Representação Fiscal para Fins Penais

...

Suspensão da Isenção e Lavratura de Auto de Infração

O contribuinte foi certificado como Entidade Beneficente de Assistência Social na área da Saúde, em 10/06/2013, pela Portaria SAS/MS n.º 0594. Com isto, gozaria, em tese, desde esta data, da isenção das contribuições previdenciárias patronais (art. 29 da Lei n.º 12.101/2009). Não obstante, verificou-se o descumprimento de requisitos para a isenção de contribuições previdenciárias, o que acarretou a suspensão deste benefício tributário.

Ausência de certidão negativa de débitos ou de certidão positiva com efeitos negativos

...

Descumprimento de Obrigações Acessórias

...

Processos Conexos

Este processo administrativo fiscal, no tocante às contribuições previdenciárias patronais decorrentes da suspensão da isenção tributária por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, deve ser julgado, de forma conjunta, com os processos n.º 10510.723.275/2015-11 e 10510.723.276/2015-58, referentes aos autos-de-infração n.º 51.076.018-0 e n.º 51.076.019-8, lavrados especificamente pelo descumprimento destas obrigações.

Lançamento de Débito

1- Contribuições decorrentes da suspensão da isenção tributária

...

2- Contribuições incidentes sobre pagamentos a segurados empregados

Responsabilidade Solidária do Estado de Sergipe

A Lei Estadual de Sergipe n.º 6.347/2008 dispõe sobre a autorização para criação da Fundação Hospitalar de Saúde - FHS, e dá providências correlatas.

A seguir, estão transcritos alguns de seus dispositivos:

...

Nos termos de referida lei, o Estado de Sergipe, através de seu Governador e de seu Secretário de Saúde, tem responsabilidade pela gestão da Fundação Hospitalar de Saúde e pela ocorrência dos fatos jurídicos que se revestiram de fatos geradores das obrigações tributárias em análise.

As atividades desempenhadas pela FHS se referem, primordialmente, a prestação de serviços de saúde a toda população do Estado, notadamente aos mais carentes. É desnecessário discorrer que tais serviços são de responsabilidade primordial do Estado, inerentes a ele.

Assim, o Estado de Sergipe deve responder solidariamente pelos créditos tributários ora constituídos, na medida em que tem interesse comum com a FHS, nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias principais (art. 124, I, do Código Tributário Nacional).

Impugnação da Fundação Hospitalar de Saúde

O sujeito passivo principal (Fundação Hospitalar de Saúde), apresentou impugnação (fls. 424/429), na qual alega e requer, em suma, o seguinte:

...

Impugnação do Estado de Sergipe

O sujeito passivo solidário (Estado de Sergipe), apresentou impugnação (fls. 385/419), na qual alega e requer, em suma, o seguinte:

Da inoccorrência da responsabilidade solidária

A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no artigo 124, I, do CTN, aplica apenas em relação às pessoas que tenham realizado, conjuntamente, o fato gerador do tributo. Eles serão contribuintes em relação à cota parte que lhes diz respeito e solidários em relação à cota parte dos demais participantes do fato gerador. O interesse econômico não é suficiente para caracterizar o interesse comum, sendo necessário a comprovação do interesse jurídico, pela atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato gerador.

Da inoccorrência da cessão de mão-de-obra

.....

- Desta forma, a Fundação Hospitalar ao contratar o fornecimento de alimentação de forma coletiva, em restaurante ou estabelecimento similar, com a emissão de nota fiscal de venda mercantil, não se sujeita a retenção prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, motivo pelo qual o lançamento deve ser julgado nulo.

Do afastamento indevido de hipótese legal que dispensa a retenção

...

- A precária demonstração da ocorrência do fato gerador é vício que leva à nulidade do lançamento.

Da possibilidade de regularização da situação fiscal

...

- A simples ausência de certidão de regularidade fiscal não permite, por si só, a suspensão da isenção tributária. Há que se verificar se a demora na expedição da certidão se deu por conta da Receita Federal, na análise do requerimento do contribuinte.

- Os débitos que impediram a renovação da certidão de regularidade fiscal da Fundação Hospitalar de Saúde foram parcelados à época, o que restauraria a condição de beneficiária da isenção.

Da ilegalidade da majoração da alíquota do FAP

...

- Ao aplicar alíquota SAT em patamar superior, por força da utilização do FAP, o lançamento violou o artigo 22, II, da Lei nº 8.212/1991, motivo pelo qual deve ser excluído o levantamento “ST – Diferença alíquota SAT ajustado”.

Da ausência de responsabilidade solidária em relação à contribuição aos terceiros

- O artigo 94, parágrafo único, da Lei nº 8.212/1991, dispõe que se aplica às contribuições para terceiros o disposto na Lei nº 8.212/1991 somente no que se refere à

sua arrecadação, fiscalização e cobrança, não estando incluído o instituto da responsabilidade solidária.

- A interpretação da norma deve ser restritiva, vez que conforme o disposto no artigo 108, § 1º, do CTN, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

- O CTN, ao definir o sujeito passivo responsável e a própria solidariedade adotou o princípio da legalidade.

- Em se tratando de responsabilidade solidária, não se pode constituir crédito tributário previdenciário contra órgãos públicos, relativo às contribuições para terceiros, em face do artigo 94 da Lei nº 8.212/1991.

Da aplicação da multa de ofício pela União a um ente estatal

- É indevida a aplicação de multa de natureza punitiva entre entes da federação. Transcreve manifestações da doutrina e jurisprudência. Segundo doutrina de Celso Antonio Bandeira de Mello, “se própria tributação recíproca dos entes públicos, através de impostos, é vedada pela Constituição (artigo 19, III, “a”), com maior razão o é a imposição de multa”.

Da fixação da multa em percentual caracterizador de confisco

...

- Requer a nulidade do lançamento, em face do erro apontado na identificação da base de cálculo.

- Ultrapassada a questão da nulidade, requer a exclusão da multa e, por fim, a improcedência do lançamento.

A DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou a impugnação do contribuinte (FHS) improcedente e afastou a responsabilidade solidária atribuída ao Estado de Sergipe, excluindo-o do pólo passivo da obrigação tributária. A decisão restou assim ementada (fls. 521/522):

ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SUSPENSÃO.

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 os requisitos indicados na Lei nº 12.101/2009.

Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições sociais durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito legal, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REQUISITOS.

Para fazer jus à isenção das contribuições sociais a entidade deverá apresentar 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. Para fazer jus à isenção das contribuições sociais a entidade deverá cumprir as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária.

RETENÇÃO. SERVIÇOS DE COPA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Os serviços de copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício, estão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM.

A solidariedade fundada no artigo 124, I, do CTN pressupõe prévio enquadramento da situação fática em uma hipótese legal de responsabilidade tributária (como a prevista no artigo 135 do CTN). O interesse comum exigido pela lei não é o simples interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

PEDIDO DE DILIGÊNCIAS. ANÁLISE DE DOCUMENTOS. PROCESSO INSTRUÍDO. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a realização de diligência para a análise de outros documentos quando o processo já estiver instruído com os documentos suficientes ao julgamento.

PEDIDO DE PERÍCIA. FORMALIDADES.

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

Considerando que o valor do crédito tributário lançado é superior a R\$ 160 milhões (principal e multa), nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, c/c a Portaria MF n.º 3, de 3 de janeiro de 2008, vigente à época dos fatos, ante a exclusão do responsável solidário (Estado de Sergipe), o colegiado de piso recorreu de ofício.

Recurso Voluntário

591/592: Cientificados da decisão de piso, conforme esclarecimentos prestados às fls.

4. A DRJ/RPO, em 28/06/2016, prolatou o Acórdão Nº 14-16.677 – 10ª Turmas, fls. 521 a 540, pelo qual DEU PROVIMENTO a impugnação do solidário, excluindo-o do pólo passivo da relação jurídico tributária. Porém, JULGANDO IMPROCEDENTE a impugnação do sujeito passivo principal.

5. Ambos os sujeitos passivos foram cientificados do Acórdão da DRJ, o principal, via DTE, fls. 543, em 15/07/2016. O solidário, as fls. 558/559, AR, bem como pelo mesmo AR foi cientificado, do arzoado do Senhor Delegado da DRF/AJU, de fls. 547 a 553.

6. O sujeito passivo principal – Fundação Hospitalar – não apresentou recurso, tornando-se definitiva a exigência fiscal em relação a este contribuinte, devendo os autos em relação ao sujeito passivo principal ser remetido à PFN/SE para as devidas providências.

7. Todavia, o sujeito passivo solidário não tem interesse recursal, uma vez que sua responsabilidade solidária foi excluída pela DRJ. Mas, tendo em vista a apresentação de Recurso de Ofício pela DRJ/RPO em relação a esse tema e a apresentação do Arzoado do Delegado da DRF/AJU o sujeito passivo solidário apresentou sua manifestação/contrarrazões duas vezes, as fls. 562 a 575 e 578 a 587.

8. Decorrente do que determinado na Portaria RFB Nº 2.284/2010 como apenas o sujeito passivo solidário tem interesse no Recurso de Ofício e o sujeito passivo principal não recorreu, tornando-se definitiva em relação a ele a decisão da DRJ, nos termos do inciso I, do artigo 42, do Decreto 70.235/72, necessário se fez criar um novo número de COMPROT, para duplicar todo esse processo, sendo copiado todo o conteúdo do

processo original para o novo (duplicação), remetendo o principal 10510.723273/2015-14 para a PFN/SE, visando a execução do crédito em relação ao sujeito passivo principal e remetendo o processo duplicado Nº 10510.720108/2018-53 ao CARF para julgamento do Recurso de Ofício em relação ao sujeito passivo secundário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso de ofício reúne os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Registre-se inicialmente que após o julgamento de primeira instância, que afastou a responsabilidade solidária do Estado de Sergipe pelo crédito lançado, o Delegado da Receita Federal em Aracaju apresentou manifestação dirigida a este Conselho na qual relata haver fatos novos que interessariam ao presente julgamento, qual seja, a extinção da contribuinte, Fundação Hospitalar de Saúde, no ano de 2017.

O recorrente foi cientificado dessa manifestação, ocasião em que lhe foi oferecida a oportunidade de apresentar contrarrazões ao Recurso de Ofício e ao arrazoado do Delegado, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do arrazoado, que se deu em 18/5/2017, o que o fez em 19/6/2017, por meio da juntada do documento de fls. 562 e ss.

A lide se resume à atribuição da responsabilidade solidária pelos créditos lançados ao Estado de Sergipe, responsabilidade esta afastada pelo colegiado de piso que, diante de tal entendimento, deixou de analisar as demais razões apresentadas pelo Estado de Sergipe em sede de impugnação. Conforme consta do Relatório Fiscal, motivou a atribuição da solidariedade (fls. 50/51):

IV – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

22. A Lei Estadual de Sergipe nº 6.347/2008 (texto em anexo) dispõe sobre a autorização para criação da Fundação Hospitalar de Saúde - FHS, e dá providências correlatas. 22.1.

A seguir, estão transcritos alguns de seus dispositivos:

(...)

Seção III

Da Vinculação, Sede e Foro

Art. 6º A Fundação Hospitalar de Saúde - FHS ficará vinculada à Secretaria de Estado da Saúde - SES e, por esta, deverá ser supervisionada, nos termos e para os fins constantes da legislação pertinente e de seu estatuto.

(...)

Seção IV

Da Finalidade

Art. 7º A Fundação Hospitalar de Saúde - FHS terá a finalidade exclusiva de, no âmbito do Sistema Único de Saúde - SUS, prestar serviços de saúde em todos os níveis de assistência hospitalar, inclusive os serviços de atendimento móvel de urgências, além de poder desenvolver atividades de ensino e pesquisa científica e tecnológica na área da saúde, de acordo com os princípios, as normas e os objetivos constitucionais e legais do SUS.

(...)

Seção V

Da Estrutura Organizacional

Art. 9º A Fundação Hospitalar de Saúde - FHS terá em sua estrutura organizacional básica os seguintes órgãos:

I - o Conselho Curador; e

II- a Diretoria Executiva.

Seção VI

Da Composição, Estruturação e Competência dos Órgãos

Subseção I

Do Conselho Curador

Art. 10. O Conselho Curador da Fundação Hospitalar de Saúde - FHS, órgão de direção superior, administração, controle e fiscalização, será composto da seguinte forma:

I - o Secretário de Estado da Saúde;

II - 03 (três) membros Indicados pelo Governador do Estado, dentre pessoas com experiência na área de gestão hospitalar;

III - 01 (um) membro Indicado pelo Governador, dentre pessoas com conhecimento na área orçamentária e financeira;

IV- 03 (três) Secretários de Saúde Municipal, indicados pelo Conselho de Secretários Municipais de Saúde - COSEMS, devendo um deles ser o Secretário Municipal de Saúde da Capital.

§ 1º O mandato dos membros do Conselho Curador tem duração de 02 (dois) anos.

§ 2º A Presidência do Conselho Curador deve ser exercida pelo Secretário de Estado da Saúde, cabendo-lhe o voto de qualidade.

(...)

§ 7º O Conselho Curador é responsável pelo estabelecimento das metas da Fundação, pela forma de sua execução, transparência da gestão e pelo controle do seu desempenho, objetivando a garantia de serviços públicos de qualidade à Coletividade destinatária.

Subseção II

Da Diretoria Executiva

Art. 11. A Diretoria Executiva da Fundação Hospitalar de Saúde - FHS, órgão de direção subordinada e de administração superior, responsável pela gestão técnica, patrimonial, financeira, administrativa e operacional, será composta de 3 (três) diretores, a saber:

I - Diretor-Geral;

II - Diretor Administrativo-Financeiro;

III - Diretor Operacional.

Parágrafo único. Os membros da Diretoria Executiva serão contratados pelo regime da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, sendo seus empregos de livre nomeação e exoneração.

Art 12. Os membros da Diretoria Executiva terão mandato de 01 (um) ano, sendo o Diretor-Geral nomeado pelo Secretário de Estado da Saúde, dentre profissionais de notório conhecimento na área de atuação da Fundação, podendo ser reconduzido por um ou mais períodos, a depender do resultado positivo da avaliação obrigatória de seu desempenho, conforme previsto na lei geral de contrato estatal de serviços, no estatuto e em portarias do Secretário de Estado da Saúde.

§ 1º Os demais Diretores serão indicados pelo Diretor-Geral e nomeados pelo Conselho Curador.

§ 2º Os membros da Diretoria Executiva poderão perder o mandato, dentre outros motivos e na forma prevista no estatuto, por inobservância da lei ou regulamento, violação dos deveres de gestão ou não-cumprimento do contrato estatal de serviços.

§ 3º Compete ao Secretário de Estado da Saúde destituir o Diretor-Geral, após apuração de sua responsabilidade pelo Conselho Curador, e a este Colegiado destituir os demais membros da Diretoria Executiva, em ambos os casos, nos termos do estatuto.

23. Considerando-se os dispositivos legais acima, verifica-se que o Estado de Sergipe (CNPJ: 13.128.798/0001-01), através do seu governador e do seu secretário de Saúde, tem, também responsabilidade pela gestão da Fundação Hospitalar de Saúde e pela ocorrência dos fatos jurídicos que se revestiram de fatos geradores das obrigações tributárias em análise.

24. As atividades desempenhadas pela FHS se referem, primordialmente, a prestação de serviços de saúde a toda população do Estado, notadamente aos mais carentes. É desnecessário discorrer que tais serviços são de responsabilidade primordial do Estado, inerentes a ele.

25. Assim, o Estado de Sergipe deve responder solidariamente pelos créditos tributários ora constituídos, na medida em que tem interesse comum com a FHS nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias principais (art. 124, I, do Código Tributário Nacional)

Por ocasião de sua impugnação o Estado de Sergipe rebateu, uma a uma, todas as motivações apontadas para o lançamento das contribuições, insurgindo-se também quanto à atribuição de sua solidariedade passiva nos seguintes termos:

Da inoccorrência da responsabilidade solidária

A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no artigo 124, I, do CTN, aplica apenas em relação às pessoas que tenham realizado, conjuntamente, o fato gerador do tributo. Eles serão contribuintes em relação à cota parte que lhes diz respeito e solidários em relação à cota parte dos demais participantes do fato gerador. O

interesse econômico não é suficiente para caracterizar o interesse comum, sendo necessário a comprovação do interesse jurídico, pela atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato gerador.

Os motivos trazidos pelo julgador que ensejaram o afastamento da responsabilidade do Estado pelo créditos são os abaixo descritos (fls. 539 a 541):

Impugnação do devedor solidário

Responsabilidade Solidária

A responsabilidade solidária está prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional - CTN, que assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Essa norma trata apenas de um dos graus de responsabilidade tributária do sujeito passivo (contribuinte e/ou responsável tributário), que pode ser a solidária ou a subsidiária (em havendo co-obrigados) e a pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação). Não se trata, portanto, de uma hipótese de responsabilidade tributária. Pelo contrário, a solidariedade fundada no artigo 124, I, do CTN pressupõe prévio enquadramento da situação fática em uma hipótese legal de responsabilidade tributária (como a prevista no artigo 135 do CTN).

Nesse sentido:

“... a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária (notas de Mizabel Derzi na atualização da obra "Direito Tributário Brasileiro", de Aliomar Baleeiro, 11ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 729).

No caso em análise, porém, a autoridade fiscal não enquadrando a situação fática em nenhuma hipótese legal de responsabilidade tributária.

Além disso, para que seja imputada a responsabilidade solidária é necessário demonstrar, além do prévio enquadramento da situação fática em uma hipótese legal de responsabilidade tributária, a ocorrência do interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

...

Nesse contexto, o interesse exigido pela lei não é o simples interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato imponível.

No caso em análise, o Estado de Sergipe foi considerado responsável solidário pelos créditos tributários constituídos em nome da Fundação Hospitalar, sob o entendimento de o primeiro possuir interesse comum com esta última nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias principais (art. 124, I, do Código Tributário Nacional).

Contudo, a fiscalização não demonstrou uma participação efetiva do Estado de Sergipe na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária. Tanto o poder de supervisão da Secretaria de Estado da Saúde sobre a Fundação Hospitalar de Saúde (art. 6º), como a prerrogativa de o Governador do Estado indicar membros do Conselho Curador da Fundação Hospitalar de Saúde (art. 10), ambos previstos na lei que autorizou a criação da Fundação Hospitalar de Saúde (Lei Estadual de Sergipe nº 6.347/2008), não são elementos suficientes para caracterizar uma participação efetiva do Estado de Sergipe na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária (no caso em análise, o pagamento de supostas notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão-de-obra sem a retenção dos 11%).

Assim sendo, tanto pela falta de imputação de uma hipótese legal de responsabilidade tributária, como pela falta de demonstração da solidariedade pelo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, a impugnação do Estado de Sergipe deve ser julgada procedente, com sua consequente exclusão do pólo passivo do presente processo administrativo fiscal.

Com a exclusão do Estado de Sergipe do pólo passivo fica prejudicada a análise e o julgamento das outras alegações apresentadas em sua impugnação.

Com a devida vênia, não há como concordar com o julgador de piso. Inicialmente, sobre o art. 124 do CTN, convém repetir os seus termos:

“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.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Ora, não vislumbro no dispositivo legal os fundamentos trazidos por aquele julgador no sentido de que *“Essa norma trata apenas de um dos graus de responsabilidade tributária do sujeito passivo (contribuinte e/ou responsável tributário), que pode ser a solidária ou a subsidiária (em havendo co-obrigados) e a pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação)”*.

Pelo contrário, o dispositivo trata cristalinamente de responsabilidade solidária: o próprio caput é expresso ao dizer **“São solidariamente obrigadas”**... A seguir, os incisos passam a trazer dois tipos de responsabilidade solidária, ou seja, *i*) a de fato, capitulada no inciso I, quando há interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e *ii*) a de direito, prevista no inciso II, que não exige a presença do interesse comum, mas precisa estar prevista em lei específica. Assim, deve ser afastado o primeiro argumento trazido para a exclusão do Estado do Sergipe do pólo passivo da obrigação tributária discutida no presente Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Fundamentou ainda a exclusão do Estado de Sergipe do pólo passivo da obrigação tributária a alegada incoerência do interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Ora, como negar a existência de tal interesse se a saúde pública, serviço delegado à contribuinte, é *“responsabilidade do Estado do Sergipe, inerente a ele”*? No caso, a responsabilidade do ente estatal (Estado de Sergipe) é consequência de sua atividade estatal (prestação de serviços de saúde) e mesmo a delegação integral do serviço não afasta tal

responsabilidade, de forma que o Estado do Sergipe responde solidariamente com a FHS, por ser ele o responsável (fiador) pela regularidade da prestação do serviço delegado.

A lei copiada acima, que criou a Fundação Hospitalar de Saúde (FHS), é lei estadual específica do Estado de Sergipe, que vincula a FHS à Secretaria de Estado da Saúde (SES) do Estado e estabelece, já na ementa, que a SES supervisionará a FHS, ou seja, a contribuinte (FHS) é uma fundação pública do ente estatal (Estado do Sergipe), compondo assim a sua administração indireta.

Ademais, conforme dispositivos destacados pelo Auditor-fiscal, o Conselho Curador da FHS, órgão de direção superior, administração, controle e fiscalização, tem em sua composição membros do Governo estadual, quais sejam, o Secretário de Estado da Saúde, que o preside; 03 (três) membros Indicados pelo Governador do Estado, dentre pessoas com experiência na área de gestão hospitalar; 01 (um) membro Indicado pelo Governador, dentre pessoas com conhecimento na área orçamentária e financeira; a Diretoria Executiva da FHS é órgão de direção subordinada, sendo seu Diretor-Geral nomeado pelo Secretário de Estado da Saúde, competindo a este destituí-lo.

Dessa forma, não há dúvidas que o Estado, representado pelo Conselho Curador, detinha a administração, o controle e a fiscalização das atividades desenvolvidas pela FHS, não restando dúvidas que desempenham (FHS e SES) atividades complementares (gestão e execução), o que caracteriza o interesse comum, qual seja o de prestar serviço de saúde à população. Se houve falhas na prestação do serviço é porque houve omissão na fiscalização por parte do poder público, de forma que a ação ou omissão da FHS na verdade é ação ou omissão do ente a cuja estrutura ela pertence (no caso à SES), de maneira que as consequências jurídicas da conduta ativa ou passiva da FHS devem ser suportadas pela pessoa jurídica, que é o Estado do Sergipe.

Reforça tal entendimento o fato de Estado de Sergipe ter impugnado exaustivamente todos os motivos apontados pela autoridade lançadora. A impugnação foi composta dos seguintes capítulos:

Da inocorrência da responsabilidade solidária

Da inocorrência da cessão de mão-de-obra

Do afastamento indevido de hipótese legal que dispensa a retenção

Da possibilidade de regularização da situação fiscal

Da ilegalidade da majoração da alíquota do FAP

Da ausência de responsabilidade solidária em relação à contribuição aos terceiros

Da aplicação da multa de ofício pela União a um ente estatal

Da fixação da multa em percentual caracterizador de confisco

Conforme também expõe o Delegado da Receita Federal do Brasil em Aracaju, em sua manifestação na qual informa a extinção da FHS no final de 2017 (o que considerou fato novo):

o ente político apenas se utilizou da descentralização de serviços essenciais, por meio da delegação de sua execução a uma Fundação Pública de direito privado, por ele instituída, mas mantendo a fiscalização e o controle que lhe são inerentes.

...

“saúde pública” é dever primordial do Estado, ainda quando este delega a prestação deste serviço essencial a um ente da Administração Indireta.

Independente do fato novo trazido (extinção da FHS), meu entendimento é pela existência de responsabilidade solidária do estado de Sergipe, de forma que a decisão de primeira instância deve ser anulada e os autos a ela retornados para análise das demais questões trazidas pelo Estado do Sergipe em sua impugnação.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício, devendo os autos retornarem à DRJ de origem para julgamento das demais alegações apresentadas em impugnação pelo Estado de Sergipe.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Redator Designado.

Parabenizo a Ilustre Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Eminente Relatora destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto, sempre didático e bem articulado.

A divergência que apresentei e foi vencedora se relaciona a temática da exclusão do Estado de Sergipe do polo passivo, deixando a condição de responsável solidário e, por conseguinte, afastando o termo de sujeição passiva solidária lavrado pela autoridade lançadora. Aliás, é a única temática em curso.

Deveras, a controversa em comento tem origem quando a primeira instância decidiu por excluir o responsável solidário (Estado de Sergipe) do polo passivo e declarou o recurso de ofício; somado a isso, a Insigne Relatora apresentou voto em segunda instância para prover o recurso necessário e restabelecer a responsabilidade solidária.

Estamos a apreciar o recurso de ofício.

Muito bem. Diante das duas correntes e analisando as provas e motivações apresentadas nos autos, entendo assistir razão ao julgamento de primeira instância, proferido pela DRJ. Passo a expor minhas razões de decidir para negar provimento ao Recurso de Ofício, divergindo, respeitosamente, em relação a tese desenvolvida pela Nobre Relatora.

Ora, parece-me frágil a responsabilidade solidária imputada ao Estado de Sergipe pela autoridade lançadora, a qual delimita o contorno do lançamento e o debate no contencioso administrativo fiscal a partir da irresignação em relação a motivação do ato.

Veja-se, a responsabilidade foi fundamentada em contexto no qual, após transcrição da Lei Estadual de Sergipe n.º 6.347/2008, que dispõe sobre a autorização para criação da Fundação Hospitalar de Saúde – FHS, a autoridade lançadora, a partir das premissas da citada lei estadual, que autorizava criar a entidade, estabelece que o Estado de Sergipe deve ter a responsabilidade pela gestão da Fundação Hospitalar de Saúde e, conseqüentemente, pela ocorrência dos fatos jurídicos que se revestiram de fatos geradores das obrigações tributárias do lançamento.

Não se descreve uma específica conduta.

É firmada uma premissa meramente dedutiva e daí haveria uma conseqüente imputação de responsabilidade solidária do Estado de Sergipe. Apenas se sustenta, por força da lei estadual, que era autorizativa da criação da entidade, delimitando nela os contornos fiscalizatórios e de gestão que deveria ter a entidade quando criada (*sequer era o próprio ato de criação a ser citado*), que o Estado guardaria **interesse comum** nos fatos geradores das contribuições lançadas.

Em suma, sustenta-se, após a transcrição da lei estadual de autorização de criação da entidade, que as atividades da pessoa jurídica autuada se traduzem em prestação de serviços de saúde a toda população daquele Estado, notadamente aos mais carentes, de modo que seria “*desnecessário discorrer que tais serviços são de responsabilidade primordial do Estado, inerentes a ele*” e que, assim, o Estado deveria responder solidariamente pelos créditos tributários lançados, na medida em que haveria um “*interesse comum*” com a FHS nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias principais. Cita-se o art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, como conseqüência da imputação da responsabilidade.

Sabe-se que a responsabilidade solidária por interesse comum, na forma do inciso I do art. 124 do CTN, aplica-se às pessoas que tenham realizado, conjuntamente, o fato gerador do tributo, não sendo o interesse econômico suficiente para caracterizar o interesse comum, sendo necessário a comprovação do interesse jurídico, decorrente de uma atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato gerador, o que não se tem demonstrado.

Diante disso, sem mais delongas, observo que foi acertada a decisão de piso, pelo que passo a adotá-la, nestes termos:

Impugnação do devedor solidário

Responsabilidade Solidária

A responsabilidade solidária está prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional – CTN, que assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Essa norma trata apenas de um dos graus de responsabilidade tributária do sujeito passivo (contribuinte e/ou responsável tributário), que pode ser a solidária ou a subsidiária (em havendo co-obrigados) e a pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação). Não se trata, portanto, de uma hipótese de responsabilidade tributária. Pelo contrário, a solidariedade fundada no artigo 124, I, do CTN pressupõe prévio enquadramento da situação fática em uma hipótese legal de responsabilidade tributária (como a prevista no artigo 135 do CTN).

Nesse sentido:

“... a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária (notas de Mizabel Derzi na atualização da obra "Direito Tributário Brasileiro", de Aliomar Baleeiro, 11ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 729).

No caso em análise, porém, a autoridade fiscal não enquadrando a situação fática em nenhuma hipótese legal de responsabilidade tributária.

Além disso, para que seja imputada a responsabilidade solidária é necessário demonstrar, além do prévio enquadramento da situação fática em uma hipótese legal de responsabilidade tributária, a ocorrência do interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O Juiz Federal Leandro Paulsen, ao discorrer sobre **"interesse comum"** em seu livro Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, cita a seguinte doutrina do jurista Paulo de Barros Carvalho:

“... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (in Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10ª edição, 2008, Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre).

Nesse contexto, o interesse exigido pela lei não é o simples interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato imponible.

No caso em análise, o Estado de Sergipe foi considerado responsável solidário pelos créditos tributários constituídos em nome da Fundação Hospitalar, sob o entendimento de o primeiro possuir interesse comum com esta última nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias principais (art. 124, I, do Código Tributário Nacional).

Contudo, a fiscalização não demonstrou uma participação efetiva do Estado de Sergipe na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária. Tanto o poder de supervisão da Secretaria de Estado da Saúde sobre a Fundação Hospitalar de Saúde (art. 6º), como a prerrogativa de o Governador do Estado indicar membros do Conselho Curador da Fundação Hospitalar de Saúde (art. 10), ambos previstos na lei que autorizou a criação da Fundação Hospitalar de Saúde (Lei Estadual de Sergipe n.º 6.347/2008), não são elementos suficientes para caracterizar uma participação efetiva do Estado de Sergipe na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária (no caso em análise, o pagamento de supostas notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão-de-obra sem a retenção dos 11%).

Assim sendo, tanto pela falta de imputação de uma hipótese legal de responsabilidade tributária, como pela falta de demonstração da solidariedade pelo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, a impugnação do Estado de Sergipe deve ser julgada procedente, com sua consequente exclusão do pólo passivo do presente processo administrativo fiscal.

Com a exclusão do Estado de Sergipe do pólo passivo fica prejudicada a análise e o julgamento das outras alegações apresentadas em sua impugnação.

Aliás, penso que a DRJ, conforme transcrição acima, caminhou bem ao observar as bases e orientações, em última medida, do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018. A ementa do respeitado parecer assim consta consignada:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. (...).

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados.

Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do DecretoLei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

O ponto primordial para o afastamento da responsabilidade imputada é que deve a autoridade lançadora comprovar nexos causal suficiente para firmar o termo de sujeição passiva solidária e o lançamento não descreve nenhuma conduta específica do Estado. Em verdade, a autoridade fiscal não descreve qualquer conduta do Estado de Sergipe para que, na sequência, pudesse fazer o enquadramento em hipótese legal de responsabilidade tributária. A imputação foi genérica por premissa equivocada. Partiu-se de um dever geral e genérico de fiscalizar e bem gerir a entidade, a partir do contexto de disposições legais de lei estadual que autorizou a criação da entidade e, na sequência, se a entidade foi criada pelo Estado e foi autuada, então o Estado de Sergipe precisa ser responsável solidário por interesse comum. *Permissa venia*, não me parece razoável essa singela conclusão e as razões da DRJ se mantêm por seus fundamentos próprios.

Sendo assim, não assiste razão ao recurso de ofício, de modo que mantida a exclusão do Estado de Sergipe do polo passivo deste processo administrativo fiscal não se constituindo como responsável solidário. Alfim, finalizo de forma sintética.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

É o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Redator Designado