



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.731120/2013-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.568 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrente MONTE TABOR CENTRO ITALO BRASILEIRO DE PROM SANITARIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

De acordo com decisão do STJ, proferida na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE.

Constitui infração o ato de deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Referida infração é fixa e independe da quantidade de condutas praticadas pela contribuinte.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE DESCONTAR AS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELOS SEGURADOS.

Constitui infração a empresa deixar de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço. Referida infração é fixa e independe da quantidade de condutas praticadas pela contribuinte.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de aviso prévio indenizado decorrente de lei. Votaram pelas conclusões os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 22603/22662 (PDF 3 págs. nº 5389/5448), interposto contra decisão da DRJ em Porto Alegre/RS de fls. 22530/22593 (PDF 3 págs. nº 5316/5379), a qual julgou parcialmente procedente o lançamento das contribuições devidas à seguridade social, conforme descrito nos autos de infração de fls. 02/123 (DEBCAD 51.054.580-7), de fls. 124/186 (DEBCAD 51.054.581-5), de fls. 187/276 (DEBCAD 51.054.582-3), de fl. 277 (DEBCAD 51.054.583-1) e de fl. 278 (DEBCAD 51.054.584-0), lavrados em 17/12/2013, referente ao período de 01/2009 a 12/2010, com ciência da RECORRENTE em 18/10/2007, conforme assinatura do contribuinte no auto de infração.

O auto de infração de fls. 2 (DEBCAD 51.054.580-7), diz respeito ao lançamento das contribuições sociais previdenciárias relativas à parte patronal, inclusive o adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT). O crédito tributário total apurado foi de R\$ 97.161.512,46 já incluso juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Já o auto de infração de fls. 124 (DEBCAD 51.054.581-5) foi lavrado para cobrança das contribuições sociais previdenciárias devidas pelos segurados, que não foram descontadas ou descontadas a menor, no montante de R\$ 380.682,25, já incluso juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

O lançamento de fls. 187 (DEBCAD 51.054.582-3) se refere a parcela das contribuições sociais destinadas a terceiros. Este auto foi lavrado no montante total de R\$ 22.042.996,62, já incluso juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por sua vez, os lançamentos de fl. 277 (DEBCAD 51.054.583-1) e de fl. 278 (DEBCAD 51.054.584-0) dizem respeito ao descumprimento de obrigações acessórias, em razão do RECORRENTE ter deixado de lançar em títulos próprios da contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 34) e de ter deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço (CFL 59), respectivamente. Os montantes das multas aplicadas foram de R\$ 17.173,58 (AI Debcad nº 51.054.583-1) e R\$ 1.727,38 (AI Debcad nº 51.054.584-0).

Segundo o Relatório Fiscal, fls. 282/320, a fiscalização teve como objetivo constatar se a entidade fazia jus à imunidade tributária das contribuições sociais prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal, motivada pelo indeferimento do pedido de renovação do CEBAS pelo Ministério da Saúde, através da Portaria nº 872, de 22 de agosto de 2012, DOU nº 165, de 24.08.2012 (anexo 11 – fls. 11844/11856) relativo ao período de 2009 a 2012.

Dispõe a fiscalização que o contribuinte se intitulava como associação sem fins lucrativos de caráter beneficente e de assistência social, cuja finalidade era a criação e manutenção de estabelecimentos médico-hospitalares e assistenciais, sendo, à época da infração, administradora do Hospital São Rafael no Município de Salvador.

Após análise da documentação contábil e fiscal da RECORRENTE e de diversas diligências, a fiscalização concluiu pelo desenquadramento da RECORRENTE do conceito de entidade imune às contribuições para seguridade social, em razão do descumprimento de requisitos previstos na Lei nº 8.212/91 (vigente em 01/2009), na MP 446/2008 (vigente de 02/2009 a 11/2009) e na Lei nº 12.101/2009 (vigente a partir de 12/2009), em especial, a distribuição de resultados e parcelas do patrimônio da entidade, assim como pela não aplicação de suas rendas e eventual superávit integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Isto porque, segundo a fiscalização, o RECORRENTE firmou contrato de prestação de serviços com diversas empresas, cujos sócios eram seus empregados, e pagou vultuosas remunerações pelos serviços prestados, como será adiante demonstrado.

A primeira empresa mencionada pelo RECORRENTE foi a Delfin Médicos Associados Ltda.

Nos tópicos 23 a 28 do relatório fiscal (fls. 288/293), a fiscalização descreve que a RECORRENTE firmou com esta empresa contrato para prestação de serviços de radiologia e diagnóstico por imagem. Neste contrato, estava previsto que a RECORRENTE iria ceder, em comodato, todos os bens e equipamentos necessários à prestação dos serviços, e que a remuneração seria mediante partilha das receitas operacionais auferidas pelo RECORRENTE, inclusive aquela decorrente do seu contrato com o SUS. Por conta destas circunstâncias, entendeu a fiscalização que este contrato de prestação de serviços tinha como objetivo distribuir, indevidamente, patrimônio da RECORRENTE, veja-se (fl. 291):

27 No mínimo, é uma forma de remuneração estranha. Porque não remunerar o prestador por unidade de serviço prestado?. O caput do item 2 menciona a expressão “**o prestador fará jus a partilhar com o Monte Tabor da receita operacional**”. O significado da palavra “**partilhar**”, obtida no dicionário Aurélio, é dividir em partes, possuir com outros e ter em comum. Já no Aulete significa – repartir, dividir, distribuir. Justamente é essa a conclusão – o contribuinte está distribuindo parcela de seu

patrimônio e renda a uma pessoa jurídica de direito privado com fins de lucro, pois a realidade dos fatos, o que existe é uma sociedade, uma parceria, com disfarce de contrato de prestação de serviços entre a “Prestadora” e o Contribuinte. Cumpre ressaltar que o referido contrato esteve em vigor durante todo o período da ação fiscal conforme provado abaixo.

(destaques no original)

Ainda sobre o contrato com a Delfin, a fiscalização listou os seguintes fatos como relevantes (fl. 292):

a) Pela análise dos demonstrativos mensais de faturamento – Parceria HSR x Clínica Delfin Gonzalez Miranda Ltda (anexo 14), o “prestador” faturou contra o contribuinte R\$ 16.589.992,29 e R\$ 16.428.919,98 em 2009 e 2010, respectivamente, valores estes que representaram 25,50% e 22,70%, em 2009 e 2010, respectivamente, do total faturado pelas empresas que prestaram serviços ao contribuinte conforme os valores declarados no código “1708” nas DIRF;

b) De acordo com estes mesmos demonstrativos o contribuinte colocou a disposição da “parceria comercial” uma parcela de seus empregados. Em março de 2010, a título de amostragem, existiam cerca de 36 empregados do contribuinte a serviço desta parceria (anexo 15). Cabe lembrar que, a isenção de contribuições que beneficia o contribuinte, não o sujeita ao pagamento das contribuições previdenciárias patronais sobre a remuneração destes empregados, benefício esse que está sendo transferido para o prestador que é, como já salientado, pessoa jurídica com fins lucrativos. Trata-se de uma irregularidade gritante. Tais valores são deduzidos dos valores (RL) a pagar ao “prestador”. Destaca-se ainda nos demonstrativos (anexo 14), a dedução, dos valores a pagar ao “prestador”, despesas suportadas pelo contribuinte que estavam beneficiadas pela isenção de tributos, tais como, serviços de manutenção de equipamento, lavanderia, entre outros;

c) A partir de diligência realizada na empresa Delfin Médicos Associados Ltda, considerada no contrato - “prestadora”, onde foram analisados os seus livros contábeis, constatou-se que o seu único cliente é o Contribuinte e uma significativa vantagem com relação aos resultados fruto da partilha previstas na Cláusula 2., II e III, acima. O lucro da “prestadora” é algumas vezes maior do que o “lucro” ou “superavit” auferido pelo Contribuinte, na mesma operação. Tais informações não serão explicitadas devido ao dever de sigilo fiscal;

d) Na composição societária do “prestador” dos 15 (quinze) sócios pessoa física, 12 (doze) foram empregados do Contribuintes;

e) O “prestador” é beneficiado pelo comodato de áreas previstas em contrato, áreas estas que representam ônus para o Contribuinte, pois este é locatário da área total de funcionamento do hospital, pagando ao locador quantia R\$ 759.000,00 anuais. A mesma benesse não é usufruída pelo Contribuinte, pois este aluga parte de um imóvel por R\$ 6.000,00 (seis mil reais). A locadora deste imóvel é a empresa Clinica Delfin Villas Diagnóstico por Imagem Ltda cujo sócio principal é o sr. Delfin Gonzalez Miranda, portanto, também o sócio principal da prestadora, conforme contrato de locação (anexo 16). O Contribuinte desembolsou ainda R\$ 17.844,00 (dezessete mil, oitocentos e quarenta e quatro reais), a título de serviço de reforma no mesmo imóvel, sem qualquer previsão de reembolso por parte do locador, conforme contrato de empreitada (anexo 17);

f) Parte da receita partilhada entre o Contribuinte e o “prestador” é oriunda do SUS por força de contratos/convênios que o Contribuinte possui com os entes governamentais por força da sua condição de entidade beneficente da área de saúde(filantrópica). Tal conduta é proibida pela Constituição Federal no parágrafo 2º do art. 199, que veda a

destinação de recursos públicos para as instituições privadas com fins lucrativos. O parágrafo 1º do art. 199 dispõe que as instituições privadas poderão participar complementarmente do SUS, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferências as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos. Com isso o Contribuinte repassou ao seu “prestador” um benefício obtido por força da sua condição de entidade filantrópica;

g) O “prestador” foi beneficiado pelo comodato de equipamentos de informática, equipamentos de Bioimagem, móveis e utensílios previsto no item 7 do Protocolo (anexo 12). Porém parte destes bens – os equipamentos para realização de exames, na sua grande maioria, foram importados pelo contribuinte com imunidade de tributos, tanto internos quanto os de importação, conforme descrito no item 24 acima.

Além deste contrato com a Delfin Médico Associados, a RECORRENTE também firmou contratos semelhantes com o Centro de Hematologia e Terapia Celular Sociedade Simples Ltda (abordado nos parágrafos 29 a 34 do Relatório Fiscal – fls. 293/297). Segundo a fiscalização, as características não usuais da remuneração deste contrato, alinhado ao fato de que os “custos” relacionados ao aluguel do espaço físico, funcionários e equipamentos ficava com a RECORRENTE, comprova que o intuito dela era viabilizar a distribuição de uma parcela do seu patrimônio e renda a empresas com fins lucrativos, incorrendo em flagrante desvio de finalidade na aplicação dos recursos. Em razão de tais condutas, entendeu descumprido os seguintes requisitos:

na competência 01/2009 – descumpriu os requisitos previstos nos incisos III e VIII do artigo 28 da MP nº 446, de 2008;

nas competências 02/2009 a 11/2009 - descumpriu os requisitos previstos no inciso V do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

a partir da competência 12/2009 – descumpriu os requisitos previstos no inciso II e V do artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009

Ademais, alegou a fiscalização que houve distribuição indevida de recursos da entidade, caracterizada pelo pagamento de remunerações indiretas aos diretores não estatutários da instituição. Alegou o fiscal que foram constituídas diversas empresas, cujos sócios eram os diretores não estatutários, e que elas receberam vultosas quantias no período fiscalizado, mesmo não tendo nenhum funcionário, e que os serviços prestados eram as mesmas atividades para quais os diretores estavam contratados. A conferir (fl. 297 e ss):

Andrea Garziera

38 De 08/2003 a 10/2009 o sr. Andrea Garziera exerceu a função de Diretor Geral do Monte Tabor. [...]

39 Não foram identificadas remunerações pagas pelo Contribuinte diretamente ao seu diretor geral. Porém foi constatado que o sr. Andrea é sócio majoritário (90% do capital social) da empresa Salva Consulting Gestão Empresarial Ltda, inscrita no CNPJ nº 06.244.574/0001-91, conforme espelho do contrato social extraído da página web da Junta Comercial do Estado da Bahia – JUCEB (anexo 25). No ano de 2009 esta empresa faturou com o Contribuinte a importância de R\$ 551.578,04, conforme relação abaixo extraída da contabilidade do Contribuinte e conforme contato e notas fiscais emitidas (anexo 26) :

Data	Cód.Conta	Valor	Histórico
21/01/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERV DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF-206 - A SALVA CONSULT
20/02/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONFORME CONTRATO- NF 208 - A SALV
25/03/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇOS CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF 209 - A SALVA CONSULTING GESTAO E
23/04/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERV DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF:210 - A SALVA CONSULTING GESTAO EMP
22/05/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERV DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF:211 - A SALVA CONSULTING GESTAO EMP
25/06/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERV DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF:212 - A SALVA CONSULT
24/07/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇOS DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF:213 - A SALVA CON
21/08/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇOS DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF:214 - A SALVA CON
25/09/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GEAL CONF CONTRATO NF:216 - A SALVA CONSU
23/10/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF:217 - A SALVA CONS
30/11/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇOS CONSULTORIA EM GESTAO GERAL NF - 218 A SALVA CONSULTING GESTAO E
23/12/2009	4204040002	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF:219 - A SALVA CONSULTING GESTAO
21/01/2010	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF:220 - A SALVA CONSULTING GESTAO
		551.578,04	

40 Observa-se que a reunião da Diretoria do Monte Tabor conforme Ata nº 172/2009 (anexo 27), tratou do afastamento do sr. Andrea, com revogação do instrumento de mandato, que transcrevo parcialmente: *“Abordando o segundo ponto da pauta, a Vice-Presidente deu conhecimento aos demais dos acertos finais intercursos com o diretor geral Andrea Garziera, o qual, a mais de um ano se encontra muito ausente, empenhado em outros empreendimentos pessoais e das Instituições italianas, FINRAF e outros, e, para tanto, deixará o mandato no próximo mês de outubro”*.

41 Causa estranheza o faturamento da empresa do sr. Andrea, junto ao Contribuinte, ainda no ano de 2009, no valor de R\$ 551.578,04, conforme tabela acima, pois, em pesquisa ao Sistema GFIP WEB, durante todo o ano de 2009 a empresa Salva Consulting não declarou qualquer empregado, declarando apenas pro labore, então quem teria prestado serviços ao Contribuinte?. Conforme mencionado no item 40, os dirigentes do Contribuinte afirmam, em 18/09/2009, que o sr. Andrea - “a mais de um ano se encontra muito ausente”. Percebe-se, com isso, flagrante distribuição de parcela do patrimônio e renda do contribuinte a esse diretor.

Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Junior e Sigevaldo Santana de Jesus

42 Em 11/2008 assumiram a Diretoria Administrativa e Financeira e a Diretoria de Controle e Expansão, respectivamente, os senhores Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Junior e Sigevaldo Santana de Jesus, sócios na empresa Today Consultoria de Negócios Ltda, inscrita no CNPJ nº 05.017.814/0001-52, conforme espelho do contrato social extraído da página web da JUCEB (anexo 28). Entre janeiro de 2009 e dezembro de 2010 esta empresa faturou com o Contribuinte a importância de R\$ 802.837,91, conforme contrato e notas fiscais apresentadas (anexo 29). Os serviços prestados objeto do referido contrato são os mesmos que os sócios da empresa desempenham como empregados do contribuinte. Ressalte-se que em pesquisa ao sistema GFIP WEB, nos anos de 2009 e 2010, encontra-se a situação “GFIP SEM MOVIMENTO”, portanto sem qualquer empregado, em princípio, com suas atividades paralisadas.

43 Foram identificados ainda, em 2009 e 2010, pagamentos à empresa Acervo Auditoria e Consultoria Emp. S/S Ltda, inscrita no CNPJ nº 07.666.348/0001-61, cujo sócio era o sr. Sigevaldo Santana de Jesus, até 18.05.2011 (anexo 43). Esta empresa faturou junto ao contribuinte entre 2009 e 2010 – R\$ 115.650,00 conforme contrato e notas fiscais apresentadas (anexo 30). Os serviços prestados objeto do referido contrato são os mesmos que o sócio da empresa desempenha como empregado do contribuinte. Em pesquisa ao sistema GFIP WEB, nos anos de 2009 e 2010, encontra-se a situação “GFIP SEM MOVIMENTO” desde 05/2009, portanto sem qualquer empregado.

44 Além destes valores recebidos pela empresa prestadora de serviços, os diretores receberam também suas remunerações mensais como diretores empregados, conforme a seguir (valores extraídos do Sistema GFIP WEB) :

Comp	Nit	Cal	Nome	Cbo	Dt Admissão	Remuneração
200901	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.000,00
200902	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.000,00
200903	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.000,00
200904	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.000,00
200905	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.000,00
200906	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.000,00
200907	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.000,00
200908	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.000,00
200909	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.900,00
200910	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	22.500,00
200911	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.900,00
200912	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.900,00
200913	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.900,00
201001	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.900,00
201002	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.900,00
201003	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	44.100,00
201004	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.900,00
201005	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	18.900,00
201006	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	19.656,00
201007	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	19.656,00
201008	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	21.924,00
201009	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	20.034,00
201010	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	20.034,00
201011	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	20.034,00
201012	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	20.034,00
201013	18029120104	1	SIGIVALDO SANTANA DE JESUS	3911	01/11/2008	20.034,00
200901	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	22.500,00
200902	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	22.500,00
200903	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	22.500,00
200904	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	22.500,00
200905	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	22.500,00
200906	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	22.500,00
200907	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	22.500,00
200908	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	22.500,00
200909	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
200910	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	26.125,00
200911	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
200912	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00

200913	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201001	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201002	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201003	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	55.125,00
201004	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201005	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201006	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	24.570,00
201007	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	24.570,00
201008	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	27.405,04
201009	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51
201010	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51
201011	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51
201012	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51
201013	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51

Neste sentido, a fiscalização concluiu pela ocorrência de uma forma disfarçada de distribuição de patrimônio e renda do Contribuinte a esses diretores, o que seria motivo suficiente para a suspensão da isenção das contribuições para a seguridade social no período, nos termos dos citados dispositivos:

na competência 01/2009 – descumpriu os requisitos previstos no inciso VIII do artigo 28 da MP nº 446, de 2008;

nas competências 02/2009 a 11/2009 - descumpriu os requisitos previstos no inciso V do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

a partir da competência 12/2009 – descumpriu os requisitos previstos no inciso V do artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009

Por fim, a fiscalização entendeu que houve distribuição indevida de patrimônio do RECORRENTE para sua instituição fundadora, a Fondazione Centro S. Raffaele Del Monte Tabor, empresa sediada na Itália.

Isto porque, em 2003 o RECORRENTE alienou seu principal complexo hospitalar para sua entidade fundadora e passou a alugá-lo. Neste contrato de locação, havia previsão de que a RECORRENTE seria indenizada por todas as benfeitorias úteis e necessárias que realizasse. Contudo, a despeito da previsão contratual, ao longo dos exercícios foi constatado que a RECORRENTE dispendeu aproximadamente R\$ 22 milhões em benfeitorias no imóvel que já não mais lhe pertencia, inclusive a construção de prédios novos, sem ser devidamente ressarcida. A falta de ressarcimento foi constatada através da análise da contabilidade do RECORRENTE, posto que havia uma conta contábil com a indicação de “Créditos a compensar”, mas que não foram efetuados lançamentos.

Deste modo, estes investimentos em bens de terceiros foram considerados como uma forma de lapidação do patrimônio da entidade, inclusive destinados a empresas sediadas fora do território nacional, circunstância que também enseja a perda da imunidade, com base nos seguintes dispositivos legais:

na competência 01/2009 – descumpriu os requisitos previstos nos incisos III e VIII do artigo 28 da MP nº 446, de 2008;

nas competências 02/2009 a 11/2009 - descumpriu os requisitos previstos no inciso V do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991;

a partir da competência 12/2009 – descumpriu os requisitos previstos no inciso II e V do artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009

Ante todos esses fatos narrados, a fiscalização entendeu pela desqualificação da RECORRENTE como entidade imune e lançou as contribuições previdenciárias devidas.

No que diz respeito às multas por descumprimento de obrigações acessórias, foram estas as circunstâncias que ensejaram o lançamento:

- AI Debcad nº 51.054.583-1 - CFL 34: o RECORRENTE deixou de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, nos anos de 2009 e 2010, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. A entidade fiscalizada contabilizou parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição na mesma conta: “Serviços de Terceiros/Cooperativas - ADM”, onde foram lançadas remunerações de contribuintes individuais (pessoas físicas) e valores pagos por serviços prestados por cooperativas e empresas em geral (pessoas jurídicas). Por esta infração foi aplicada multa de R\$ 17.173,58 (dezesete mil, cento e setenta e três reais e cinquenta e oito centavos);
- AI Debcad nº 51.054.584-0 -- CFL 59: o RECORRENTE deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço. A fiscalização constatou que a entidade fiscalizada remunerou contribuintes individuais sem realizar corretamente o desconto das contribuições previdenciárias destes segurados, tendo o contribuinte justificado que tais

diferenças se referiam a duplo vínculo de trabalho dos segurados, sem no entanto, comprovar todas as vinculações, levando à conclusão de que não foram arrecadadas, na integralidade, as contribuições dos segurados, quando do pagamento de sua remuneração. Por esta infração foi aplicada multa de R\$ 1.727,38 (um mil, setecentos e vinte e sete reais e trinta e oito centavos).

A partir do item 69 do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora descreve como procedeu a apuração dos fatos geradores das contribuições. Em breve síntese, foram efetuados lançamentos com base nos seguintes levantamentos (descritos nas fl. 312 e ss):

- a) Levantamento GF (declarados em GFIP)
- b) Levantamento GE (base de cálculo dos segurados empregados)
- c) Levantamento GC (base de cálculo dos contribuintes individuais)
- d) Levantamento FP (Divergências Folha de Pagamento MANAD x GFIP)
- e) Levantamento CI (Pagamentos a contribuintes individuais apurados na contabilidade)
- f) Levantamento DI (Divergência entre os valores declarados em DIRF e da folha de pagamento MANAD)
- g) Levantamento CO (Serviços prestados por cooperativas de trabalho)
- h) Levantamento DG (Remuneração diretor geral)
- i) Levantamento RT (Pagamento de verbas remuneratórias em reclamações trabalhistas)

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 16870/16943 (PDF 2 págs. nº 9518/9591) em 15/01/2014. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Porto Alegre/RS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Em Preliminar

Impossibilidade da autuação face efeito suspensivo atribuído ao recurso manejado ao Ministério da Saúde contra indeferimento do CEBAS

Discorda diametralmente do estipulado no § 1º do art. 26 da Lei nº 12.101/2009, na redação dada pela Lei nº 12.868/2013, que estabeleceu a possibilidade do lançamento de ofício do crédito tributário na pendência de recurso contra decisão que indeferiu o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS. Aduz possuir a seu favor decisão do Ministro da Saúde reconhecendo o efeito suspensivo do recurso interposto contra indeferimento do CEBAS, decisão que, a seu sentir, tem eficácia superior ao ato praticado pelo Auditor Fiscal, restando que a autuação contraria determinação ministerial.

Além da decisão ministerial mencionada, alega direito ao sobrestamento deste processo em atenção ao disposto no § 2º do art. 26 da Lei nº 12.101/2009, na redação dada pela

Lei nº 12.868/2013, que determina a suspensão do julgamento caso o lançamento de ofício seja impugnado com lastro nos requisitos da certificação.

Afirma que o teor da autuação bem como de sua impugnação, referem-se a requisitos de certificação. Requer a suspensão do julgamento deste processo até que se decida o processo de certificação em trâmite no Ministério da Saúde.

No Mérito

1 - Da Imunidade Tributária – Inconstitucionalidade de exigências e requisitos adicionais veiculados em lei ordinária, medida provisória e decreto Afirmar estar ao abrigo da imunidade tributária, por expressa dicção constitucional (art. 150, VI, alínea “c” da Carta Magna) ao que se soma a previsão do art. 195, § 7º da CF que, embora mencione o termo “isenção”, a interpretação conferida pelo STF é de que se trata de imunidade (ADIN 2028-5. Min. Moreira Alves). Que as regras constitucionais de imunidade tributária aplicam-se sem ressalvas às contribuições previdenciárias, porque contribuição também é tributo, de modo que as limitações ao poder de tributar previstas na CF a ela se aplicam, posto não ressalvadas.

Aduz atender aos requisitos do art. 14 do CTN, definidores da imunidade tributária, e que qualquer requisito adicional somente poderia ser veiculado por Lei Complementar. Assim, toda e qualquer exigência restritiva criada por lei ordinária, como a Lei nº 8.212/1991, a MP nº 446/2008 e a Lei nº 12.101/2009, que não esteja presente no CTN, ofende flagrantemente a CF. Menciona doutrina neste sentido, confirmando seu entendimento de que a exigência de CEBAS, por não estar dentre os requisitos do CTN, é inconstitucional.

Que todo superávit eventualmente obtido é integralmente revertido e aplicado no progresso da própria Instituição e nos programas de implemento científico, educacional e assistencial que desenvolve. Todos os investimentos em equipamentos de última geração são feitos em território nacional, e mantém sua escrituração contábil em dia, sendo anualmente auditada por Auditores Independentes, tendo apresentado à autoridade previdenciária, os relatórios de auditoria, confirmando a correção dos lançamentos em sua contabilidade. Afirmar que a imunidade não exige a aversão ao lucro, mas apenas que o resultado obtido seja empregado no atendimento das finalidades precípuas da Instituição.

Entende que a norma citada na autuação restringe a imunidade e foi criada por lei ordinária, motivo pela qual os autos devem ser desconsiderados e julgados improcedentes por ausência de causa de pedir ou por falta de fundamentação jurídica apropriada.

Sucessivamente, caso assim não se entenda, ao menos devem ser afastadas as previsões contidas na Lei nº 8.212/1991, MP nº 446/2008 e Lei nº 12.101/2009 que não estejam contempladas no art. 14 do CTN, a exemplo do cancelamento da isenção face ao não cumprimento de obrigações acessórias ou mesmo as expressões que qualifiquem ou agravem o disposto no CTN.

2 – Da alegada distribuição dos resultados ou parcelas de seu patrimônio

Relata que a contratação da empresa Delfin Médicos Associados se fez necessária para suprir necessidade do hospital, que estava com seu parque tecnológico de diagnóstico por imagem defasado e uma atualização exigiria vultuosos investimentos. Treze médicos que já lhe prestavam serviços criaram esta sociedade e foi realizado contrato de prestação de serviços com a empresa, que serviu, dentre outras vantagens, para apaziguar o excessivo conflito trabalhista até então existente, de modo que boa parte dos equipamentos radiológicos (defasados) que haviam sido dados em pagamento das dívidas trabalhistas, continuaram a ser utilizados nas dependências do hospital. Nesta contratação foi garantido um piso mínimo de receita ao Hospital, qualquer que fosse o

resultado do serviço e, se a receita aumentasse, também haveria um incremento de receita, sem ter que realizar novos investimentos nem correr maiores riscos, de modo que o negócio foi muito vantajoso. Assim, busca afastar o entendimento da fiscalização de que teria ocorrido distribuição indevida de um resultado, pelo contrário, afirma ter havido a criação autêntica de uma nova receita. Realça que a prestadora de serviços investiu mais de 10 milhões de reais em equipamentos e instalações, tudo utilizado em favor dos pacientes da Instituição. Que não houve perda de patrimônio ou divisão de receita porque o acréscimo de patrimônio e receita gerada com o negócio foi integralmente reinvestido na atividade. Sem o trabalho desenvolvido pela Delfin Médicos Associados a referida receita simplesmente não existiria.

Afirma não ser acertado pensar que parte dos equipamentos importados pelo contribuinte, com imunidade de tributos, foram postos à disposição da Delfin, pois na verdade os equipamentos importados pelo impugnante eram de sua propriedade e foram dados em pagamento aos médicos em reclamação trabalhista por eles movida, sendo, posteriormente disponibilizados pelos próprios, em favor do negócio jurídico, com vantagens para o impugnante.

Afirma, também, ser equivocado pensar que o impugnante disponibilizou, graciosamente, empregados para a prestação do serviço apenas com o fito de ensejar vantagem tributária. Ocorre que a mesma equipe que realiza limpeza do Hospital, também realiza limpeza na referida unidade, que funciona dentro de suas dependências. Observa que este custo já era suportado pelo Hospital antes da contratação e continuou a ser suportado, porém de forma reduzida e com uma receita superior em contrapartida.

Registra que a área física utilizada para os serviços de radiologia continuou sendo a mesma de antes da contratação da Delfin, e a impugnante passou a receber receita por esta prestação de serviços, de modo que não é correto afirmar que, por liberalidade, o impugnante dava em comodato parte do imóvel onde era prestado o serviço, porque, afinal, também se beneficiava da receita ali gerada.

Relata ser meramente retórico comparar a situação existente no imóvel em Villas do Atlântico, locado para a empresa Delfin Villas Diagnóstico por Imagem Ltda (CNPJ 42.049.064/0001-27) e que tem objeto social e composição societária muito diferentes da Delfin Médicos Associados (CNPJ 08.861.235/0001-80). Da mesma forma não pode concordar com a crítica da fiscalização no que se refere à disponibilização de empregados para o negócio jurídico pois a quantidade atual é muito menor que no passado e feita apenas acessoriamente (serviços gerais) enquanto que toda a mão de obra de profissionais especializados (médicos) advém da empresa contratada.

Esclarece que da forma narrada pela fiscalização, parece que a sua participação se fazia sem percepção de uma contraprestação, o que não ocorreu. Seu esforço para tomar o serviço não era gratuito, mas contra o recebimento de prestação muito superior à média histórica percebida na prestação direta dos mesmos serviços. Observa, por oportuno, que os valores praticados estão em absoluta conformidade com a realidade do mercado, salientando que as condições para a Delfin Médicos Associados foram piores que as do mercado pois foram obrigados (por imposição da impugnante) a atender ao SUS, atendimento deficitário que sequer cobre os custos com a atividade. Assim, a imposição de que a Delfin atendesse ao SUS revela o quão vantajosa a prestação do serviço foi para a impugnante.

Com relação ao contrato de prestação de serviços firmado com o Centro de Hematologia e Terapia Celular Sociedade Simples Ltda, que tem por objeto a operação de um banco de sangue, tão necessário ao desenvolvimento das atividades de um hospital de grande porte, assevera que tal contratação se deu de forma semelhante à contratação da Delfin, com a constituição de uma empresa por um grupo de farmacêuticos e bioquímicos com expertise no assunto, cuja contratação criou uma nova receita para a impugnante. Afirma que a exploração direta de um banco de sangue sempre gerou prejuízos e que a contraprestação por um serviço efetivamente prestado de

forma vantajosa para o impugnante não pode ser encarada como fraude à Lei nem distribuição de lucros de forma indireta.

Também relata que o atendimento ao SUS não se afigura uma vantagem econômica para o prestador, mas um encargo. Se, de um lado o atendimento ao SUS garante ao impugnante, tomador dos serviços, a imunidade tributária, ao prestador se afigura apenas como um ônus, considerando o baixo valor praticado pelo SUS. Assim, da mesma forma que o contrato com a Delfin, a imposição ao prestador de que atendesse ao SUS revela o quão vantajoso é o arranjo contratual realizado. Enfim, face sua natureza deficitária, informa que em 2010 o serviço de hematologia foi definitivamente encerrado.

Chama atenção para o tratamento jurídico reservado à responsabilidade civil relacionada aos contratos com a Delfin Médicos Associados e com o Centro de Hematologia, onde o prestador assume todos os ônus que possam decorrer dos atos praticados na prestação de serviços contratada, concluindo tratar-se de autênticos contratos de prestação de serviços.

3 – Dos requisitos para o gozo da isenção e Da remuneração de Diretores não estatutários

Reproduz Parecer exarado pela Consultoria Jurídica do MPAS (Ministério da Previdência e Assistência Social), aprovado pelo Sr. Ministro da Pasta em 03/09/1996, a respeito da interpretação e aplicabilidade do inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 que trata da remuneração de dirigentes de entidades beneficentes de assistência social, concluindo que não afeta o direito à isenção a remuneração de dirigentes por outras atividades exercidas que não sejam as inerentes ao cargo diretivo integrante da estrutura estatutária. Afirma ter cumprido a letra e o espírito da Lei, não se desviando dos propósitos de Instituição filantrópica.

Aduz que a autoridade fiscal confundiu relações jurídicas diversas e distintas que foram travadas entre a Instituição, as pessoas físicas dos diretores não estatutários e empresas especializadas em consultoria e gestão, que prestaram serviços distintos ao Monte Tabor, relações de objetos diferentes. O fato de alguns diretores não estatutários figurarem como sócios – não exclusivos – de empresas que também prestaram serviços ao hospital não configura qualquer burla à lei pois as empresas atuaram sob contrato e para prestarem serviços que tinham objetos distintos daqueles que os diretores não estatutários realizavam enquanto empregados.

Reproduz parte do Parecer MPAS/CJ nº 639/1996, reforçando sua tese de que a contratação e pagamento aos diretores não estatutários e a empresas, por serviços prestados em searas diversas, não possui nenhuma mácula.

4 – Da relação jurídica mantida com o diretor Andrea Garziera

Relata que a primeira relação jurídica mantida entre a Instituição e o Sr. Andrea foi de mandatário dos seus então Presidente e vice-Presidente, para praticar atos de gestão e administração ordinária. Diferente desta relação foi sua contratação como prestador de serviços administrativos terceirizados, consoante contrato que compõe o Anexo 24 dos autos, cujo objeto seria mais amplo e específico do que aquele consignado no mandato, com ele não se confundindo. Que a terceirização se justificava pela complexidade dos serviços e que não haveria pessoalidade na prestação, dada a existência de cláusula com a seguinte dicção:

Parágrafo segundo - Para um melhor desempenho na execução do mandato de que é titular, o CONTRATADO poderá ainda, a depender do volume e complexidade dos serviços, fazer-se substituir, total ou parcialmente, na presente prestação de serviços por pessoa jurídica idônea por ele indicada, assumindo, neste caso, total e irrestrita responsabilidade por todos os encargos e obrigações

sociais relativos a seus serviços e aos das pessoas que vier a agregar, incluindo as de natureza previdenciária, fiscal e trabalhista, seja por conta de suas vinculações, seja por conta de suas atuações, pelo que não existe nem existirá, qualquer espécie de relação empregatícia entre aqueles e a CONTRATANTE.

Afirma que para a elaboração do plano de gestão e reestruturação da Instituição, contido no mandato, o Sr. Andrea valeu-se do auxílio de empresa de consultoria especializada, ajustando prestação de serviços com a Today Consultoria de Negócios Ltda., para a execução de trabalhos de diagnóstico e planejamento financeiro do Monte Tabor. O diagnóstico econômico-financeiro foi concluído em junho de 2003. Na sequência, face à necessidade de serviços específicos de gestão administrativa e financeira, a mesma empresa foi contratada por prazo de 24 meses, o que motivou a contratação de inúmeros prestadores de serviço indicados pela empresa de consultoria. A relação de todas estas pessoas era de trabalho e não de emprego, uma vez que à época, eram vinculados à Today Consultoria de Negócios Ltda que também prestava serviços a outras instituições.

Como, paralelamente, o Sr. Andrea, além de coordenar e supervisionar as funções operacionais (objeto do mandato) tinha que realizar a administração efetiva das atividades da Instituição (objeto do contrato de terceirização de serviços administrativos), tarefas pouco prováveis de serem executadas de forma isolada e pessoal, resolveram por transferir os poderes que lhe haviam sido pessoalmente outorgados, cedendo os direitos e obrigações do contrato terceirizado de administração para a empresa “Salva Consulting Gestão Empresarial Ltda” da qual efetivamente o Sr. Andrea detém 90% das quotas sociais, o que apenas aumentava a segurança do contrato, dado o alto grau de conhecimento da situação administrativa e econômico-financeira que este detinha sobre a Instituição.

Destaca que, com a cessão de direitos e obrigações, não houve acréscimo de custos para a impugnante, ao contrário, houve revisão para menor dos custos diretos destes serviços, não podendo se cogitar em desvio de patrimônio.

Relata que a pretensão inicial de ampliar a atuação de outros profissionais no campo executivo, através da empresa Salva Consulting não se efetivou pois grande parte dos serviços administrativos foram absorvidos pela empresa Today Consultoria, deixando o Sr. Andrea mais concentrado nas tarefas administrativas estratégicas. Neste ponto, afirma não se sustentar a tese da fiscalização de que a empresa “Salva Consulting Gestão Empresarial Ltda” não teria empregados porque os serviços objeto do contrato continuaram a ser prestados efetivamente pelo Sr. Andrea. Afirma que a menor presença física do então Diretor Geral e o desenvolvimento, por ele, de outras atividades, jamais retiraram do contratado as suas atribuições e responsabilidades, o que pode ser provado por inúmeros documentos que demonstram sua atuação no ano de 2009, o que conduz ao equívoco da fiscalização em imaginar que teriam sido efetivados pagamentos à empresa Salva Consulting sem uma justa causa, com distribuição de parcela do patrimônio e renda da Instituição, o que não corresponde à realidade.

Assevera que os pagamentos decorreram de obrigação contratual, que o contrato estava em curso e permanecia efetivo e que eventuais ganhos de produtividade permitiam ao Diretor se afastar por curtos períodos de tempo, como prova de que seu trabalho de gestão e planejamento foi positivo. Que antes da rescisão do contrato e da observância, inclusive, do prazo de aviso prévio, não poderia suspender a eficácia do contrato, de modo que os pagamentos realizados à “Salva Consulting” nada possuem de irregular que autorize a conclusão de que houve distribuição de parcela do patrimônio e renda do contribuinte ao Sr. Andrea.

No mesmo passo aponta equívoco da fiscalização ao desconsiderar a pessoa jurídica da qual o Sr. Andrea era sócio para defender a existência de relação de emprego entre este e o Monte Tabor. Num primeiro momento o Sr. Andrea funcionou como mandatário do Presidente e do 1º Vice-Presidente da Instituição, o que por si afasta a alegada relação

de emprego pois sendo o próprio representante máximo da Instituição, não poderia ser empregador e empregado. Também porque não havia subordinação hierárquica, tratando-se de uma prestação de serviços desvestida dos rígidos requisitos do art. 3º da CLT. Impugna os lançamentos referidos no item 78 do relatório de fiscalização.

5 - Da relação jurídica mantida com o Sr. Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Junior

Afirma que a interpretação da autoridade autuante foi equivocada pois as relações jurídicas mantidas com o Sr. Eduardo Jorge devem ser analisadas à luz do seu objeto e espaço temporal, a fim de que fique evidenciada a distinção entre as múltiplas situações de fato e de direito objeto de diferentes contratos.

A contratação da empresa Today Consultoria e Negócios Ltda (TCN), da qual o Sr. Eduardo era sócio, ocorreu em 01/08/2003, tendo por escopo levantar diagnóstico econômico financeiro do Monte Tabor, almejando, também, a execução de tarefas de cunho prioritariamente operacional. Tais serviços não envolviam prerrogativas de diretoria – mais voltadas para a elaboração e discussão dos planos estratégicos, a coordenação dos serviços e a tomada de decisões. A contratação da Today sucedeu a consultoria por ela realizada e envolveu a contratação de inúmeros prestadores de serviços, orientados pela Today para o desempenho de diversas funções.

O Sr. Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Junior foi contratado para o cargo de Diretor Administrativo e Financeiro em novembro de 2008, cujas atribuições (mais complexas e estratégicas) não se confundem com as exercidas enquanto prestador de serviços vinculado à Today, da qual era sócio. Ao assumir as responsabilidades de diretoria, deixou de exercer as atividades de cunho operacional do dia a dia, sendo, portanto, diversas as suas atribuições nos dois espaços temporais. Destaca que no momento em que o Sr. Eduardo Jorge deixou de realizar serviços ligados à consultoria, houve uma renegociação dos valores contratuais da Today, o que reforça a prova de que não houve simultaneidade e/ou comunhão de serviços e pagamentos. Inúmeras outras tarefas, que compunham o plexo de atividades objeto do contrato com a Today, continuaram a ser prestadas por outros sócios e prestadores contratados por esta empresa de consultoria e gestão, tais quais os serviços operacionais financeiros, que ficaram à cargo do Sr. Robério Elias de Almeida Silva; ou os serviços de operação com fornecedores e colaboradores internos, que eram realizados pelo Sr. Carlos Eugênio Gomes Santos, além da parte de análise jurídica de contratos ligados à área administrativa e operacional, cuja consultoria era prestada pelo Dr. Dario André de Alencar Peixoto de Carvalho.

A título de exemplo, cita as notas fiscais n.º 0195, 20102, 20105, 201011, 201013, (Anexo 29 - páginas 13, 43, 45, 51 e 56 dos autos) que trazem pagamentos de serviços de consultoria econômico-financeira específicos, alguns dos quais relacionados às unidades externas e a necessária análise dos resultados decorrentes dos diversos contratos de gestão, atividade que jamais integrou o plexo de serviços desempenhados pelo Diretor Administrativo Financeiro da Instituição, Sr. Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Júnior. Da mesma forma os serviços de consultoria para a formulação do plano de Administração por Objetivos — APO, que também envolvia as unidades externas do Monte Tabor, foram contratados junto à empresa "Today Consultoria de Negócios Ltda", como demonstram o contrato específico (doc. 18) e as notas de pagamento juntadas no Anexo 29, páginas 09, 10, 12, 15, 17, 22, 24, 26, 29, 31, 33, 35, 38 e 40, que nada têm a ver com as tarefas inerentes ao Diretor Administrativo Financeiro do Monte Tabor. Também sob esse ângulo, não se podendo sustentar, como pretende o auto de infração, que "os serviços prestados objeto do referido contrato são os mesmos que os sócios da empresa desempenhavam como empregados do contribuinte".

Destaca que o plano de Administração por Objetivos - APO foi assumido pelo pai do citado diretor, Sr. Eduardo Jorge Marinho de Queiroz, de renomada experiência, como demonstra o seu currículo profissional (doc. 17) e que também era sócio da empresa "Today Consultoria de Negócios Ltda.", acrescentando que tal ajuste tinha como ponto

central a elaboração de orçamento analítico que contivesse a previsão de receitas e o estabelecimento das metas a serem alcançadas, bem assim das medidas que deveriam ser adotadas, dentro da programação de despesas para atingir as metas traçadas, acompanhando a aplicação do que fora planejado, não se relacionando, como se depreende, com as tarefas da Diretoria Administrativa e Financeira da Instituição impugnante, o que prova o equívoco do auto de infração no particular ao sustentar que os serviços prestados seriam os mesmos. Como já realçado, os serviços de consultoria e administração que foram objeto do contrato com a empresa TCN, eram prestados por outros sócios e englobavam inúmeras outras tarefas que continuaram a ser prestadas - não pelo sócio e Diretor Administrativo e Financeiro Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Júnior.

Finaliza afirmando que os serviços contratados e pagos à empresa "Today Consultoria de Negócios Ltda." no período de janeiro de 2009 e dezembro de 2010 em nada se relacionavam com as tarefas do Diretor Administrativo e Financeiro do Impugnante, não havendo, em absoluto, distribuição de patrimônio e renda do contribuinte ao citado diretor, mas pagamentos rotineiros e normais a prestador efetivo de serviço, o que é algo normal e indeclinável em qualquer estrutura organizacional de média e alta complexidade.

Se é inegável que os diretores não estatutários podem receber pagamentos pelos serviços profissionais que prestam e que não há qualquer ilegalidade nessa quitação, não haveria qualquer razão para pagar ao Sr. Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Júnior, Diretor não estatutário que era, de uma forma diferente da que já era praticada para o pagamento dos seus reais salários. Não há sequer lógica, como se vê, na tese construída pelo auto de infração para justificar a autuação do Impugnante. Assim, seja pela inconsistência da afirmação acima, seja pela distinção das tarefas contratadas com a citada empresa e a pessoa do Sr. Eduardo, não há que falar-se em motivos suficientes para a suspensão da isenção.

6 - Da relação jurídica mantida com o Sr. Sigevaldo Santana de Jesus

Inicialmente esclarece que o Sr. Sigevaldo somente passou a ser Diretor da Instituição em maio de 2011, atuando antes dessa data como empregado dos setores de controladoria e recursos humanos. Os serviços pagos à empresa "Acervo Auditoria e Consultoria Emp. S S Ltda." em nada se relacionam com aqueles prestados pelo Sr. Sigevaldo, quer como empregado, quer como Diretor da Instituição, o que se comprova pelas notas fiscais juntadas ao auto de infração pela autoridade fiscal.

Destaca que o contrato de prestação de serviços de consultoria contábil, juntado às páginas 03 e 04 do Anexo 30 do auto de infração, nada tem a ver com os pagamentos das notas fiscais que lhe sucedem no mesmo Anexo 30, sendo, inclusive de época pregressa, do período compreendido entre os anos de 2005 e 2007, em nada influenciando ou tendo relação com o que é debatido no presente auto de infração, sendo equivocada, portanto a sua inclusão entre os documentos.

Os pagamentos, estampados pelas notas fiscais 0097, 0099 e 0111, inseridos nas páginas 05, 06 e 07, do Anexo 30, por sua vez, se referem à consultorias para aperfeiçoamento e melhoria de processos contábeis e de auditoria das unidades externas, tendo resultado, inclusive, em expressiva redução de valores pagos pelo hospital a diversos dos seus colaboradores, notadamente com revisão das classificações e graus de insalubridade de inúmeros setores do Hospital, o que justificou a contratação e os pagamentos, que não guardavam, portanto, ponto de intercessão com aquilo que o Sr. Sigevaldo Santana de Jesus realizou como empregado e muito menos ainda com o que fez como Diretor de Controle e Expansão da Instituição impugnante, por isso é imprópria a menção contida no item 45 do auto de infração, de que teria havido "ocorrência de uma forma disfarçada de distribuição de patrimônio e renda do contribuinte a esses diretores".

Os pagamentos feitos ao Sr. Sigevaldo Santana de Jesus na condição de empregado e, posteriormente, de Diretor de Controle e Expansão tiveram como causa obrigações contratuais absolutamente distintas daqueles pagamentos feitos à empresa "Acervo", da qual era um dos cotistas e que prestou consultorias e serviços voltados para outras áreas, com plexo de atribuições que não poderiam estar contidos no que fora objeto da contratação da relação de emprego.

7 – Da realização de benfeitorias

Observa que a realização de melhoramentos no imóvel em que funciona, ao par de ser um determinante de necessidade, consiste em uma demonstração de que o Impugnante investe na continuidade e manutenção de suas atividades institucionais, como determina a norma. Realça que a própria fiscalização reconhece que "há cláusula prevendo a indenização das benfeitorias úteis e necessárias". De fato, no contrato de locação as despesas de melhoramentos são objeto de reembolso por parte do Locador, não representando uma liberalidade.

E, com efeito, a regra contratual foi efetivamente cumprida. O valor das benfeitorias foi objeto de compensação com créditos que o Locador possuía em relação ao Locatário, não só em relação aos aluguéis como também em relação a mútuos recebidos pelo Locatário, do Locador, e quitados através desta forma especial de pagamento.

Muito embora sejam entidades diferentes e autônomas, é fato que nos primeiros vinte anos, aproximadamente, de funcionamento do Impugnante, este recebeu ajuda financeira regular da entidade italiana, a Fondazione San Raffaele de Milano, que foi uma das suas fundadoras. No passado havia uma espécie de conta corrente entre a Fondazione italiana e o Monte Tabor, uma vez que havia débitos e créditos de parte a parte.

O não pagamento destes mútuos vultuosos realizados é que justificaram a transferência dos imóveis que eram da propriedade do Impugnante. Registra que tal transferência promoveu a necessidade de pagamento de impostos sobre estes bens, não sendo gratuita, como defende a fiscalização.

Se a fiscalização não encontrou, na escrita contábil do período - 2009 e 2010 -, o ressarcimento das benfeitorias, decerto que também não encontrou o pagamento dos aluguéis, porque afinal foram objeto de compensação.

De outra sorte, ao par dos aluguéis acumulados terem sido compensados com as benfeitorias, ocorrida a concordata da entidade italiana, os mútuos que possuía foram igualmente objeto de compensação, tendo sido aprovado, ao final, um pequeno crédito presente - que no futuro será integralmente compensado com os aluguéis -, após as aprovações pelo comitê de credores da referida concordata (vide doc. 20). Garante que nenhum dos investimentos realizados no imóvel deixou de ser saldado, através do regime de compensações como comprovam os trechos extraídos da contabilidade, sob a rubrica "Benfeitorias em Imóveis de Terceiros". Dito de outro modo, com maior rigor técnico-contábil e com a licença da redundância, conforme citado pelo auditor, todas as despesas resultantes de benfeitorias realizadas no prédio pertencente a Fondazione San Raffaele - aquelas permitidas pelo contrato de locação - são transferidas para a conta "Benfeitorias em Imóveis de Terceiros".

Salienta que, no período fiscalizado (2009 e 2010), ainda não havia ocorrido a compensação pois, para sua efetivação, necessitava de avaliação e concordância por parte da fundação milanese, o que só ocorreu em 07/01/2013. Adicionalmente informa que o valor total a receber de Milão, após efetuadas todas as compensações e benfeitorias realizadas até outubro de 2011, foi de € 182.729,52 (euros) a favor do impugnante, e que já recebeu parte deste valor em 05/2013 e 10/2013.

Aprofundando o assunto, afirma que diversamente do entendimento da fiscalização, a construção do prédio anexo não deve ser confundida com as compensações com a Fundação de Milão, tendo em vista que este prédio não pertence à Fondazione e sim, ao Monte Tabor. O custo citado no termo de autuação, no valor de R\$ 21.896.258,70 foi sim, o investimento feito no prédio anexo até 2012, mas que não mantém relação direta com a fundação italiana e com as benfeitorias citadas acima. Observa que não pode haver comparação entre um acervo predial (atual prédio onde funciona o Impugnante, de propriedade da fundação italiana) avaliado em 2003, com o anexo, da propriedade do Impugnante, orçado em 2012, sem se ter tido o cuidado, sequer, de realizar uma correção monetária. São objetos e momentos incomparáveis.

A fiscalização entendeu, equivocadamente, que o prédio anexo consiste em uma benfeitoria no patrimônio da fundação italiana, por estar sendo construído no terreno do proprietário do imóvel, terceiro, muito embora consista, em verdade, em uma acessão, da propriedade do Impugnante que, segundo o disposto no parágrafo único do art. 1255 do Código Civil Brasileiro, tem o condão de gerar, para o Impugnante, o direito de se apropriar do solo, aumentando, então, o seu patrimônio.

Confira-se o artigo de lei:

Art. 1255. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções; se procedeu de boa fé, terá direito a indenização.

Parágrafo único. Se a construção ou a plantação exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de boa-fé, plantou ou edificou adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo.

Vê-se então que aquilo que é visto pela fiscalização como uma desvantagem para o Impugnante representa, em verdade, uma considerável vantagem em benefício da Instituição, o que colabora para a perpetuação de suas atividades. Deste modo, seja em conteúdo, seja na forma, não houve a ofensa alegada aos incisos III e VIII do art. 28 da MP nº 446/2008, ao inciso V do art. 55 da Lei nº 12.101/2009 e aos incisos II e V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, não havendo falar-se em suspensão da isenção.

8 – Das Obrigações acessórias. Desproporcionalidade da pena. Ofensa ao princípio da razoabilidade

Argumenta que o requisito de cumprimento das obrigações acessórias, presente na Lei nº 12.101/2009 e na MP nº 446 mas ausente no CTN é inconstitucional, não podendo ser considerado para efeito de concessão de imunidade ou isenção. Que tal exigência fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e não descumpriu qualquer obrigação principal nem acessória.

Observa que na cominação das obrigações acessórias a fiscalização não considerou quaisquer fatores agravantes o que corrobora a boa fé em sua postura.

Afirma não ter descumprido com o art. 32 da Lei nº 8.212/1991 pois a conta contábil 4.2.03.02.001 Serviços de Terceiros Cooperativas – ADM, corresponde a um título próprio designado para registrar as contribuições previdenciárias a cargo da empresa. O fato dos lançamentos porventura não se encontrarem em contas de pessoa física e jurídica, não significa dizer que não se utilizou um título próprio e muito menos, que se deixou de consignar de forma discriminada. Não houve lançamento em contas com nomenclatura e históricos adversos e o auditor poderia ter solicitado uma composição de conta separando pessoa física e pessoa jurídica, que seria de fácil obtenção, já que os lançamentos são individualizados e podem ser verificados pelo histórico. Observa que as normas contábeis não foram descumpridas e, não havendo legislação específica para fins contábeis das entidades filantrópicas, resta apenas reconhecer o cumprimento das

obrigações acessórias, em respeito ao princípio da reserva legal, que dispõe que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei.

Na remota hipótese de ser considerada alguma infração, a pena sugerida – cancelamento da imunidade tributária – é desproporcional, excessiva e desvirtuada, ferindo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Invoca doutrina neste sentido e o art. 2º da Lei nº 9.784/1999 o qual dispõe que a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

8.1 – Fatos geradores e supostos descumprimentos de obrigações acessórias

Reconhece que no Anexo 34, referido na peça fiscal, não há qualquer lançamento relativo a Cooperativas na conta 4.2.03.02.001 Serviços de Terceiros Cooperativas – ADM, mas apenas lançamentos relativos a prestadores de serviços autônomos, cujos pagamentos foram realizados através de RPAs, por serviços extraordinários e/ou pontuais. Destaca que as contribuições previdenciárias foram regularmente recolhidas – documentos 22 e seguintes – reafirmando que cumprida a obrigação principal estaria suprida qualquer penalidade relativa à falta de observância da obrigação acessória. Informa que inúmeros comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias destes prestadores de serviço autônomos, estão arquivados em ambiente externo, requerendo a apresentação posterior destes documentos. Requer, também, a realização de perícia, formulando quesito reproduzido ao final.

Estagiários

No item 54, o Relatório denuncia que teria havido omissão de trabalhador na GFIP, conquanto o trabalhador constasse em folha de pagamento. A explicação e justificativa desse ponto teria sido feita de forma tranqüila se a autoridade autuante se debruçasse sobre a situação de fundo, com o que constataria que as pessoas identificadas no Anexo 35, em verdade, foram estagiários da Instituição, havendo, tão somente, equívoco formal no lançamento feito no MANAD quanto a identificação da categoria daqueles prestadores.

Com efeito, ao invés de fazer o lançamento dos estagiários pela categoria 00 (estagiários), foi feito pela categoria 1 (empregado), o que, de si e por si só, não desconstitui a natureza jurídica da relação.

O Impugnante junta, neste ato, a cópia dos contratos de estágio ou documentos outros (docs. 23 e seguintes) que comprovam a natureza da relação jurídica, o que justifica a razão dos mesmos não terem sido registrados na GFIP, diante da ausência do dever de recolhimento de contribuição previdenciária para estagiários.

Pagamentos a Advogados e outros Prestadores de Serviços

Outro ponto contido no mesmo Anexo 35 diz com os prestadores de serviço ou profissionais externos que foram remunerados pela Instituição, neste ponto emergindo o nome do advogado OSIEL ALVES TEIXEIRA GUIMARÃES, que recebeu honorários advocatícios sucumbenciais decorrentes de condenação judicial em processo movido contra a Instituição; ORLANDO DA COSTA SALES, contabilista externo que presta serviços conferindo e realizando os cálculos de processos trabalhistas movidos contra o Impugnante e LAERTON DE ANDRADE LIMA, também prestador externo de serviços.

Junta os docs. 24 e seguintes para provar que todos os citados prestadores já recolhiam as contribuições previdenciárias pelo teto, razão pela qual resta inequívoco que não houve qualquer prejuízo ao Erário, não podendo haver, nesse caso, uma valorização desproporcional quanto a obrigação acessória (inserir o nome dos prestadores externos

na GFIP) tendo em vista que a obrigação principal fora adimplida, sendo escusável a omissão, em face da característica extraordinária dos pagamentos realizados.

Médicos que já contribuem pelo teto Já no Anexo 36, diferem as situações, mas não o equívoco que contamina a essência do auto. Foram identificados vários prestadores de serviço, em sua maior parte médicos, em que parcela diminuta dos pagamentos que lhes foram feitos não constaria da GFIP, embora constasse da folha digital (MANAD) e/ou na DIRF.

Apurados os fatos, vê-se, que todos os prestadores referidos já recolhiam o INSS pelo teto, sendo feitos os pagamentos pelo valor máximo, como fazem prova os documentos ora juntados, que identificam os prestadores relacionados no Anexo 36 e o pagamento das contribuições previdenciárias decorrentes (docs. 25 e seguintes), não havendo qualquer prejuízo para o Erário, evidenciando-se que a correção dos números, para consolidar as divergências, não traria qualquer influência no resultado final da arrecadação, razão pela qual valorizar em demasia tal informação seria privilegiar a forma em detrimento do conteúdo, o que ofende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como já salientado.

Nesse ponto, também requer lhe seja deferida a juntada posterior de documentos hábeis a comprovar o regular recolhimento das contribuições previdenciárias desses profissionais, pelo teto máximo permitido, a fim de espantar qualquer dúvida, tendo em vista o reduzido prazo que teve para fazer a pesquisa, catalogação e individualização de documentos, sendo que alguns desses documentos se encontram guardados em arquivo terceirizado, em ambiente externo da Instituição, com o que a sua identificação e remessa demandam maior tempo.

Sra. Lidiane

Por fim, o mesmo Anexo 36 se reporta à ausência da colaboradora LIDIANE RAMOS DE SOUZA nas GFIPS, o que, todavia, não corresponde à realidade, sendo juntadas, nesse ato, as GFIPS correspondentes (docs. 26), o que patenteia o desacerto do relatório, nesse particular.

Aviso prévio indenizado

Já o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado foi objeto de muita controvérsia judicial, em razão da inegável natureza jurídica indenizatória da sobredita parcela, o que não pode ser elidido sequer por legislação que disponha de forma diversa, com agressão à lógica hermenêutica, flagrantemente inconstitucional e que ainda se encontra pendente de avaliação pela mais alta Corte do país, sendo vários os pronunciamentos de tribunais inferiores no sentido de declarar a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, o que salta aos olhos, razão pela qual as diferenças lançadas merecem a pronta impugnação.

Faz-se imperativo, nesse ponto, impugnar os lançamentos realizados e descritos no item 71 que se reporta a fatos geradores decorrentes destas supostas, tanto quanto inocorrentes divergências.

Pagamentos a Cooperativas

No Anexo 37, a autoridade autuante relaciona pagamentos feitos a algumas cooperativas, e postula que os mesmos fossem lançados na GFIP. O entendimento do Impugnante, contudo, é contrário e ancora-se nas Instruções Normativas 971 e 1.027 da Receita Federal do Brasil, bem assim na Instrução Normativa n.º 03 do Ministério da Previdência Social que, na seção destinada a regular a dispensa de retenção, disciplina que "a contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando: (...) III – a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão

regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais".

Essa é a hipótese, haja vista que os serviços prestados por cooperativas de profissões regulamentadas, eram prestados exclusivamente pelos sócios, o que é da essência do serviço cooperado, em que todos são sócios com objetivos comuns e conjugados, estando a situação enquadrada na exceção legal que autorizava a não retenção, a justificar, o não lançamento dos pagamentos em GFIP.

Diante do exposto, ficam expressa e especificamente impugnados os lançamentos feitos com lastro na pretensa obrigação de retenção e pagamento de contribuições previdenciárias a partir dos pagamentos feitos às citadas cooperativas, em face das razões acima expostas, merecendo impugnação o quanto lançado no Anexo 37 que não poderá prevalecer.

Não desconto da contribuição de segurados

Mais adiante, no item 56 do Relatório Fiscal, há menção de que "o contribuinte deixou de descontar remuneração de parte de seus segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, descumprindo o disposto no art. 30, I, 'a' da Lei nº 8.211, de 1991".

A afirmação é feita com base em situações diversas identificadas no Anexo 38 que, contudo, à luz de uma análise mais aprofundada, podem ser facilmente explicadas e rebatidas, não havendo descumprimento, quer de obrigação principal, quer de obrigação acessória.

Cálculo em separado da contribuição s/ 13º e saldo de salário

Inicialmente, destaca que o auditor fiscal juntou as bases de cálculo do saldo de salário e 13º das rescisões trabalhistas que analisou, provocando, com isso e em determinados casos, a alteração da alíquota, contrariando, entretanto, o que determina a legislação que reza que tais parcelas devem ser lançadas separadamente.

Não há, já se vê, consistência legal na autuação e no lançamento quanto a esse ponto, que fica expressa e frontalmente impugnado.

Inconstitucionalidade da PT 408/2010 - alteração retroativa da tabela dos salários de contribuição

Outra inconsistência identificada no Anexo 38, atenta contra o princípio da irretroatividade da lei, salvo quando mais benéfica. Na forma da Portaria MPS/MF nº 408, publicada em 17/08/2010, houve alteração da tabela dos salários de contribuição dos segurados, estipulando, tal portaria, que os novos valores deveriam ser aplicados de forma retroativa, passando a valer desde 16 de junho de 2010, mesmo que a publicação da referida norma somente tivesse ocorrido em 17 de agosto de 2010.

A inconstitucionalidade da norma é, pois, flagrante, não se podendo exigir do contribuinte que aplicasse os novos salários de contribuição e fizesse o recolhimento das diferenças e multas de forma retroativa e prejudicial, o que atenta contra o que dispõe a Norma Fundamental do ordenamento jurídico pátrio, não se sustentando, a autuação, também nesse particular, que por isso fica expressa e especificamente contestado.

Férias gozadas entremeando dois meses

Por fim, o auto considera que teria havido irregularidade quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias nas hipóteses em que as férias dos empregados foram gozadas entremeando dois meses, como, por exemplo, em situação em que as férias

tivessem se iniciado no dia 15 de um mês e se encerrado no dia 15 do mês imediatamente seguinte.

O entendimento externado pela autoridade autuante foi o de que, efetuada a retenção da parcela previdenciária pela Instituição, o seu pagamento deveria acontecer, por inteiro, no momento de recolhimento do primeiro mês e não observando a competência do efetivo gozo das férias. A prática da instituição, ao observar o efetivo momento do seu gozo das férias, conduz ao recolhimento previdenciário feito em duas parcelas, de modo que a primeira parcela, relativa aos primeiros 15 dias de férias, é recolhida no mês subsequente ao gozo dos primeiros 15 dias e a segunda parcela, relativa ao segundo período de 15 dias, é paga no mês subsequente ao gozo efetivo dos últimos 15 dias, gerando recolhimentos previdenciários em dois momentos distintos.

Com efeito, se efetuasse o pagamento conjunto de salário e férias, considerando os 15 dias de férias que invadiriam o mês subsequente, em muitas hipóteses, atingiria o teto máximo e recolheria valor menor a título de contribuição previdenciária, o que procurou evitar.

O ponto fulcral da defesa, em qualquer circunstância, é que não houve prejuízo ao Erário, eis que todos os valores que foram descontados dos empregados foram pagos à Previdência, não havendo qualquer omissão quanto a descontos e/ou pagamentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre as férias.

Prova pericial

Justifica a realização de prova pericial, nesse ponto, porque foi de todo impossível identificar, reunir e catalogar as guias previdenciárias de todos os inúmeros empregados indicados, eis que os documentos se encontram guardados em arquivo externo do Hospital, cuja identificação e encaminhamento demoram tempo superior aos 30 dias determinados para o exercício do direito de defesa.

Duplo Vínculo

Ainda no item 56, o auto de infração menciona que "o contribuinte foi intimado, através do TIF 8, a apresentar comprovante de duplo vínculo dos empregados/trabalhadores contido em relação anexa, porém comprovou parcialmente, deixando de comprovar aqueles constantes do Anexo 39".

Nesse caso, o Impugnante requer que sejam oficiadas as instituições e/ou empresas em que os citados empregados trabalhavam à época, a fim de que informem, por competência, os valores dos salários recebidos pelos profissionais mencionados no Anexo 39, bem assim o montante do recolhimento das contribuições previdenciárias realizadas nas respectivas competências, requerendo prazo para apresentar o rol com a identificação dos empregadores dos empregados identificados como detentores de duplo vínculo, porque lhe foi impossível reunir todas as informações no prazo diminuto que lhe foi deferido.

A prova se revela imprescindível, porque única apta a descortinar a verdade real, evitar a penalização indevida do Impugnante e, sobretudo, o enriquecimento sem causa da Previdência que, em nenhuma hipótese, se justifica.

Ademais, porque a maior parte dos profissionais referidos não possui mais qualquer relação de trabalho com o Impugnante, a prova de que teria havido o recolhimento pelo teto, nesse momento, lhe seria impossível, o que atentaria contra a ampla defesa que lhe é constitucionalmente assegurada.

Vê-se, pois, que não é procedente a alegação de que "o contribuinte deixou de descontar remuneração de parte de seus segurados", situação que não corresponde à realidade e que, se levada a cabo, resultaria em dúplice ou indevido recolhimento dessas

contribuições previdenciárias, situação que martiriza o ordenamento jurídico e que não haverá de prevalecer.

Assim, demonstrando-se que não houve o descumprimento das chamadas obrigações acessórias e, sobretudo, observando-se os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, em qualquer circunstância, jamais se poderia cogitar de perda da isenção, o que além de representar uma abissal desproporção entre a causa e a consequência, ofenderia o direito, que não se destina a privilegiar a forma, mas sim a consumir Justiça, o que não pode ocorrer se desprezada for a verdade real.

Indevida alteração do FPAS 639 para o FPAS 515

Por isso, há crasso equívoco e erro de procedimento quando o item 69 do auto de infração relata que seria devida a alteração do Código FPAS 639 para o FPAS 515 com a retirada retroativa da isenção, o que contraria todos os princípios jurídicos e a melhor hermenêutica, como já assinalado no corpo dessa defesa.

Por tais e suficientes razões, impugna, por igual, os lançamentos feitos a partir dos fatos geradores descritos no referido Anexo 41 e relatados no item 69 do auto que não correspondem à realidade.

No particular, vale destacar que o referido Anexo 41 se reporta à situação relativa a alguns médicos que estavam de férias no ano de 2009 e que possuíam duplo vínculo.

O auto de infração parte do pressuposto de que não teriam sido feitos os recolhimentos devidos, decerto porque, inicialmente, houve a retenção dos valores destinados ao pagamento das contribuições previdenciárias, parcela que, posteriormente, foi devolvida aos médicos, tendo em vista a constatação de que já recolhiam pelo teto máximo, em razão do duplo vínculo.

Fato principal, destarte, é que as contribuições desses médicos que seriam devidas ao Fisco foram efetivadas, observando-se o teto máximo de contribuição, razão pela qual não se pode falar em irregularidade no pagamento da contribuição e menos ainda em apropriação indébita de qualquer valor, sendo imperativo rebater a alegação contida no item 85 do referido auto de infração de que o Impugnante teria promovido "desconto do segurado maior do que o declarado e pela conduta omissiva do sujeito passivo, no que diz respeito à omissão em GFIP de fatos geradores, foi formalizado o Relatório de Representação Fiscal para fins Penais", eis que omissão não houve, como já esclarecido em múltiplos pontos da defesa.

Reclamações Trabalhistas

Por derradeiro, o rol de acordos judiciais e extrajudiciais que consta no Anexo 06 em nada altera os desdobramentos do auto de infração, não sendo pertinentes os lançamentos realizados e vinculados aos citados acordos, porque em todos eles, as verbas de feição salarial discriminadas mereceram o correspondente pagamento das contribuições previdenciárias, como demonstram as guias ora juntadas (docs. 27), não havendo qualquer irregularidade que pudesse lastrear a extração de auto de infração, vez que quitadas as obrigações previdenciárias devidas, muitas das quais com a fiscalização e homologação judicial, sem a qual o processo não é extinto.

Contribuições para Terceiros - indevidas por entidade isenta

No que concerne às pretensas obrigações relacionadas a contribuições devidas a terceiros, tais como SALÁRIO EDUCAÇÃO, SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA, as mesmas somente remanesceriam se houvesse o cancelamento da isenção, razão pela qual, já se vê, não podem prevalecer, eis que não há razões, sobretudo de ordem lógico-jurídica capazes de afastar o direito do Impugnante.

Do mesmo modo e por óbvias razões, não podem prevalecer os lançamentos relacionados com cotas patronais, de si indevidos em face da imunidade, como já sustentado.

9 – Da desigualdade de tratamento das partes no processo administrativo. Produção de provas e arrolamento de bens e direitos

Argumenta que a fiscalização dispôs de quase um ano para chegar às suas conclusões enquanto ao Impugnante é reservado apenas trinta dias para elaborar sua defesa e, pior ainda, em pleno período de recesso e de férias - natal e festas do final do ano.

A despeito de entender que o que foi apresentado já se afigura suficiente para impedir a pretensão arrecadatória, protesta pela produção de prova complementar e formulação de argumentos novos, com o que se reverenciara o princípio da isonomia processual.

Requer, ainda, o cancelamento do arrolamento de bens e direitos derivados do seu termo, o que promoverá o verdadeiro engessamento da Instituição, impedindo a continuidade de suas normais atividades, em franco prejuízo social.

10 – Natureza confiscatória da multa. Inadequada incidência dos juros

Alega que as parcelas acessórias cobradas são confiscatórias, o que é vedado pela Constituição Federal e, principalmente indevidas, pois, ostentando a impugnante imunidade tributária, somente poderá ser constituído em mora quando do julgamento final lhe seja desfavorável, antes do que não se pode falar em impontualidade que autorize a cobrança de parcelas acessórias.

11 – Conclusão

Assim, uma vez que atende aos requisitos da Constituição Federal e do CTN, bem como, embora desnecessário, também aos requisitos estabelecidos nas leis ordinárias, e também por comprovar que os fatos elencados pela fiscalização como idôneos a afastar a isenção, não ocorreram ou não podem gerar este efeito, o impugnante faz jus à imunidade tributária, que lhe concede a isenção relativa às contribuições sociais.

D'outra sorte, ainda que tudo seja desprezado, restará a natureza imune da Instituição, como lhe garante a Constituição Federal, que impede a cobrança ora realizada.

Demais disso, impugna, ainda, as conclusões contábeis e pugna pela realização de exauriente instrução, que não poderá dispensar as diligências periciais solicitadas e demais provas necessárias à apuração e alcance da verdade, o que desde já requer, como a oitiva de testemunhas, juntada de novos documentos como prova e contraprova, perícia contábil e econômica e de qualquer outra natureza, inspeção, e tudo o mais que se revele útil ao alcance pleno da verdade.

12 - Da Perícia

Para a maior demonstração do que alega, pede a realização de uma perícia contábil/econômica, desde já indicando como assistente técnico o Dr. César Rios Queiroz, contador, CRC/BA 23.120.0/8, CPF 905.493.335-68, com telefone n.º 2104-5401, e endereço na rua Torquato Bahia, n.º 04, Edifício Raimundo Magalhães, 6º andar, CEP 40.015-110, formulando os seguintes quesitos, subdivididos em razão dos temas tratados:

A - Da escrituração contábil – afirma que a escrituração de seus quase quarenta anos de funcionamento encontra-se à disposição para investigação do juízo administrativo e formula quesitos a saber:

A-1) Como avaliaria o Sr. Perito a contabilidade do Impugnante? É transparente e digna de fé?

A-2) O Monte Tabor mantém os livros contábeis relativos ao período investigado devidamente organizados e autenticados?

A-3) Há registros, em tais livros, de investimentos realizados fora do território nacional?

A-4) Há registros, em tais livros, de distribuição de lucros a diretores estatutários da Instituição ou seus associados?

B – Da contratação da empresa Delfin Médicos Associados Ltda – requer prova pericial para aprofundar a demonstração de que houve criação de receita nova e que esta gerou benefício econômico-financeiro antes inexistente para a Instituição, com o que não se pode cogitar de "distribuição de renda ou patrimônio", como sustentado por equívoco. Formula os seguintes quesitos:

B-1) O valor representado pela receita mínima a ser garantida ao Impugnante com a celebração de contrato de prestação de serviços n. 01/004, com a Delfin Médicos Associados Ltda., se afirmava como a média da receita anterior, obtida com a prestação direta do serviço?

B-2) Esta receita mínima foi efetivamente paga no período da autuação ou uma receita ainda maior foi garantida aos cofres do Impugnante?

B-3) Comparando, então, a realidade anterior à celebração do contrato, pode-se dizer que a sua celebração importou na experimentação de vantagens econômicas?

B-4) O valor representativo da receita dirigida ao Impugnante foi aplicado na manutenção e desenvolvimento de suas atividades?

B-5) O numerário que coube à Delfin Médicos Associados foi objeto de regular tributação?

B-6) No período do contrato, houve investimentos em novos equipamentos? Por parte de quem e em que valor? Estes novos equipamentos geraram ainda maiores receitas?

B-7) A estrutura negocial celebrada é uma inovação ou se encontra inserida dentro de uma realidade de mercado?

B-8) Os valores relacionados à prestação de serviço integram uma realidade de mercado?

C – Da contratação do Centro de Hematologia e Terapia Celular Sociedade Simples Ltda. Formula os seguintes quesitos:

C-1) A atividade direta de exploração de banco de sangue pelo Impugnante era e sempre foi deficitária?

C-2) O banco de sangue, no período da fiscalização, atendia ao SUS?

C-3) Comparando, então, a realidade anterior à celebração do contrato, pode-se dizer que a sua celebração importou na experimentação de vantagens econômicas (aumento de receita ou diminuição de prejuízo)?

C-4) O valor representativo da receita dirigida ao Impugnante foi aplicado na manutenção e desenvolvimento de suas atividades?

C-5) O numerário que coube ao Centro de Hematologia e Terapia Celular Sociedade Simples Ltda. foi objeto de regular tributação?

C-6) A estrutura negocial celebrada é uma inovação ou se encontra inserida dentro de uma realidade de mercado?

C-7) Os valores relacionados à prestação de serviço integram uma realidade de mercado?

D - Para melhor demonstração das alegações relativas às benfeitorias em imóveis, formula os seguintes quesitos:

D-1) As benfeitorias realizadas no imóvel que abriga o Impugnante foram objeto de compensação com os aluguéis da locação deste mesmo imóvel? Qual a rubrica contábil que expressa esta realidade e em que momento e livro foi registrada?

D-2) As benfeitorias realizadas no imóvel que abriga o Impugnante foram objeto de compensação com o mútuo havido com a Fondazione San Raffaele de Milano(mutuante)? Qual a rubrica contábil que expressa este fato e em que momento e livro foi registrada?

D-3) Há créditos reconhecidos na concordata da Fondazione San Raffaele,junto ao Tribunal de Milão, havidos em favor do Impugnante? Qual a sua natureza?

E - Com relação aos prestadores de serviços autônomos:

E-1) Foram feitos os pagamentos das contribuições previdenciárias dos prestadores de serviço pagos através de RPA e identificados no Anexo 34?

F - Para comprovar que o que foi retido em relação à parcela das férias foi integralmente pago:

F-1) Qual o valor que seria devido relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre as férias dos empregados identificados nas hipóteses referidas no Anexo 38?

F-2) Ditos recolhimentos foram realizados, ainda que observando competências diferentes?

F-3) Se as contribuições incidentes sobre as férias, gozadas em meses distintos, ainda que sequenciados, fossem pagas em uma só competência, e considerando o valor já recolhido e incidente sobre o salário, seria possível atingir o teto máximo de contribuição e assim recolher valor menor do que o que foi efetivamente pago pelo Impugnante?

F-4) Identifique o senhor perito, a partir dos lançamentos concretos do Anexo 38, situações em que a hipótese ventilada no quesito 3 teria ocorrido, ou seja, por ter atingido o teto máximo, o recolhimento conjugado e antecipado de férias e salário, sem observar a competência, teria sido feito a menor do que o valor pago pela Instituição contestante.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Porto Alegre/RS entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 17067/17069 (PDF 2 págs. 9715/9717), para que fosse verificado a veracidade e pertinência da argumentação e provas trazidas na impugnação quanto:

a) às pessoas físicas declaradas em DIRF e não constantes nas GFIPs, que seriam estagiários e não segurados empregados;

b) aos prestadores de serviços externos e também médicos (contribuintes individuais) que já teriam contribuído para o INSS pelo teto;

c) à Sra. Lidiane Ramos de Souza, relacionada como não declarada em GFIP, mas que estaria sim informada naquele documento;

d) ao recálculo da contribuição dos segurados que a fiscalização teria indevidamente somado o saldo de salários e o 13º salário pagos em rescisões de contratos de trabalho; e,

Em resposta, a fiscalização apresentou o Relatório Fiscal da Diligência, de fls. 17071/17083 (PDF 2 págs. 9719/9731), juntando aos autos os anexos e demonstrativos de fls. 17085 /19667 (PDF 2 pág. 9733 até PDF 3 pág. 2453), conforme explanado em resumo da DRJ em Porto Alegre/RS, devidamente colacionado abaixo:

II - Em atendimento, a fiscalização pronunciou-se por meio do "Relatório Fiscal da Diligência" de fls. 17071/17083, onde informa que intimou o contribuinte a apresentar documentação complementar, já que as provas trazidas na impugnação são insuficientes à comprovação integral do alegado e que a documentação apresentada ainda foi deficiente.

II.1 – Com relação aos estagiários, foram exonerados do lançamento aqueles comprovados pelos documentos apresentados na impugnação, salientando que o contribuinte comprovou parcialmente a existência de estagiários (anexo 04);

II.2 - Duplo vínculo:

*Oziel A. T. Guimarães - exonerados valores de contribuição de segurado face documentos apresentados na impugnação;

*Orlando C. Sales - exonerados valores nas competências 04/2009, 05/2009, 08/2009, 09/2009, 10/2009, 12/2009, 04/2010 e 06/2010, demonstradas às fls. 17072, face comprovação de remuneração em outro vínculo. Mantidos nas competências 02/2010 e 08/2010 por falta de comprovação;

*Laerton Lima - documentação apresentada na impugnação foi insuficiente e na intimação da diligência não apresenta documento novo com relação a este segurado;

II.3 - Da sra. Lidiane Ramos de Souza face comprovação de que foi declarada nas GFIPs da autuada, restam exoneradas as diferenças de contribuição de segurados calculada para esta funcionária;

II.4 - Contribuições de segurados nas férias e rescisões de contrato:

salienta a fiscalização que o anexo 38 do PAF relaciona cerca de duas mil e oitocentas ocorrências de situações em que, ou (1) o contribuinte descontou em folha de pagamento (MANAD) a contribuição do segurado em valor superior ao declarado em GFIP, ou (2) descontou em folha de pagamento (MANAD) a contribuição do segurado em valor inferior ao valor calculado com base na tabela oficial fornecida pela RFB.

(1) – Quando o desconto da contribuição do segurado foi superior ao declarado em GFIP, o contribuinte, na impugnação, alegou genericamente tratar-se de 13º salário nas rescisões de contrato de trabalho e de concessão de férias entremendo dois meses.

Que o contribuinte reconhece que a retenção foi efetuada por inteiro no mês de início das férias (página 69 da impugnação), e que foi exatamente isto que gerou as diferenças. A análise criteriosa das folhas de pagamento digitais (MANAD) apresentadas pelo contribuinte, leva à conclusão de que existem duas rubricas de INSS nas férias: “0098-INSS nas férias” e “0196 – INSS Férias ref. Próximo mês”, sendo ambas consideradas como base de cálculo no registro “K300” do MANAD (campo IND_BASE_PS=3), quando o correto seria classificar a rubrica “0196” no mês do pagamento das férias como “IND_BASE_PS=8”, e no mês seguinte o valor da rubrica “0196” deveria ser

classificado como “IND_BASE_PS=3”. Que então o problema ocorreu porque, apesar do contribuinte ter atribuído na folha de pagamento como base as duas rubricas, na GFIP foi considerado apenas a rubrica “0098”, e apenas em alguns casos os valores da rubrica “0196” foram declarados na GFIP do mês subsequente. Reporta a fiscalização que o manual do MANAD disciplina que o campo do registro “K300” “IND_BASE_PS=3”, indica que refere-se a valor descontado do segurado e o “IND_BASE_PS=8” indica que não é base de cálculo;

Afirma a fiscalização que após análise de alguns funcionários relacionados no anexo 38, constatou diversas ocorrências em que o valor da rubrica “0196”, não declarado no mês em que consta na folha de pagamento, também não foi declarado no mês subsequente.

Que intimou o contribuinte a apresentar quais empregados se encontravam na situação das férias acima indicadas e em resposta foi apresentada documentação de apenas uma funcionária (Adriana Caseiro Medeiros Kutter), a qual foi aceita e exonerado o crédito tributário em relação a esta;

Assim, face à falta de prestação de informações por parte do interessado, nas situações identificadas em que a rubrica “0196” foi declarada em GFIP no mês seguinte, houve exoneração do lançamento e emitida nova relação corrigida que formou o anexo 05;

(2) – Com relação às diferenças de desconto da contribuição do segurado inferior ao valor calculado, esclarece a fiscalização que se referem a funcionários que o contribuinte considerou como duplo vínculo (situação em que não realizou o desconto ou descontou parcialmente), sem que apresentasse a comprovação do duplo vínculo e também a situações em que o salário de contribuição declarado foi inferior ao recalculado pelo Auditor (quando então a contribuição do segurado foi recalculada e lançada a diferença). Para estas situações não houve nenhum fato novo que justificasse a exoneração de valores.

Devidamente intimado em 27/02/2015, cientificado pessoalmente acerca da solicitação de diligência e do seu respectivo resultado, conforme consta às fls. 17084 (PDF 2 pág. 9732) e 19669 (PDF 3 pág. 2455), para se manifestar sobre a diligência, o RECORRENTE apresentou suas razões em 25/03/2015, às fls. 19671/19677(PDF 3 págs. 2457/2463), expondo os seguintes argumentos:

“[...] inicialmente consigna que a complexidade e o grande volume de documentos a serem analisados e juntados, para fins de comprovação, resultou na necessidade de fazer as demonstrações, no primeiro momento, por amostragem, sendo que somente nessa oportunidade foi possível juntar demonstrações documentais mais amplas, envolvendo quase que a integralidade dos casos e dos segurados referidos no auto de infração e seus correspondentes anexos. Em análise mais aprofundada, discorre sobre:

III.1 - os pagamentos feitos a estagiários, dos quais teriam restado pendentes de comprovação apenas 27 contratos, os quais afirma que estará juntando aos autos.

Requer sua exclusão do lançamento;

III.2 - recolhimento pelo teto dos prestadores de serviço Laerton de A. Lima e alguns meses remanescentes de Orlando da Costa Sales - afirma desistir da discussão por não dispor de documentos comprobatórios, comprometendo-se a realizar os recolhimentos das diferenças apontadas;

III.3 - diferenças de bases de cálculo resultantes de parcelas indenizatórias que a fiscalização entendeu como de natureza salarial, que persistem nos Anexos 05 e 06 do relatório de diligência:

*pagamento, na rescisão de contrato, de mais três dias de indenização por cada ano de serviço prestado à instituição, previsto na cláusula 19ª das convenções coletivas de trabalho com o SINDSAUDE. Requer a exclusão destas verbas por serem de natureza indenizatória (adicional de aviso prévio indenizado);

*aviso prévio pago em janeiro de 2009 a cinco segurados, período anterior à promulgação da lei que passou a definir que o aviso prévio seria parcela de natureza salarial. Requer a exclusão destes lançamentos posto que a lei não pode retroagir para prejudicar;

*com relação às demais diferenças apontadas nos anexos 5 e 6, reconhece que houve um equívoco do sistema informatizado que a instituição utiliza pois não lançou parte das verbas rescisórias para recolhimento do INSS (demonstradas nas planilhas 05-02 e 06-01, fls. 19680, 19682/19692) e identificadas como as médias de adicional noturno pagas em decorrência da integração e reflexo no salário e as médias de horas extras). Para demonstrar sua boa fé, afirma que procederá ao recolhimento das diferenças, mantendo a contestação apenas com relação à inclusão do valor da cláusula 19ª das convenções coletivas.

III.4 - com relação às diferenças de contribuições de segurados remanescentes após a diligência fiscal, afirma não ter havido recolhimento a menor, mas sim erro de entendimento por parte da fiscalização nas situações em que o empregado inicia férias em um mês e finaliza no mês seguinte. Nestes casos o contribuinte provisionou, no contra cheque do primeiro mês, o desconto do INSS a ser recolhido no mês seguinte, não podendo haver a soma destas parcelas em ambos os meses, sob pena de se incidir em duplicidade de cobrança. Anexa planilhas, Anexo 05-04, Anexo 2009 07-01 e 2010 07-01, onde diz demonstrar os casos que se enquadram nesta hipótese. Exemplifica com o segurado Manoel Eduardo Tassinari Guimarães, que gozou férias entremendo os meses de fevereiro e março de 2009, e no seu contracheque de fevereiro foi provisionado o desconto de INSS a ser efetivado no mês seguinte, no valor de R\$ 155,09, em que o Auditor questiona se esse valor não teria sido lançado na GFIP de fevereiro/2009. Esclarece que este lançamento só é feito no mês de março/2009, aparecendo no contra cheque sob outra rubrica que denota o desconto efetivo, fazendo o recolhimento nesse mês, posto que corresponde ao período efetivo de gozo das férias. Neste exemplo específico, o valor provisionado no mês de fevereiro/2009 (R\$ 155,99) é lançado e recolhido na GFIP de março/2009, conforme assinala e atesta a planilha edocumentos anexos. Salienta que se o lançamento fosse feito integralmente no mês de fevereiro, não seria sequer possível a arrecadação, porque ultrapassaria o teto máximo de contribuição. Registra que na planilha consolidada do auditor há valores de descontos e lançamentos superiores ao teto de contribuição previdenciária (o que pode ser conferido em relação ao mesmo segurado do exemplo acima, Manoel Eduardo Tassinari Guimarães, cuja contribuição aferida pelo Auditor foi de R\$ 746,27 quando o teto máximo era de R\$ 381,41, situação que se repetiu em relação a outros segurados e que devem ser revisadas, o que desde logo requer.

Além disso, afirma que o relatório não considerou os lançamentos feitos nos meses seguintes aos provisionamentos sobre férias, porque a prevalecer o raciocínio contido no auto de infração, teriam que ser considerados os lançamentos e recolhimentos feitos nos meses subsequentes, que estariam a maior, em razão da inclusão dos descontos feitos, a título de provisionamento, no mês de programação das férias. Assim, no exemplo utilizado, do segurado Manoel, em fevereiro/2009 foi recolhida a contribuição previdenciária de R\$ 175,99 e R\$ 178,28, como comprova seu contra cheque, sendo provisionado o valor de R\$ 155,99 que veio a ser recolhido junto com a contribuição sobre seu saldo de salários de março. Destaca que o evento 0208 inserto nos contracheques (valor transportado do desconto das férias no mês subsequente) será sempre igual ao evento 0196 (valor provisionado no mês de programação das férias) que, por sua vez, será igual à diferença apontada pelo auditor no Anexo 7 para os casos de férias bipartidas.

Registra que não houve prejuízo de recolhimentos em nenhum dos casos versados. Que identificou 516 casos idênticos no ano de 2009 e 503 no ano de 2010, resultando lançamentos indevidos na ordem de R\$ 21.047,13 e R\$ 19.955,12, respectivamente, e que devem ser exonerados dos cálculos, na forma demonstradas nas planilhas que anexa.

De igual sorte, existem 52 hipóteses em 2009 e 38 em 2010 em que, não obstante não tenha havido o registro no contracheque do mês posterior ao da programação de férias (evento 0208), o desconto foi feito e o pagamento realizado.

Observa que mesmo na hipótese de ser confirmado o erro de forma no lançamento do MANAD, indicado nos itens 12 e 13 do Relatório da Diligência, tal circunstância por si só, jamais poderia conduzir à autuação e à cobrança do valor principal da contribuição, haja vista que não houve prejuízo quanto ao lançamento e recolhimento do INSS.

Destaca, por importante, que essa mesma demonstração foi feita à época da defesa, limitando-se a desenvolver a demonstração por amostragem em relação a uma das seguradas indicadas, Adriana Caseiro M. Kutter, o que foi considerado pela revisão feita pela auditoria, com a respectiva exoneração do lançamento, situação rigorosamente semelhante à ora demonstrada, com relação a todos os demais segurados da planilha anexa (Anexo 05-04, Anexo 2009 07-01 e 2010 07-01).

Com relação às situações de duplo vínculo de segurados que, por isso, já contribuíram pelo teto (Anexo 7), requer seja feita consulta ao sistema da RFB (à qual a RFB tem fácil acesso) a fim de evitar cobrança indevida, exatamente como foi feito para o prestador de serviços Orlando da Costa Sales. Após tal verificação, comprovado que os segurados indicados já contribuíram pelo teto, requer a exoneração dos valores lançados.

III.5 - Da aplicação da imunidade tributária/previdenciária - reclama que os valores que a auditoria reputou devidas na Tabela 07, incluiu indevidamente as contribuições patronais e de terceiros, indevidas pelas entidades que, como ela, fazem jus à imunidade tributária, conforme já fortemente defendido em sua impugnação original.

A manifestação veio acompanhada dos anexos de fls. 19678/22448. Em 15/10/2015 o contribuinte trouxe aos autos a relação dos bens arrolados durante o procedimento fiscal e nova relação dos bens substitutos com valor (fls. 22451/22501).”

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Porto Alegre/RS julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 22530/22593 - PDF 3 págs. 5316/5379):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ALEGAÇÕES DE AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. EXAME PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA JULGADORA. INCOMPETÊNCIA.

É defeso aos órgãos administrativos, de forma original, reconhecer alegação de inconstitucionalidade de disposições legais que fundamentam o lançamento.

PROVA. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação. Não comprovada nenhuma das situações legais permissivas da apresentação de provas posteriormente à impugnação, resta precluso esse direito do sujeito passivo.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de perícia é indeferido quando a autoridade julgadora considera-lo prescindível para a solução do litígio.

PRODUÇÃO DE OUTRAS PROVAS.

A produção de provas deve obedecer às disposições da legislação que rege o processo administrativo fiscal, não podendo ser conhecido o pedido genericamente formulado.

MULTA

A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a legislação vigente.

Estando as penalidades aplicadas de acordo com a legislação que rege a matéria, não há alterações a fazer no lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS/PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO.

A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal diz respeito apenas a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, não se estendendo às contribuições previdenciárias que têm bases de cálculo distintas.

O direito à isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal está condicionado, de 01/01/2009 a 11/02/2009 ao cumprimento cumulativo dos requisitos exigidos no art. 28 da MP 446/2008, de 12/02/2009 até 29/11/2009, aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e após aos requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na legislação, 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.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. EXCLUSÃO. NOTA TÉCNICA PGFN.

As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força do disposto no artigo 19, §5º, da Lei nº 10.522/2002, deverão reproduzir as decisões desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do artigo 543-B do Código de Processo Civil, após manifestação da Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SEGURADOS.

Todas as pessoas jurídicas estão obrigadas à retenção e recolhimento das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço. Obrigação que independe de ser ou não isenta das contribuições patronais.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS PREVIDENCIÁRIAS.

A Instituição não reconhecida como isenta das contribuições sociais/previdenciárias, deve contribuir para a seguridade social, da mesma forma que as empresas em geral.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

A Instituição não reconhecida como isenta das contribuições sociais/previdenciárias, deve contribuir para as terceiras entidades e fundos, da mesma forma que as empresas em geral.

RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Constatado equívoco no lançamento, cabe sua retificação.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE ARRECADAR CONTRIBUIÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS, MEDIANTE DESCONTO DA RESPECTIVA REMUNERAÇÃO.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO REGISTRAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No mérito, a DRJ entendeu que a fiscalização acertou ao proceder com a desqualificação da RECORRENTE como entidade “isenta”, posto que restou comprovado que os contratos de prestação de serviços firmados com a Delfin Médico Associados e com o Centro de Hamatologia e Terapia Celular Sociedade Simples Ltda tinha como objetivo instrumentalizar a distribuição indevida de patrimônio da entidade.

Além disto, entendeu que houve pagamentos irregulares para os diretores não estatutários, Sr. Eduardo Jorge e Sr. Sigevaldo Santana, através de empresas de fachada, circunstância que também viola a vedação a distribuição de patrimônio da entidade, prevista no art. 29, inciso V da Lei nº 12.101/2009.

Contudo, apesar de entender que era possível efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias devidas, a DRJ decidiu que a fiscalização errou ao apurar o valor do tributo devido.

Isto porque, foram indevidamente incluídos no lançamento como rendimentos tributáveis verbas que não possuem esta natureza, em especial **(i)** o aviso prévio indenizado (apenas aqueles pagos até 11/01/2009), **(ii)** os valores comprovadamente pagos aos estagiários, **(iii)** os valores pagos a advogados e outros prestadores de serviços que comprovadamente já

recolhiam as contribuições previdenciárias pelo teto, **(iv)** remunerações pagas à Sra. Lidianne Ramos de Souza, e **(v)** pagamentos efetuados para cooperativas.

Em razão da exclusão destas verbas, houve redução do valor da obrigação principal, conforme explicitado no respectivo voto, adiante reproduzido:

- Debcad nº 51.054.580-7 de R\$ 46.281.250,59 para R\$ 45.998.226,91
- Debcad nº 51.054.581-5 de R\$ 179.337,61 para R\$ 128.434,34
- Debcad nº 51.054.582-3 de R\$ 10.510.247,93 para R\$ 10.505.548,09

Por fim, a planilha de retificação do crédito tributário se encontra às fls. 22594/22597 (PDF 3 págs. 5380/5383).

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 08/06/2016, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 22600 (PDF 3 fls nº 5386), apresentou o recurso voluntário de fls. 22603/22662 (PDF 3 págs. 5389/5448) em 29/06/2016.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Do Sobrestamento na Secretaria da 2ª Câmara

A tramitação regular do presente processo foi suspensa em razão de determinação do Ministro Marco Aurélio Mello, objeto do Ofício 594/R do STF, endereçado a este Conselho, determinando o sobrestamento do curso dos processos administrativos fiscais cujo objeto envolvesse os requisitos de isenção prescritos na redação então vigente do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Assim, em Despacho de fls. 22717/22718 (PDF parte 3 – págs. 5503/5504), foi decidido o sobrestamento do feito e encaminhamento à Secretaria da 2ª Câmara.

Com o julgamento dos Embargos de Declaração formalizados pela PFN no RE nº 566.622, não obstante a formalização de novos Embargos ainda não apreciados pela Suprema Corte, entendeu este CARF que o citado Recurso Extraordinário teve julgamento final e que, assim, haveria a possibilidade de continuidade da presente lide administrativa, conforme explanado em DESPACHO DE DEVOLUÇÃO de fls. 22719/22720 (PDF parte 3 – págs. 5505/5506).

S,m.j., remanesce a higidez da determinação de sobrestamento, já que não há, até a presente data, decisão definitiva do STF sobre o tema (não há trânsito em julgado). Porém, a conclusão institucional derradeira foi pelo prosseguimento regular do feito, com a retomada da fluência do prazo regimental de relatoria. Assim, o presente processo foi encaminhado para continuidade do seu devido julgamento.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. PRELIMINAR

I.1. Nulidade da Decisão Recorrida. Cerceamento do Direito de Defesa

De início, o RECORRENTE alega nulidade da decisão da DRJ, posto que a mesma indeferiu seu pedido para conversão do julgamento em diligência para produção de prova, ao mesmo tempo em que negou provimento à sua impugnação por ausência de prova. Tal conduta paradoxal, no entender do contribuinte, enseja a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerada nula, a decisão deveria ter sido proferida por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Com relação argumento apontado pelo RECORRENTE, de que é incongruente a fiscalização negar a realização de perícia ao mesmo tempo em que entende inexistir provas suficientes nos autos para corroborar as alegações do contribuinte, não há qualquer cerceamento do direito de defesa.

Isto porque, a finalidade de uma diligência ou perícia não é produzir prova em favor de nenhuma das partes, mas apenas municiar o julgador na formação de sua convicção, mediante saneamento de dúvida técnica existente nos autos.

Cabe ao sujeito passivo produzir as provas que entende ser suficiente para comprovar seu direito, razão pela qual não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de realização de perícia, cuja única finalidade seria suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Neste sentido entende o CARF, a conferir:

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ. INOCORRÊNCIA.

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão.

Estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria porque convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte.

(Acórdão nº 1401-004.122. 1ª Seção de julgamento. Sessão de 21/1/2020)

Também sobre o tema, importante citar o teor da Súmula CARF nº 163, de caráter vinculante:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Logo, não merece prosperar a alegação de nulidade da decisão da DRJ por cerceamento do direito de defesa.

I.2. Da Impossibilidade de Autuação e da Suspensão do Presente Julgamento

Ato contínuo, alega o RECORRENTE que em razão das disposições contidas na Lei nº 12.101/2009, bem como em razão do despacho proferido pelo Ministro da Saúde, haveria efeito suspensivo no recurso interposto perante o Ministério da Saúde em face da decisão que indeferiu a renovação do CEBAS, e que o presente julgamento deveria ser sobrestado até o término daquele processo.

Contudo, como bem pontuado pela decisão da DRJ, o presente processo administrativo não guarda qualquer relação com o recurso interposto perante o Ministério da Saúde em razão da não renovação do CEBAS. Isto porque, o lançamento não teve como fundamento a falta de CEBAS no período fiscalizado, mas sim a constatação, autônoma, realizada pela Receita Federal de que o contribuinte descumpriu os requisitos para fazer jus a imunidade.

Com a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009 houve mudança significativa no processo de verificação dos requisitos necessários para gozo da imunidade constitucional, extinguindo-se a necessidade de um ato declaratório de reconhecimento da imunidade e, de igual modo, de um processo administrativo prévio de cancelamento da isenção. Neste sentido, nos casos em que for verificado o descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção, é possível o lançamento de ofício por parte da Receita Federal (autoridade competente para a cobrança de tributos). Sobre o tema, destaca-se o conteúdo do art. 26, §3º, da Lei nº 12.101/2009:

Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.

§ 1º O disposto no caput não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º Se o lançamento de ofício a que se refere o § 1º for impugnado no tocante aos requisitos de certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O sobrestamento do julgamento de que trata o § 2º não impede o trâmite processual de eventual processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Inclusive, a própria Lei nº 12.101/2009 estabelece a competência da Receita Federal para verificar se a entidade permanece cumprindo os requisitos para gozar da imunidade constitucional, a ver:

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.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

Saliente-se que o §1º do mencionado artigo foi declarado inconstitucional pelo STF (sem modulação de efeitos) quando do julgamento da ADI 4480, cuja decisão transitou em julgado em 24/04/2021. A decisão final plenária do STF foi no seguinte sentido:

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e **declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009**, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello.

- Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

- Acórdão, DJ 15.04.2020.

Importante transcrever trechos do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião a fim de esclarecer que o dispositivo julgado inconstitucional foi o §1º do art. 32 e não a norma prevista no *caput*:

Cumprе registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do *caput* do artigo 32:

(...)

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, *in verbis*:

(...)

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “*suspensão automática*” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

(grifos nossos)

Contudo, entendo que mencionada decisão do STF não traz reflexos no presente caso. Isto porque em nenhum momento a autoridade fiscal ignorou (ou negou vigência) ao conteúdo do §2º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009.

Conforme já observado, uma vez verificado o descumprimento dos requisitos do art. 29, compete à Receita Federal lavrar o auto de infração e relatar os fatos. Neste ponto, salienta-se que o *caput* do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, anteriormente transcrito (cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF), determina expressamente que em caso de descumprimento dos requisitos elencados, caberá à fiscalização da Secretaria da Receita Federal lavrar o auto de infração. Portanto, há competência para o citado órgão efetuar o lançamento.

Ou seja, por força do art. 32, §2º, a fiscalização, ao constatar o descumprimento de requisitos pela RECORRENTE, lavrou o auto de infração relativo ao período correspondente obedecendo ao rito do Decreto nº 70.235/72. Desta forma, foi assegurado ao RECORRENTE a ampla defesa e contraditório. Por tal razão sua defesa foi objeto de apreciação pela DRJ e está sendo julgada por este CARF.

Deixar de lavrar o auto de infração não é uma opção da autoridade fiscal, que deve efetuar o lançamento quando verificar a ocorrência do fato gerador, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

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

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

Nestes termos, em que pese a declaração de inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, talvez o efeito prático de tal declaração seja apenas observado no caso de não ser lavrado auto de infração com constituição do crédito tributário. Nestas hipóteses, o STF entendeu que o direito à imunidade não pode ser automaticamente suspenso, devendo ser observado o contraditório e a ampla defesa quanto ao direito à imunidade. Por outro lado, no caso de lançamento do crédito tributário, o direito ao contraditório e à ampla defesa são assegurados pois resta observado o rito do processo administrativo fiscal (Decreto-Lei nº 70.235/72), com todos os recursos inerentes a tal procedimento.

Como pode observar, em caso de descumprimento de requisitos (situação dos autos) o processo administrativo obedecerá ao rito vigente para o procedimento de lançamento do crédito tributário, não havendo qualquer disposição prevendo a suspensão do trâmite processual fiscal para aguardar o resultado do deferimento do CEBAS.

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

II. MÉRITO

II.1. Da imunidade

Conforme exposto no Relatório, a autoridade fiscal entendeu que o RECORRENTE descumpriu os requisitos estabelecidos para gozar da “isenção” das contribuições sociais outorgadas às entidades beneficentes de assistência social. Conforme

exposto pela autoridade lançadora, a entidade descumpriu diversos requisitos estabelecidos pelo art. 29 da Lei nº 12.101/2009 (vigente a partir de 12/2009), da MP 446/2008 (vigente em 01/2009) e do art. 55 da Lei nº 8.212/91 (vigente de 02/2009 a 11/2009), pois:

- i) Houve distribuição disfarçada de uma parcela do seu patrimônio e renda a empresas com fins de lucro; descumprimento dos seguintes dispositivos:
 - na competência 01/2009 – descumpriu os requisitos previstos nos incisos III e VIII do artigo 28 da MP nº 446, de 2008;
 - nas competências 02/2009 a 11/2009 - descumpriu os requisitos previstos no inciso V do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991;
 - a partir da competência 12/2009 – descumpriu os requisitos previstos no inciso II e V do artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009
- ii) Houve distribuição disfarçada de uma parcela do seu patrimônio e renda a diretores empregados (não estatutários); descumprimento dos seguintes dispositivos:
 - na competência 01/2009 – descumpriu os requisitos previstos no inciso VIII do artigo 28 da MP nº 446, de 2008;
 - nas competências 02/2009 a 11/2009 - descumpriu os requisitos previstos no inciso V do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991;
 - a partir da competência 12/2009 – descumpriu os requisitos previstos no inciso V do artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009
- iii) Houve distribuição disfarçada de uma parcela do seu patrimônio e renda para realização de benfeitorias em imóveis de outras empresas (inclusive sediadas fora do território nacional); descumprimento dos seguintes dispositivos:
 - na competência 01/2009 – descumpriu os requisitos previstos nos incisos III e VIII do artigo 28 da MP nº 446, de 2008;
 - nas competências 02/2009 a 11/2009 - descumpriu os requisitos previstos no inciso V do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991;
 - a partir da competência 12/2009 – descumpriu os requisitos previstos no inciso II e V do artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009

Referidos dispositivos legais possuem a seguinte redação:

MP 446/2008

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:

(...)

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

(...)

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

Lei nº 8.212/91

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:

(...)

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.

Lei nº 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:

(...)

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

(...)

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

Consequentemente, foi realizado o lançamento das contribuições patronais (Seguridade Social e SAT/RAT) e destinadas a Terceiros incidentes sobre todas as remunerações creditadas aos empregados e autônomos no mencionado período, além de uma parcela de contribuições devidas pelos segurados que deixou de ser retida e recolhida pelo RECORRENTE.

O contribuinte defende-se ao alegar que a entidade cumpria todos os requisitos estabelecidos pelo art. 14 do CTN que, em sua opinião, eram os únicos requisitos que poderiam ser exigíveis, ante a inconstitucionalidade do art. 29 da Lei nº 12.101/2009. Conclui sua argumentação alegando que a fiscalização não conseguiu comprovar que a entidade descumpriu as exigências do CTN, posto todos os pagamentos efetuados foram decorrentes de serviços prestados, o que não se enquadra na vedação prevista no art. 14, inciso I do CTN.

No que diz respeito às entidades beneficentes de assistência social, o art. 195, §7º, da Constituição Federal prevê a imunidade dessas entidades em relação às contribuições destinadas à seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei:

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

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (Grifou-se)

Apesar do texto constitucional empregar a expressão “isentas”, trata-se de verdadeira hipótese de imunidade, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF e no RE 566.622/RS, por se tratar de limitação ao poder de tributar estabelecida pela própria constituição.

Antes de analisar o caso concreto, cumpre fazer alguns esclarecimentos acerca do tema envolvendo os requisitos para isenção das contribuições previdenciárias.

De início, quanto ao tema envolvendo a exigência de requisitos para a isenção das contribuições apenas por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, como bem pontuado pela Súmula CARF nº 02, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, mesmo diante do argumento de que este requisito apenas poderia ter sido estabelecido por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, sendo vedado aos membros do CARF afastar a aplicação de norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do RICARF.

Apenas devem ser deixadas de aplicar as normas que já tenham sido declaradas inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, conforme art. 62, §1º, II, do RICARF.

Neste sentido, cumpre mencionar que a questão envolvendo a exigência de lei complementar como forma de definir os requisitos para a isenção por parte das entidades filantrópicas foi levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida (tema 0032), fixou a seguinte tese:

"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".

No entanto, ainda não foi certificado o trânsito em julgado da mencionada questão objeto do RE 566.622/RS em razão de Embargos de Declaração opostos em face da última decisão proferida pelo STF. Deste modo, os dispositivos legais previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91 gozam de presunção de constitucionalidade, não podendo ser afastada a sua aplicação por esta Corte, nos termos da já citada Súmula CARF nº 02 e do já mencionado art. 62 do Anexo II do RICARF, cujo texto dispõe o seguinte:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Nota-se que o RICARF exige decisão definitiva do STF para que os membros das turmas de julgamento do CARF possam afastar a aplicação de lei. No caso, o acórdão proferido pelo STF no RE 566.622/RS ainda não transitou em julgado, o que impede sua aplicação neste julgamento.

Neste sentido, cito abaixo as razões de decidir expressas pelo ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Colenda Turma, no acórdão nº 2201-007.263, proferido em 02/09/2020:

A análise dos autos evidencia que a autuação decorreu do fato da recorrente ter apresentado GFIP como entidade beneficente isenta da conta patronal da Contribuição Previdenciária sem que tivesse formalizado o requerimento de que trata o § 1º do art. 55 da Lei 8.2512/91, cuja redação vigente à época dos fatos era a seguinte:

(...)

Portanto, é inequívoca a conclusão de que a autuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária, considerados indispensáveis para fazer 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.

A afirmação recursal de que a regulamentação do dispositivo constitucional supracitado é matéria reservada a lei complementar é questão levada ao crivo do Supremo Tribunal Federal – STF que, no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, fixou a seguinte tese:

"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".

As decisões definitivas dessa natureza devem ser reproduzidas pelos membros desta Corte por força de previsão Regimental. Entretanto, ainda não foi certificado trânsito em julgado da referida Decisão da Suprema Corte, razão pela qual se conclui que o texto então vigente do art. 55 da Lei 8.212/91 goza de presunção de legitimidade, encontrando-se, assim, em plena harmonia com os preceitos constitucionais, já que tal juízo não compete a esta Corte administrativa, como bem pontuado pela Súmula Carf. Nº 02, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, no caso sob análise, não parece que o citado § 1º veicule qualquer definição sobre o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo § 7º do art. 195 da CF, tampouco institua contrapartidas a serem por elas observadas, mas, tão só, define um procedimento que confere alguma forma de controle estatal sobre a desoneração fiscal. Não faz muito sentido imaginar que a imunidade em questão pudesse ser gozada sem qualquer tipo de controle.

Neste sentido, não identifico qualquer mácula que justifique a alteração do lançamento ou da decisão recorrida.

Portanto, conclui-se que a atuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária, considerados indispensáveis para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, de modo que deve ser analisado o cumprimento dos mencionados requisitos, conforme especificado pela autoridade fiscal.

Ainda assim, entendo importante esclarecer que o STF, quando da análise conjunta do mérito dos embargos de declaração opostos nos autos da ADI 2.028, da ADI 2.036, da ADI 2.621, da ADI 2.228 e do RE 566.622 (em decisão, como exposto, ainda não transitada em julgado), entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária; **por outro lado, é 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.

Em síntese, o STF definiu ser legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.

Neste sentido, entendeu que vinculações restritivas “à livre disposição do indivíduo para agir nos campos da benemerência ou da filantropia” bem como “definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços”, são matérias afetas à lei complementar; ao passo que outras questões, como a mera certificação prevista no art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, poderia ser exigida mediante lei ordinária.

O seguinte trecho do voto proferido pela Ministra Rosa Weber quando do julgamento dos Embargos de Declaração no RE 566622, citando palavras dos Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli, esclarece a questão:

Acompanhei o voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki em sua integralidade. Destaquei, nessa linha, a necessária distinção, na exegese do **art. 195, § 7º, da CF**, entre os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

No mesmo sentido votou o Ministro **Luiz Fux**, de cujo voto destaco o seguinte excerto:

“Então, basicamente, tudo aquilo que influi diretamente da imunidade reclama lei complementar, e aqueles aspectos procedimentais de habilitação de documentos, apresentação dos documentos para ver a categorização da sociedade como beneficente se submetem a uma lei ordinária para a qual não há necessidade de quorum específico para isso.”

O Ministro **Dias Toffoli** acompanhou o voto proferido pelo Ministro Teori Zavascki tanto em relação ao mérito das ações objetivas quanto em relação ao recurso extraordinário, observando que *“a lei complementar está reservada aos requisitos para a concessão da referida imunidade, e a lei ordinária, não só a lei ordinária, mas também os regramentos - existem vários regramentos infranormativos aí, não só infraconstitucionais, mas infralegais - que são emitidos pelos órgãos públicos a respeito do tema, não podem estabelecer requisitos, eles estabelecem, evidentemente, procedimentos”*.

(destaques no original)

Em outro trecho de seu voto, a Excelentíssima Ministra Rosa Weber esclareceu o seguinte:

Não paira dúvida, pois, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de “entidades beneficentes de assistência social”, por inerente ao campo das imunidades tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no **art. 146, II, da Carta Política**.

Qual é, pois, a dificuldade que aqui se apresenta? Tanto a tese **estrita** (refletida na ementa do **RE 566.622** e na tese de repercussão geral do **tema nº 32**) – segundo a qual todo e qualquer aspecto relacionado ao regime jurídico das entidades beneficentes de assistência social, de que cogita o **art. 195, § 7º, da CF**, somente pode ser positivado mediante lei complementar – quando a tese **flexível** – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária – autorizam, consideradas as normas examinadas nos casos em apreço, resultados similares: a procedência total das ADIs 2028 e 2036, parcial das ADIs 2228 e 2621, e o provimento do **RE 566.622**.

No exame das ações diretas, a Corte concluiu pela **inconstitucionalidade formal** de preceitos normativos não veiculados mediante lei complementar que inovavam na ordem jurídica ao exigirem contrapartidas diversas para o gozo da imunidade objeto do **art. 195, § 7º, da CF**. Nesse enfoque, o **resultado** do julgamento das ADIs não deixa de ser coerente com a **procedência** do recurso extraordinário.

As **teses jurídicas** subjacentes a uma e outra decisão se mostram, de fato, antagônicas – circunstância ensejadora, aliás, da oposição dos presentes embargos de declaração.

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espalha para o campo normativo. É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do **RE 566.622**, deve ser reconhecida a declaração **incidental** da **inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei nº 8.212/1991**, inclusive em sua **redação originária**, cabendo ao **art. 14 do CTN** a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das **ADIs 2228 e 2621**, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às 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**.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o **art. 14 do CTN** ou o **art. 55 da Lei nº 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado inconstitucional.

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, atese de repercussão geral aprovada nos autos do **RE 566.622** sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

(...)

Conclusão

I. Embargos de declaração nas ADIs **acolhidos em parte**, sem efeito modificativo, para: **(i)** sanando erro material, excluir das ementas das **ADIs 2028 e 2036** a expressão “*ao inaugurar a divergência*”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e **(ii)** prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

II. Embargos de declaração no RE 566.622 **acolhidos em parte** para, sanando os vícios identificados:

(i) assentar a constitucionalidade do **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**; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao **tema nº 32** da repercussão geral a seguinte formulação:

“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.”

É como voto.

(destaques no original)

Sendo assim, nas palavras da Excelentíssima Ministra Rosa Weber, apesar de firmar o entendimento de que 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 (instituição de contrapartidas a serem por elas observadas), foi adotada uma “tese **flexível** – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária”.

~~Em síntese, o STF definiu ser legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.~~

O referido julgamento não contemplou a Lei nº 12.101/2009. No entanto, a tese firmada pelo STF (ainda não transitada em julgado) é no sentido de ser exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas.

Importante mencionar que, conforme devidamente esclarecido com o julgamento dos embargos de declaração, já deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (abaixo transcritos), com base no voto condutor do Ministro Teori Zavascki proferido na **ADI 2028** (com decisão transitada em julgado em 16/05/2020):

Art. 55. (...)

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

(...)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Por sua vez, quanto à **ADI 4480**, o STF (após julgamento de embargos de declaração) concluiu o seguinte:

“Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do **art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI**, e do **art. 31** da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do **art. 32, § 1º**, da Lei 12.101/2009”.

O disposto no art. 29, VI, da Lei nº 12.101/2009, declarado inconstitucional, possui a seguinte redação:

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:

(...)

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;

Ou seja, conforme restou decidido pelo STF quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado em 24/04/2021), permanecem incólumes os dispositivos das referidas leis ordinárias que estão lastreados no art. 14 do CTN, lei complementar que deve ser observada, conforme entendimento do STF, pelo menos até que seja publicada nova lei complementar específica para tratar da matéria. Assim, transcreve-se, abaixo, trecho do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião:

Quanto ao art. 29 [da Lei nº 12.101/2009] e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

Com isso, o art. 14 do CTN é o dispositivo de lei complementar que define o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (institui contrapartidas a serem por elas observadas):

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

~~I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;~~

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Consequentemente, o STF já entendeu pela constitucionalidade formal do art. 29, incisos II e V, da Lei nº 12.101/2009 (fundamentos legais do lançamento) quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado). Sobre o tema, extrai-se o seguinte excerto da decisão proferida pelo STF:

Nesse contexto, **entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”)**. E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. **Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.**

Neste sentido, tem-se que os dispositivos legais utilizados pela autoridade fiscal para fundamentar o lançamento (incisos III e VIII do art. 28 da MP nº 446/2008; inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91; e incisos II e V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009) se amoldam aos dispositivos contidos no art. 14 do CTN.

Insta salientar que a falta de menção aos incisos do art. 14 do CTN no auto de infração não importa em nulidade do lançamento se demonstrado o descumprimento dos requisitos lá descritos e citados os incisos do art. 55 da Lei 8.212/91 ou do artigo 29 da Lei 12.101/91, conforme a época, eis que tais incisos são equivalentes ou decorrentes do disposto no CTN, conforme entendido pelo STF.

No presente caso, independentemente da discussão envolvendo as exigências firmadas via lei ordinária, é possível verificar que a autuação decorreu da constatação de eventual descumprimento de dois dos requisitos previstos em lei complementar, quais sejam: a exigência de não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (art. 14, I, do CTN); bem como a exigência de aplicação dos recursos da entidade beneficente na manutenção de seus objetivos institucionais no País (art. 14, inciso II do CTN).

Esclareça-se que, antes da redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, o inciso I do mencionado art. 14 do CTN vedava apenas a não distribuição do patrimônio a título de lucro ou participação no seu resultado. Com a nova redação, passou a ser vedada a distribuição do patrimônio a qualquer título.

Sendo assim, uma vez constatado o não cumprimento de qualquer um dos requisitos acima, é dever da autoridade fiscal realizar o lançamento das contribuições sociais devidas em relação no período correspondente, conforme já exposto em tópico anterior deste voto.

Por fim, em audiência agendada em ambiente virtual do CARF, no dia 07/07/2022, o patrono da contribuinte citou o art. 41 da recente Lei Complementar nº 187/2021, e pleiteou a sua aplicação ao presente caso para cancelar o lançamento. O referido dispositivo possui a seguinte redação:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

Contudo, entendo que não pode ser atendido o pleito da contribuinte, pois mencionado dispositivo prevê a extinção apenas dos lançamentos realizados “*com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais (...) pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 2028 e 4480 e correlatas*”, ao passo que, como exposto, nenhum dos dispositivos declarados inconstitucionais pelas ADIs 2028, 4480 e correlatas serviram de base para o presente lançamento.

Ao contrário, o STF, na própria ADI 4480, entendeu que os dispositivos utilizados para embasar o presente lançamento se ajustam ao disposto no art. 14 do CTN e, portanto, entendeu pela constitucionalidade dos mesmos.

Findado estes esclarecimentos, analisaremos os fatos apontados pela fiscalização como caracterizadores desta conduta.

II.1.a. Da distribuição disfarçada de parcela do seu patrimônio e renda a empresas com fins lucrativos

Pois bem, como pontuado no relatório fiscal, foi verificado o pagamento de vantagens para funcionários do RECORRENTE se deu através da prestação de serviços realizados por empresas de titularidade dos mesmos, mediante pagamento de valores apontados como exorbitantes, inclusive mediante partilha da receita operacional da contribuinte.

De início, entendo ser pertinente tecer alguns comentários sobre o tema.

O art. 14, inciso I do CTN, determina que é vedado que as entidade beneficentes distribuam parcela do seu patrimônio ou renda, a qualquer título. O que é vedado por esta norma, não é o pagamento de remuneração pelo trabalho efetivamente desenvolvido (ou serviços efetivamente contratos), mas sim o pagamento de vantagens para terceiros sem qualquer “retorno” para a entidade imune.

Tanto é que não é vedado efetuar o pagamento de salários para os seus dirigentes, (art. 29, inciso I, da Lei nº 12.101/2009), tampouco é vedado que a associação contrate empresas com fins lucrativos para desenvolver suas atividades-meio, a chamada terceirização, desde que estes pagamentos sejam em condições compatíveis com os valores de mercado.

Nesse sentido entender o CARF:

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. SUSPENSÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. VEDAÇÃO. Restou provado que a entidade imune estava remunerando seus dirigentes, ao se demonstrar que as empresas constituídas pelos seus dirigentes para prestar serviços exclusivamente a ela: **não tinham empregados; distribuíram lucros no montante de quase 70% do faturamento delas; recebiam, a título de pagamento por consultorias, aproximadamente, 25% do faturamento da entidade imune. Some-se a isso, o fato de que não foi demonstrado qual o serviço efetivamente prestado por tais empresas**, ou seja, qual, a vinculação de tais despesas com as atividades e projetos desenvolvidos pela entidade imune.

(acórdão nº 1302001.772 , sessão de 2/2/2016)

ENTIDADE IMUNE. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERTENCENTE A DIRETOR. IDENTIDADE DE FUNÇÃO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. CARACTERIZAÇÃO. **A contratação, por entidade imune, de empresa de prestação de serviço pertencente a diretor da mesma entidade imune caracteriza remuneração indireta, quando a atividade exercida pelo dirigente se confunde com o serviço prestado pela empresa, que não tem empregados, nem estrutura física, e quando a remuneração se dá em patamares elevados.**

(acórdão nº 1301003.754 , sessão de 19/3/2019)

Em ambos os casos acima citados, apesar de ter sido reconhecido que é possível a contratação de empresa de titularidade de dirigente para prestar serviços à entidade imune, deve efetivamente haver uma prestação de serviços e o montante pago deve ser compatível com o valor de mercado. Ou seja, o que é vedado não é a contratação de empresa de funcionário para prestação de serviços, mas que a mesma seja utilizada como mecanismo para viabilizar o pagamento de vantagem vedada pela legislação.

A fiscalização enquadrando também tal fato na acusação de que o RECORRENTE deixou de aplicar integralmente suas rendas e eventual superávit na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (correspondente ao art. 14, II, do CTN).

Assim, analisaremos no caso concreto se os pagamentos realizados às empresas relacionadas aos titulares podem ser consideradas distribuição disfarçada de lucros e rendimentos da entidade imune. Segundo a fiscalização, estes pagamentos envolveram a múltiplas empresas, e foram realizados da seguinte forma:

i) Delfin Médicos Associados

Como mencionado no relatório fiscal, a fiscalização entendeu que o contrato de prestação de serviços firmado com a Delfin Médicos Associados operacionalizou um pagamento de vantagens indevidas para ex-funcionários da RECORRENTE, e implicou em distribuição irregular do patrimônio do ente imune.

Foram estes os fatos apontados pela fiscalização que caracterizam a distribuição indevida de patrimônio:

27 No mínimo, é uma forma de remuneração estranha. Porque não remunerar o prestador por unidade de serviço prestado?. O caput do item 2 menciona a expressão “ **o prestador fará jus a partilhar com o Monte Tabor da receita operacional**”. O significado da palavra “**partilhar**”, obtida no dicionário Aurélio, é dividir em partes, possuir com outros e ter em comum. Já no Aulete significa – repartir, dividir, distribuir. Justamente é essa a conclusão – o contribuinte está distribuindo parcela de seu patrimônio e renda a uma pessoa jurídica de direito privado com fins de lucro, pois a realidade dos fatos, o que existe é uma sociedade, uma parceria, com disfarce de contrato de prestação de serviços entre a “Prestadora” e o Contribuinte. Cumpre ressaltar que o referido contrato esteve em vigor durante todo o período da ação fiscal conforme provado abaixo.

28 Esta afirmação pode ser reforçada ainda pelos seguintes fatos:

a) Pela análise dos demonstrativos mensais de faturamento – Parceria HSR x Clínica Delfin Gonzalez Miranda Ltda (anexo 14), o “prestador” faturou contra o contribuinte R\$ 16.589.992,29 e R\$ 16.428.919,98 em 2009 e 2010, respectivamente, valores estes que representaram 25,50% e 22,70%, em 2009 e 2010, respectivamente, do total faturado pelas empresas que prestaram serviços ao contribuinte conforme os valores declarados no código “1708” nas DIRF;

b) De acordo com estes mesmos demonstrativos o contribuinte colocou a disposição da “parceria comercial” uma parcela de seus empregados. Em março de 2010, a título de amostragem, existiam cerca de 36 empregados do contribuinte a serviço desta parceria (anexo 15). Cabe lembrar que, a isenção de contribuições que beneficia o contribuinte, não o sujeita ao pagamento das contribuições previdenciárias patronais sobre a remuneração destes empregados, benefício esse que está sendo transferido para o prestador que é, como já salientado, pessoa jurídica com fins lucrativos. Trata-se de uma irregularidade gritante. Tais valores são deduzidos dos valores (RL) a pagar ao “prestador”. Destaca-se ainda nos demonstrativos (anexo 14), a dedução, dos valores a pagar ao “prestador”, despesas suportadas pelo contribuinte que estavam beneficiadas pela isenção de tributos, tais como, serviços de manutenção de equipamento, lavanderia, entre outros;

c) A partir de diligência realizada na empresa Delfin Médicos Associados Ltda, considerada no contrato - “prestadora”, onde foram analisados os seus livros contábeis, constatou-se que o seu único cliente é o Contribuinte e uma significativa vantagem com relação aos resultados fruto da partilha previstas na Cláusula 2., II e III, acima. O lucro da “prestadora” é algumas vezes maior do que o “lucro” ou “superavit” auferido pelo Contribuinte, na mesma operação. Tais informações não serão explicitadas devido ao dever de sigilo fiscal;

d) Na composição societária do “prestador” dos 15 (quinze) sócios pessoa física, 12 (doze) foram empregados do Contribuintes; e) O “prestador” é beneficiado pelo comodato de áreas previstas em contrato, áreas estas que representam ônus para o Contribuinte, pois este é locatário da área total de funcionamento do hospital, pagando ao locador quantia R\$ 759.000,00 anuais. A mesma benesse não é usufruída pelo Contribuinte, pois este aluga parte de um imóvel por R\$ 6.000,00 (seis mil reais). A locadora deste imóvel é a empresa Clínica Delfin Villas Diagnóstico por Imagem Ltda cujo sócio principal é o sr. Delfin Gonzalez Miranda, portanto, também o sócio principal da prestadora, conforme contrato de locação (anexo 16). O Contribuinte desembolsou ainda R\$ 17.844,00 (dezesete mil, oitocentos e quarenta e quatro reais), a título de serviço de reforma no mesmo imóvel, sem qualquer previsão de reembolso por parte do locador, conforme contrato de empreitada (anexo 17);

f) Parte da receita partilhada entre o Contribuinte e o “prestador” é oriunda do SUS por força de contratos/convênios que o Contribuinte possui com os entes governamentais por força da sua condição de entidade beneficente da área de saúde(filantrópica). Tal conduta é proibida pela Constituição Federal no parágrafo 2º do art. 199, que veda a destinação de recursos públicos para as instituições privadas com fins lucrativos. O parágrafo 1º do art. 199 dispõe que as instituições privadas poderão participar complementarmente do SUS, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferências as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos. Com isso o Contribuinte repassou ao seu “prestador” um benefício obtido por força da sua condição de entidade filantrópica;

g) O “prestador” foi beneficiado pelo comodato de equipamentos de informática, equipamentos de Bioimagem, móveis e utensílios previsto no item 7 do Protocolo (anexo 12). Porém parte destes bens – os equipamentos para realização de exames, na sua grande maioria, foram importados pelo contribuinte com imunidade de tributos, tanto internos quanto os de importação, conforme descrito no item 24 acima.

Em síntese, observa-se que, no entender da fiscalização, a ilegalidade do contrato é caracterizada pela cessão gratuita do espaço físico e da mão de obra, alinhada a “partilha de receitas” e ao fato de que os sócios da Delfin Médicos eram ex-funcionários da RECORRENTE.

Em sua defesa, o RECORRENTE alega que foi legal o contrato, posto que, diferentemente do que alega a fiscalização, esta modalidade de contratação aumentou o patrimônio da entidade.

Em consulta às fls. 22.615/22.624 (PDF 3 fls nº 5401/5410), observa-se que o RECORRENTE aduz que antes da celebração do contrato, a área de radiologia e diagnóstico por imagem do hospital por ela administrado era deficitária, e que os equipamentos eram antigos, sendo necessários vultuosos investimentos para aquisição de novas máquinas. A conferir (fl. 22617):

Antes de celebrar o contrato com a Delfin Médicos Associados o Recorrente

encontrava-se na seguinte situação: a) seu parque tecnológico de radiologia e imagem encontrava-se extremamente defasado; b) o resultado das operações, expressado no balanço e no relatório de auditoria independente (doc. 05, da impugnação) era preocupante; c) o resultado específico da área de radiologia e imagem era decrescente; d) a avaliação realizada pelas instituições financeiras era negativa, de modo que a entidade não tinha capacidade de endividamento; e) a entidade, despidendo dizer, não reunia recursos próprios para realizar investimentos; f) eram necessários elevados investimentos de atualização do parque tecnológico.

Alega, ainda, que como forma de garantir que o contrato fosse vantajoso para a RECORRENTE, foi estabelecido uma receita mínima em favor da entidade, no montante de R\$ 114.000,00, que correspondia ao faturamento histórico desta área do hospital.

Aduz, também, que durante o desenvolver do contrato a DELFIN investiu aproximadamente R\$ 11 milhões para aquisição de máquinas e equipamentos e que ficou a cargo desta empresa a contratação de todos os funcionários médicos, o que reduziu significativamente o seu passivo trabalhista.

No seu recurso, o contribuinte listou as seguintes vantagens do contrato (fl. 22619):

Vale a pena rememorar as vantagens, a utilidade, e mesmo a necessidade da realização do negócio jurídico: a) gerou a modernização do parque tecnológico de radiologia e imagem e, com isso, o resgate da boa imagem da instituição e o incremento direto de receita com equipamentos que antes não existiam; b) diminuiu o risco de passivo trabalhista; c) diminuiu a energia devotada diretamente ao negócio que passou a não ser gerida diretamente pela Instituição com o aproveitamento de profissionais para outras atividades; d) garantiu a percepção da receita, mínima, que já existia; e) garantiu um aumento considerável da receita; f) fez uso de expertise profissional que não possuía, • dentre outros inúmeros ganhos indiretos.

Para comprovar suas alegações, apresentou parecer econômico de fls. 16845/16866 (PDF 2 fls nº 9493/9514), no qual resta demonstrado que após a contratação dos serviços, houve crescimento na quantidade de atendimentos realizados e aumento da receita auferida.

Pois bem. Como mencionado anteriormente, o que é vedado pelo art. 14, inciso I do CTN, é que a RECORRENTE firme contrato de prestação de serviços cujo intuito seja distribuir parcela do seu patrimônio. Ademais, a entidade deve aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Apesar de reconhecer que, a primeira vista, os termos do contrato médico causam estranheza, em especial pela circunstância da associação disponibilizar, sem custo, o espaço físico e a mão de obra, bem como ficar com a menor parte da receita (apenas 15%, conforme fls. 290), entendo que – supostamente – não haveria violação ao requisito legal para a imunidade caso houvesse sido comprovado que houve aumento do patrimônio da entidade.

Contudo, o parecer econômico apresentado apenas comprova que houve aumento de atendimentos e de receitas, o que não se traduz em aumento do patrimônio da entidade. Para tanto, deveria haver aumento do superávit obtido através dos serviços de radiologia e diagnóstico por imagem.

Vejamos, em consulta à planilha acostada ao parecer denominada de demonstrativo nº 3, é possível verificar que as receitas obtidas nos anos de 2005 a 2010 foram as seguintes (fl. 16857):

Demonstrativo nº 03

Evolução da Receita dos Serviços Prestados/Delfin

Ano	Receita de serviços – radiologia e diagnóstico por imagem(R\$)
2005	11.887.224,54
2006	10.130.311,65
2007	12.865.701,40
2008	17.352.000,98
2009	19.039.093,65
2010	18.699.235,06

Por sua vez, os custos com as atividades foram descritos no demonstrativo nº 2, quais sejam (fl. 16855):

Demonstrativo nº 2

Honorários X Prestação de Serviços/Delfin

ANO	Honorários Médicos	Serviços Terceiros Assistência Médica	Honorário. Loc. Manual	Recuperação Custos.div.	TOTAL
2005	4.739.536,22	10.000,00	0,00	0,00	4.749.536,22
2006	1.619.106,61	0,00	2.500,00	0,00	1.621.606,61
2007	15.660,38	4.072.339,38	0,00	0,00	4.087.999,76
2008	237.961,86	14.593.216,25	0,00	-380.249,79	14.450.950,32
2009	220.643,44	17.785.604,82	0,00	228.383,24	18.234.611,50
2010	261.077,53	15.568.013,83	19.047,66	-1.659.428,39	14.208.710,63

Transpondo estas duas colunas em uma única tabela, verifica-se que estes foram os resultados obtidos:

Ano	Receitas	Custos	Resultado
-----	----------	--------	-----------

2005	R\$ 11.887.224,54	R\$ 4.749.536,22	R\$ 7.137.688,32
2006	R\$ 10.130.311,65	R\$ 1.621.606,61	R\$ 8.508.705,04
2007	R\$ 12.865.701,40	R\$ 4.087.999,76	R\$ 8.777.701,64
2008	R\$ 17.352.000,98	R\$ 14.450.950,32	R\$ 2.901.050,66
2009	R\$ 19.039.093,65	R\$ 18.234.611,50	R\$ 804.482,15
2010	R\$ 18.699.235,06	R\$ 14.208.710,63	R\$ 4.490.524,43

Percebe-se que, a despeito de ter havido um vertiginoso crescimento na quantidade de atendimentos e na receita auferida, houve uma grande redução dos resultados obtidos com estas atividades, que decresceram de aproximadamente R\$ 8.141.365 milhões por ano (em média) nos anos de 2005 a 2007, para R\$ 2.732.028,41 milhões por ano (em média), nos anos de 2008 a 2010 (após a celebração do contrato).

Ainda que se considere os investimentos realizados pela DELFIN, no montante de R\$ 11 milhões, como “receita” do RECORRENTE, o resultado no período de 2008-2010 seria, em média, de R\$ 6 milhões, que é consideravelmente inferior ao resultado médio obtida pelo contribuinte antes da celebração dos contratos, de R\$ 8 milhões por ano.

Alerta-se que todos estes dados de receita e despesas foram retirados do próprio parecer econômico acostado pelo RECORRENTE para justificar as vantagens auferidas pela operação.

Ademais, a forma de remuneração pelos serviços prestados se deu através da partilha da receita operacional auferida pelo RECORRENTE. Ao promover tal método de remuneração, nota-se que houve uma flagrante partilha das rendas e recursos do RECORRENTE com uma empresa privada de fins lucrativos. Como bem indagou a autoridade lançadora, por que não houve a remuneração do prestador por unidade de serviço prestado?

Com isso, verificou-se que o RECORRENTE também deixou de aplicar integralmente o seu eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Outrossim, ao partilhar o faturamento com uma empresa privada com fins lucrativos, a RECORRENTE acabou por também conceder à contratada parcela de sua receita operacional oriunda do SUS por força de contratos/convênios celebrados com os entes governamentais. Com isso, o contribuinte repassou à empresa contratada um benefício obtido por força da sua condição de entidade filantrópica, o que é vedado pelo art. 199, §2º, da Constituição Federal:

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

(...)

§ 2º É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

Deste modo, restou claro que, no caso concreto, houve diminuição significativa da quantidade de superávit auferido pela entidade imune, o que deve ser entendido como “distribuição disfarçada de rendas”, além da não aplicação integral desses resultados na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

ii) Centro de Hematologia e Terapia Celular

Tal qual levantado no tópico anterior, a fiscalização entendeu que o contrato esbarra na vedação contida no art. 14, inciso I do CTN em razão da cessão gratuita do espaço físico e da mão de obra, alinhada a “partilha de receitas” e ao fato de que os sócios do Centro de Hematologia eram ex-funcionários da RECORRENTE.

Em sua defesa, o RECORRENTE alega que foi legal o contrato, posto que, diferentemente do que alega a fiscalização, esta modalidade de contratação aumentou o patrimônio da entidade. Para comprovar suas alegações, apresentou parecer econômico de fls. 16845/16866 (PDF 2 págs. nº 9493/9514).

Analizando o parecer supracitado, verifica-se que o resultado do Centro de Hematologia no período fiscalizado era deficitário. Veja-se (fl. 16860):

Demonstrativo nº 6

Resultados do Centro de Hematologia

(Banco de Sangue/procedimentos)

SERVIÇO/ANO BANCO DE SANGUE	2005	2006	2007	2008	2009	2010
RECEITA TOTAL	2.277.121,23	3.603.467,65	3.632.135,76	2.789.565,61	1.262.471,24	1.149.269,94
CUSTO TOTAL	(3.096.539,01)	(3.713.055,21)	(4.487.731,46)	(3.226.612,91)	(3.061.530,90)	(1.164.626,72)
RESULTADO	-819.417,78	-109.587,56	-855.595,70	-437.047,30	-1.799.059,66	-15.536,78

UA HEMATOLOGIA	2005	2006	2007	2008	2009	2010 (*)
RECEITA TOTAL	170.037,34	459.105,35	609.699,25	75.518,58	3.028,42	-9.826,61
CUSTO TOTAL	(40.430,14)	(175.425,92)	(392.460,22)	(157.752,23)	(32.628,52)	(1052,57)
RESULTADO	129.607,20	283.679,43	217.239,03	-82.233,65	-29.600,10	-10.679,18

(*) nínas – Indumento Particular de Distrito de 06/10/2010

A despeito do resultado negativo, neste período foram faturadas vultuosas notas fiscais para este prestador de serviço, nos seguintes montantes (fl. 16860):

Demonstrativo nº 5

Faturamento X Valor Líquido Pago/Centro de Hematologia

ANO	Valor total faturado (NFs)	Retenção de Impostos	“Recuperação de Custos”	Valor Líquido Pago
2009	2.052.553,68	167.283,12	807.280,61	1.077.990,06
2010	1.573.491,80	116.829,58	884.540,98	572.121,31

Portanto, resta claro que o contrato com o Centro de Hematologia teve como intuito distribuir indevidamente rendimentos, posto que possibilitou que a empresa auferisse lucros (na medida em que remunerada com base na receita operacional da entidade), ao passo em que o RECORRENTE ficava no negativo, havendo clara dilapidação do patrimônio.

Assim, agiu corretamente a fiscalização ao identificar que esta conduta viola requisitos para a imunidade das contribuições previdenciárias, pelos mesmos motivos expostos no tópico anterior acerca da Delfin.

II.1.b. Remuneração dos Dirigentes

No que se refere à remuneração dos dirigentes, alegou a fiscalização que houve distribuição indevida de recursos da entidade, caracterizada pelo pagamento de remunerações indiretas aos diretores não estatutários da instituição. Alegou o fiscal que foram constituídas diversas empresas, cujos sócios eram os diretores não estatutários, e que elas receberam vultosas quantias no período fiscalizado, mesmo não tendo nenhum funcionário, e que os serviços prestados eram as mesmas atividades para quais os diretores estavam contratados. A conferir (fl. 297 e ss):

Andrea Garziera

38 De 08/2003 a 10/2009 o sr. Andrea Garziera exerceu a função de Diretor Geral do Monte Tabor. [...]

39 Não foram identificadas remunerações pagas pelo Contribuinte diretamente ao seu diretor geral. Porém foi constatado que o sr. Andrea é sócio majoritário (90% do capital social) da empresa Salva Consulting Gestão Empresarial Ltda, inscrita no CNPJ nº 06.244.574/0001-91, conforme espelho do contrato social extraído da página web da Junta Comercial do Estado da Bahia – JUCEB (anexo 25). No ano de 2009 esta empresa faturou com o Contribuinte a importância de R\$ 551.578,04, conforme relação abaixo extraída da contabilidade do Contribuinte e conforme contato e notas fiscais emitidas (anexo 26) :

Data	Cód.Conta	Valor	Histórico
21/01/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERV DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF-206 - A SALVA CONSULT
20/02/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONFORME CONTRATO- NF 208 - A SALV
25/03/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇOS CONSULTORIA EM GESTAO GERAL NF 209 - A SALVA CONSULTING GESTAO E
23/04/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERV DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF:210 - A SALVA CONSULTING GESTAO EMP
22/05/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERV DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF:211 - A SALVA CONSULTING GESTAO EMP
25/06/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERV DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF:212 - A SALVA CONSULT
24/07/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇOS DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF:213 - A SALVA CON
21/08/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇOS DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF:214 - A SALVA CON
25/09/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GEAL CONF CONTRATO NF:216 - A SALVA CONSU
23/10/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL CONF CONTRATO NF:217 - A SALVA CONS
30/11/2009	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇOS CONSULTORIA EM GESTAO GERAL NF - 218 A SALVA CONSULTING GESTAO E
23/12/2009	4204040002	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF:219 - A SALVA CONSULTING GESTAO
21/01/2010	4203020001	42.429,08	HSR - SERVIÇO DE CONSULTORIA EM GESTÃO GERAL NF:220 - A SALVA CONSULTING GESTAO
		551.578,04	

[...]

41 Causa estranheza o faturamento da empresa do sr. Andrea, junto ao Contribuinte, ainda no ano de 2009, no valor de R\$ 551.578,04, conforme tabela acima, pois, em pesquisa ao Sistema GFIP WEB, durante todo o ano de 2009 a empresa Salva Consulting não declarou qualquer empregado, declarando apenas pro labore, então quem teria prestado serviços ao Contribuinte?. Conforme mencionado no item 40, os dirigentes do Contribuinte afirmam, em 18/09/2009, que o sr. Andrea - “a mais de um ano se encontra muito ausente”. Percebe-se, com isso, flagrante distribuição de parcela do patrimônio e renda do contribuinte a esse diretor.

Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Junior e Sigevaldo Santana de Jesus

200913	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201001	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201002	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201003	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	55.125,00
201004	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201005	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	23.625,00
201006	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	24.570,00
201007	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	24.570,00
201008	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	27.405,04
201009	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51
201010	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51
201011	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51
201012	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51
201013	12659419444	1	EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JUNIOR	1210	01/11/2008	25.042,51

Em sua defesa, a RECORRENTE alega que é legal a remuneração dos dirigentes, caso eles prestem para a entidade serviços adicionais àqueles em que desempenham (fls. 22628/22630 – PDF 3 págs 5414/5416)

De início, cumpre destacar que a DRJ acatou, com relação ao Sr. Andrea Graziera, o argumento do RECORRENTE de que os pagamentos efetuados não foram suficientes para descaracterizar o conceito de ente imune da entidade, conforme trecho adiante reproduzido (fl. 22575 – PDF 3 fls. 5361):

(...) Afirma que a menor presença física do então Diretor Geral e o desenvolvimento, por ele, de outras atividades, jamais retiraram do contratado as suas atribuições e responsabilidades, o que pode ser provado por inúmeros documentos que demonstram sua atuação no ano de 2009, o que conduz ao equívoco da fiscalização em imaginar que teriam sido efetivados pagamentos à empresa Salva Consulting sem uma justa causa, com distribuição de parcela do patrimônio e renda da Instituição, o que não corresponde à realidade.

A impugnante também traz à baila o entendimento do Parecer da Consultoria Jurídica do MPAS - Parecer MPAS/CJ nº 639/1996, aprovado pelo Sr. Ministro da Pasta em 03/09/1996 no sentido de que não afeta o direito à isenção, a remuneração de dirigentes de entidades beneficentes de assistência social, por outras atividades que não as inerentes ao cargo de diretoria da estrutura estatutária.

Com razão a autuada neste ponto. Laborou em equívoco a fiscalização.

(...)

Pelas afirmações do autuado, corroborado pelas Notas Fiscais de prestação de serviços acostadas às fls. 12.407/12.419, o Sr. Andrea prestou sim serviços à Instituição no ano de 2009 e percebeu remuneração através da empresa Salva Consulting. Isto restou inconteste. A impugnante afirma, inclusive que, os pagamentos realizados no período de 10/2009 a 01/2010 decorrem de indenização (aviso prévio) prevista em contrato. Deste modo, não há que se falar em pagamento à empresa Salva Consulting sem a efetiva prestação de serviços no ano de 2009, nem em descumprimento de requisitos atinentes à isenção por este motivo.

(Grifou-se)

Ou seja, tal fato, por si só, não seria motivo para a perda da imunidade da RECORRENTE. Portanto, entendo como prejudicado os argumentos do RECORRENTE neste ponto.

Por outro lado, ultrapassada a questão envolvendo a perda da imunidade (o que se deu por outros fatos narrados neste voto), a autoridade fiscal efetuou o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos à empresa Salva Consulting, uma

vez que desconsiderou a contratação desta empresa e considerou como remuneração do Sr. Andrea, na condição de segurado contribuinte individual, os valores das Notas fiscais emitidas por esta empresa.

Neste ponto, entendo que não prospera a alegação do RECORRENTE de que foi equivocado o enquadramento do Sr. Andrea como empregado nos termos da CLT, visto que a fiscalização o considerou como contribuinte individual.

Restou evidente que os pagamentos efetuados pelo RECORRENTE em razão do Contrato de Prestação de Serviços Administrativos Terceirizados teve como destinatário a pessoa física do Sr. Andrea e não a empresa Salva Consulting (fls. 12.382/12.385). E isto fica bastante evidente com o fato de o Sr. Andrea ter cedido os direitos e obrigações decorrentes do referido contrato para a empresa Salva Consulting a partir de 06/2004, com a anuência do RECORRENTE (fls. 12.386/12.390).

Ora, o pagamento de valores à empresa que não possui empregados denota que houve evidente remuneração do Sr. Andrea através da PJ. Portanto, entendo como acertada a constatação da autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento das contribuições sobre tais valores, pois são de fato remuneração da pessoa física do Sr. Andrea realizada por intermédio de PJ.

Sobre o tema, replico os argumentos da DRJ, através dos quais reforços as minhas razões de decidir (fl. 22575):

Nos presentes autos o que se verifica é que o Sr. Andrea, contratado para prestar serviços administrativos à Entidade, foi remunerado através de pessoa jurídica da qual é sócio majoritário. Apesar do relatório fiscal tecer considerações sobre os requisitos inerentes à caracterização do segurado empregado, não restou configurado o elemento subordinação, indispensável para o enquadramento do trabalhador na categoria de empregado do RGPS. Em verdade o levantamento das contribuições previdenciárias foi realizado como remuneração paga a segurado contribuinte individual – veja-se o levantamento DG – Descaracterização PJ, constante do DD - Discriminativo do Débito, às fls. 04/19 dos autos.

Assim, a fiscalização não acusou a entidade de ter remunerado indiretamente diretor estatutário como quer fazer crer a impugnante, mas sim de ter realizado os pagamentos de seu Diretor Geral por intermédio de uma pessoa jurídica, na qual o mesmo figura como sócio majoritário e prestou pessoalmente os serviços, sem a utilização de empregados. A partir destas constatações, acertadamente concluiu a fiscalização, que a utilização de empresa interposta serviu apenas para burlar o fisco e reduzir os encargos incidentes sobre a contratação de pessoa física, considerando os pagamentos à Salva Consulting como pagamentos realizados diretamente ao Sr. Andrea, na condição de segurado contribuinte individual e lavrando o competente auto de infração para a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de pessoa física – contribuinte individual.

No que diz respeito aos pagamentos efetuados ao Sr. Eduardo Jorge Marinho e ao Sr. Sergivando Santana de Jesus, entendo que agiu corretamente a fiscalização e a decisão da DRJ.

Os argumentos apresentados pelo RECORRENTE não comprovam, de forma alguma, que havia objetos divergentes entre os serviços prestados pelas empresas e a atividade desempenhada como diretores não estatutários, tendo sido apresentado apenas alegações genéricas, fundada na divergência da descrição dos serviços contidas nas notas fiscais.

Contudo, como pontuado anteriormente, para que seja possível a contratação de serviços de diretores, é necessário que seja comprovado que o serviço foi efetivamente desempenhado e que a remuneração estava de acordo com o preço de mercado.

Apesar da remuneração ser compatível, a RECORRENTE não logrou em comprovar o primeiro requisito, qual seja, que os serviços foram efetivamente prestados.

Ora, a emissão de notas fiscais serve para operacionalizar o pagamento, e não comprova a efetiva prestação dos serviços. Qual foi o conteúdo do serviço prestado? Qual foi a forma que este serviço foi entregue? Foi entregue algum relatório? Quais os resultados dos serviços prestados? Nenhuma destas perguntas foram satisfatoriamente respondidas.

Alerta-se que os poucos relatórios que foram apresentados, dizem respeito a análises efetuadas em outros anos calendários, que não 2009 e 2010, e que não justificam os pagamentos realizados nestes períodos.

Portanto, comprovando que o RECORRENTE não conseguiu demonstrar, de maneira inequívoca, que foram prestados serviços, e que a remuneração não se deu em razão da atividade já desempenhada pelos diretores não estatutários, entendo como correto o procedimento adotado pela fiscalização.

II.1.c. Das benfeitorias no imóvel da Fondazione

Por fim, entendeu a fiscalização que houve pagamento de vantagens indevidas da RECORRENTE para sua entidade fundadora, a Fondazione San Raffaele de Milano, entidade situada na Itália.

Isto porque em 2003 o RECORRENTE alienou seu único imóvel para sua entidade fundadora e passou a alugá-lo do novo proprietário (a Fondazione San Raffaele de Milano). Neste contrato de locação, havia previsão de que a RECORRENTE seria indenizada por todas as benfeitorias que realizasse. Contudo, a despeito da previsão contratual, ao longo dos exercícios foi constatado que o RECORRENTE dispendeu aproximadamente R\$ 22 milhões em benfeitorias, inclusive a construção de prédios novos, sem ser devidamente ressarcida.

A falta de ressarcimento foi constatada através da análise da contabilidade do RECORRENTE, posto que havia uma conta contábil com a indicação de “Créditos a compensar”, mas que não foram efetuados lançamentos. Deste modo, estes investimentos em bens de terceiros foram considerados como uma forma de dilapidação do patrimônio da entidade, circunstância que também enseja a perda da imunidade, nos termos dos dispositivos legais já transcritos.

De início, cumpre ressaltar que não houve qualquer questionamento acerca do montante dos aluguéis pagos, sendo objeto de questionamento apenas as benfeitorias realizadas.

Em sua defesa, a RECORRENTE alega que, de fato, realizou diversas benfeitorias que, no período fiscalizado, ainda não haviam sido adimplidas. Contudo, no ano de 2013, a RECORRENTE utilizou o saldo credor que detinha em face da Fondazione para quitar débitos

de locação e de contratos de mútuo que haviam firmado anteriormente (fl. 22641 – PDF 3 pág. 5427):

Ocorre que, no período fiscalizado (2009 e 2010), ainda não havia ocorrido a compensação pois, para sua efetivação, necessitava-se de avaliação e concordância por parte da fundação milanese.

Estas aconteceram **em janeiro de 2013**, conforme documentos anexos (**doc. 21 que acompanha a impugnação**), que foram solicitados e exibidos ao auditor. Os valores foram se acumulando na conta do ativo 1.2.04.03.0002 aguardando a verificação e autorização para serem compensados. Tal autorização ocorreu em 07/01/2013.

O fato da compensação ter ocorrido fora do período investigado — 2009/2010 — não pode ser desconsiderado pelo tribunal administrativo, não só porque anterior à impugnação, como também porque é capaz de demonstrar a quitação (a compensação é uma forma especial de cumprimento de obrigação), o que desmonta a tese da transferência de recursos ou desvio patrimonial.

(grifos no original)

Assim, afirma que não houve qualquer dilapidação do patrimônio da entidade em benefício de seu fundador, conforme documentos de fls. 16608/16616 (PDF 2 págs. 9256/9264). Contudo, entendo que a documentação acostada aos autos não dão respaldo às alegações do RECORRENTE.

Em princípio, nota-se que muitos dos documentos estão em língua estrangeira, o que impede a interpretação de seu real conteúdo. Neste sentido, transcreve-se abaixo o teor do art. 192 do CPC, aplicado de forma subsidiário ao processo administrativo fiscal:

Art. 192. Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa.

Parágrafo único. O documento redigido em língua estrangeira somente poderá ser juntado aos autos quando acompanhado de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmada por tradutor juramentado.

Ademais, o documento de fl. 16614 (PDF 2 pág. 9262) aponta para uma possível compensação de empréstimos e de valores correspondentes a aluguéis (débitos da RECORRENTE) com créditos oriundos de outros valores, dentre os quais constariam àqueles correspondentes à benfeitorias no imóvel da Fondazione. Contudo, a análise de tais documentos em conjunto não permitem atestar, com um mínimo de certeza, que tal compensação teria de fato ocorrido.

Em princípio tem-se que o próprio documento de fl. 16614 aponta para uma divergência no montante do valor a receber pela RECORRENTE, após a compensação, segundo levantamento da Fondazione (€ 182.729,52) e o levantamento do próprio RECORRENTE (€ 818.208,64).

Além disso, conforme documentos de fls. 16615/16616, o valor transferido ao RECORRENTE foi de € 35.144,00, divergente de ambos os valores apurados acima. No final do documento de fl. 16614 há uma indicação de que a “primeira divisão” do pagamento corresponderia a 19,10% do valor total devido, contudo não foi apontado o embasamento para tal divisão do pagamento. Ademais, ao aplicar o percentual de 19,10% sobre os montantes apurados,

tanto pela Fondazione como RECORRENTE, encontra-se os valores de € 34.901,34 e € 156.277,85, respectivamente; divergentes, portanto, do valor pago de € 35.144,00.

Por fim, a transferência dos € 35.144,00 para o RECORRENTE ocorreu em 13/05/2013, ao passo que a apuração da compensação foi realizada em 10/10/2011, mais de 1 ano e meio antes da transferência do numerário.

Por tudo o acima exposto, não há comprovação efetiva de que o valor de € 35.144,00 transferido ao RECORRENTE em maio de 2013, corresponderia a eventual saldo de crédito a receber após compensação de valores. Neste sentido, entendo que não há comprovação de que houve, de fato, a compensação de débitos do RECORRENTE com supostos créditos decorrentes de despesas com benfeitorias no imóvel da Fondazione.

Como um outro argumento, o RECORRENTE afirma que, a despeito de estar construindo prédio no terreno do proprietário do imóvel (a Fondazione), tal fato teria o condão de gerar para o contribuinte o direito de se apropriar do solo, nos termos do parágrafo único do art. 1255 do Código Civil, o que aumentaria o seu patrimônio e, portanto, derrubaria a tese de dilapidação patrimonial construída pela autoridade lançadora. Neste ponto, ponderou que a decisão de primeira instância não teria compreendido a situação.

Contudo, entendo correta a interpretação da DRJ.

O art. 1255, parágrafo único, do Código Civil possui a seguinte redação:

Art. 1.255. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções; se procedeu de boa-fé, terá direito a indenização.

Parágrafo único. Se a construção ou a plantação exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de boa-fé, plantou ou edificou, adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo.

Da leitura do referido dispositivo, verifica-se que não é correta a interpretação dada pelo RECORRENTE de que a construção por ele realizada aumentaria o seu próprio patrimônio a partir da apropriação do solo de terceiro. Em princípio, segundo o referido dispositivo, para que isso ocorra é necessário que construção exceda consideravelmente o valor do terreno, o que não se demonstrou ser o caso.

Ademais, é necessário que quem edificou o faça de boa-fé, o que demandaria uma análise probatória mais robusta. No caso dos autos, o RECORRENTE tem pleno conhecimento de que o terreno pertence a terceiro, inclusive tem conhecimento da lei no sentido de que as construções são, regra geral, perdidas em proveito do proprietário, remanescendo apenas o direito a indenizações, caso tenha agido de boa-fé, nos termos do caput do art. 1255. Desta forma, construir em terreno alheio com a intenção de aquisição futura do solo não parece ser um ato de boa-fé perante o proprietário do terreno.

Por fim, o dispositivo legal prevê que a aquisição da propriedade do solo ocorrerá mediante pagamento de indenização fixada judicialmente, se não houver acordo entre as partes. Neste sentido, não há como defender o simples acréscimo do patrimônio do RECORRENTE, pois a lei demanda uma justa indenização a ser paga por este em contrapartida à aquisição do solo; não é um aumento patrimonial “gratuito” ou uma forma de usucapião.

Portanto, neste tópico, entendo que não assiste razão ao RECORRENTE em suas alegações.

II.1.d. Do descumprimento da imunidade

Da análise acima, verifica-se que alguns dos fatos imputados pela fiscalização não foram devidamente comprovados. Contudo, isto não é suficiente para afastar o lançamento em comento.

Isto porque, para que seja descaracterizada a condição de ente imune conferida ao RECORRENTE, bastava que fosse comprovado uma única transgressão aos requisitos estipulados em lei.

No presente caso, foram comprovadas as seguintes circunstâncias:

- Pagamento indevido para os prestadores de serviços DELFIN e HEMATOCENTRO.
- Pagamentos sem justificção para os dirigentes Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Junior e Sigevaldo Santana de Jesus; e
- Benfeitorias realizadas em imóvel de terceiro.

Assim, entendo que agiu bem a autoridade lançadora ao entender pelo descumprimento de requisitos necessários ao gozo da isenção das contribuições previdenciárias, conforme os já citados art. 28, incisos III e VIII, da MP 446/2008, art. 55, inciso V, da Lei nº 8.212/1991 e art. 29, incisos II e V, da Lei nº 12.101/2009; e, conseqüentemente, pela possibilidade de realizar o lançamento, nos termos do art. 26, §3º, e do art. 32 da Lei nº 12.101/2009.

II.2. Das Obrigações Acessórias. Legalidade da Multa Aplicada

De início, cumpre ressaltar que os argumentos com relação ao descumprimento das obrigações acessórias ensejar a perda da imunidade foram considerados prejudicados, posto que tal conduta não foi apontada pela autoridade fiscal como descumprimento de requisito para gozo da imunidade das contribuições previdenciárias.

Em razão do lançamento das multas por descumprimento das obrigações acessórias, importante tecer os seguintes comentários.

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa nas alegações de ilegalidade da multa aplicada, por dois principais motivos: a ausência do intuito doloso do RECORRENTE, posto que a ausência de segregação de sua contabilidade se deu por simples erro. Ademais, alega a desproporcionalidade da pena aplicável em decorrência do descumprimento destas obrigações acessórias.

Pois bem, foram lançadas duas multas por descumprimento de obrigação acessórias, quais sejam a CLF 34, por deixar de lançar em sua contabilidade os fatos geradores das contribuições previdenciárias e a CFL 59, por deixar de arrecadar, mediante desconto na remuneração paga, o valor da contribuição dos segurados empregados.

No que diz respeito a CLF 34 a multa foi aplicada pelo fato do contribuinte ter deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, pois foram contabilizados em uma mesma conta valores incidentes e não incidentes de contribuições previdenciárias, conforme detalhado pela autoridade fiscal (fl. 317):

Foram observados lançamentos na conta contábil “4203020001 – SERVIÇOS DE TERCEIROS / COOPERATIVAS – ADM” remunerações de contribuintes individuais (pessoa física) e valores pagos por serviços prestados por cooperativas e empresas em geral (pessoa jurídica), isto é, ocorreu o lançamento, na mesma conta, de parcelas integrantes e parcelas não integrantes do salário-de-contribuição, dificultando, com esta conduta, o batimento entre a folha de pagamento e a sua correta contabilização, conforme depreende a análise da relação de todos os lançamentos na referida conta, extraídos do Livro Razão (anexo 34).

Assim dispõe a Lei nº 8.212/1991

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;

Por sua vez, assim determina o Decreto nº 3.048/1999:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003) [...]

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa 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;

Assim, em que pese a ausência de dolo, o fato da RECORRENTE ter lançado em uma mesma conta contábil verbas que são base de cálculo e verbas que não são base de cálculos viola as normas acima transcritas, circunstância que enseja a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por sua vez, com relação à multa CFL 59, a fiscalização constatou que o RECORRENTE remunerou contribuintes individuais sem realizar corretamente o desconto das contribuições previdenciárias destes segurados (fl. 318), tendo o contribuinte justificado que tais diferenças se referiam a duplo vínculo de trabalho dos segurados, sem no entanto, comprovar todas as vinculações, levando à conclusão de que não foram arrecadadas, na integralidade, as contribuições dos segurados, quando do pagamento de sua remuneração. Por esta infração foi aplicada multa de R\$ 1.727,38 (um mil, setecentos e vinte e sete reais e trinta e oito centavos).

A presente multa tem fundamento no art. 283, I, “g” do RPS (Decreto nº 3.048/99):

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

(...)

g) deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço;

Em que pese a RECORRENTE ter comprovado que algumas das remunerações listadas foram incluídas indevidamente, a multa da CFL 59 é única (pode cometer 1 ou 1000 lançamentos errados na contabilidade que a multa é a mesma). Assim, a simples manutenção da acusação de uma das infrações que ensejaram a multa, implicará na manutenção integral da mesma.

Portanto, tendo em vista que o RECORRENTE não conseguiu comprovar que todos os contribuintes que deixou de reter a contribuição estavam no teto do limite individual, foi correto o lançamento da multa CFL 59.

Com relação aos argumentos de desproporcionalidade das multas aplicadas, entendo que sua análise não é possível pelo CARF, nos termos da Súmula CARF nº 2, posto que seu acolhimento implicaria em reconhecimento de inconstitucionalidade da legislação tributária. Assim, não o conheço.

Ademais, importante repisar que o descumprimento de obrigações acessórias não foi apontado no lançamento como causa da perda da imunidade das contribuições previdenciárias. Portanto, também sob tal aspecto, mostra-se prejudicada a alegação de defesa do RECORRENTE.

II.3. Aviso Prévio Indenizado

Entendo que merece prosperar a defesa apenas em relação aos valores pagos em razão de aviso prévio indenizado.

Neste tópico, a DRJ argumentou o seguinte (fl. 22582):

Como ainda não há decisão judicial definitiva a respeito da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado e como a autuada não comprova fazer parte de nenhuma ação que lhe reconheça este direito, há que ser aplicada a legislação vigente à época dos fatos.

Contudo, entendo que cabe razão ao contribuinte, pois o STJ, no REsp nº 1.230.957/RS, decidiu que tanto o aviso prévio indenizado quanto os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento por auxílio doença têm natureza indenizatória, e por conta disto não é fato gerador das contribuições previdenciárias. Segue adiante ementa deste julgamento:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. [...]

2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT).

Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na

Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano.

Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). **Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado.** Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, **por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.

[...]

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, **na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973**, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, **deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.**

Deste modo, imperioso reconhecer a impossibilidade da incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado e sobre os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento de auxílio-doença.

Sobre o julgamento do STJ, merece destaque ressaltar que foi proferida decisão determinando o sobrestamento de parte do julgado até que o Supremo Tribunal Federal julgue a constitucionalidade da cobrança de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias. Segue adiante trecho da decisão que determinou o sobrestamento:

RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 - RS (2011/0009683-6) [...] EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. **INCIDÊNCIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 985/STF. SOBRESTAMENTO. DECISÃO** [...] Ante o exposto, com fundamento no artigo 1.030, inciso III, do Código de Processo Civil, determino a manutenção do sobrestamento deste recurso extraordinário até a publicação da decisão de mérito a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do Tema 985/STF (Recurso Extraordinário 1.072.485/PR) da sistemática da repercussão geral. (Grifou-se)

O sobrestamento parcial se deu pois, no nº 1.230.957/RS, que julgou a ilegalidade da inclusão das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, também foi julgado a legalidade da incidência destas contribuições sobre o terço constitucional de férias. Contudo, esta última matéria estava pendente de julgamento do STF, razão pela qual o STJ determinou o sobrestamento dos efeitos da decisão do STJ até o término do julgamento do STF.

Assim, não há qualquer sobrestamento relacionado a parte da decisão que dispõe sobre o aviso prévio indenizado. A ausência de sobrestamento é reconhecida pela própria PGFN, que incluiu o tema na lista de dispensa de contestar e recorrer. Veja-se:

NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016

Aviso prévio indenizado. ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. **Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS.** Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. (Grifou-se)

PGFN/CRJ Nº 115/2017

[...]

a) seja dispensado de contestação e recurso o tema “incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre o terço constitucional de férias **e sobre a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade**”, promovendo-se a devida alteração da lista dispensa, nos termos do art. 2º, §4º, da Portaria PGFN/CRJ nº 502/2016, na forma proposta na presente manifestação;

De igual modo entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), conforme comprova a ementa adiante, julgada a unanimidade:

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.(CSRF. Sessão de 19/11/2020)

Além disso, a própria Administração Tributária reconhece esse ponto de acordo com a Solução de Consulta nº 31 de 23/01/2019 da COSIT assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento. A jurisprudência vinculante não alcança o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, conforme precedentes do próprio STJ. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 249 - COSIT, DE 23 DE MAIO DE 2017. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. A pessoa jurídica que apurar crédito relativo à contribuição previdenciária prevista no inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, ou requerer a restituição nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 362 - COSIT, DE 10 DE AGOSTO DE 2017. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. A jurisprudência vinculante não alcança a incidência das contribuições devidas a outras entidades ou fundos sobre o aviso prévio indenizado. Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso V; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, art. 3º; e Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016.

Tal Solução finaliza com a seguinte conclusão relacionada a esse ponto:

21. Diante do exposto, conclui-se que: 21.1. O STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do CPC, afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado; 21.2. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a RFB encontra-se vinculada ao referido entendimento;

Assim, de fato, entendo pela impossibilidade de incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

Importante esclarecer que consideram-se valores de aviso prévio indenizado apenas aqueles decorrentes de lei, e não eventuais pagamentos decorrentes de acordos pactuados entre as partes, os quais são considerados meras liberalidades e, portanto, sujeitam-se à incidência das contribuições previdenciárias.

Com isso, de acordo com as razões acima, dou provimento ao recurso do contribuinte nesse ponto para afastar o lançamento sobre as diferenças encontradas pela fiscalização em relação ao pagamento do aviso prévio indenizado previsto em lei.

II.4. Da Impugnação Específica dos Itens que Identificam os Fatos Geradores

No que diz respeito às alegações de defesa dos fatos específicos apontados pelos anexos do relatório de diligência da DRJ, considerando que o RECORRENTE não apresentou nenhum novo argumento (inclusive, sendo este tópico transcrição *ipsis litteris* da impugnação),

proponho adotar os fundamentos da decisão da DRJ (em relação à parte mantida do lançamento), com fulcro no art. 57, §3º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela portaria nº 343/2015:

Das Diferenças de Bases de Cálculo demonstradas no Anexo 35

Estagiários [parcialmente exonerado pela DRJ]

Com relação aos estagiários, após a diligência, a fiscalização afirma que devem ser exonerados do lançamento aqueles comprovados pelos documentos apresentados na impugnação, salientando que o contribuinte comprovou apenas parcialmente a existência de estagiários (anexo 04). O contribuinte em sua manifestação após a diligência afirma que *estará juntando aos autos* os demais contratos de estagiários, a fim de vê-los excluídos do lançamento. Como não foi juntado mais nenhum documento de estagiários, não há como acolher seu pedido, mantendo-se apenas a retificação proposta pela fiscalização por ocasião da diligência.

A impugnante justifica que as pessoas identificadas no Anexo 35 eram estagiários e que por equívoco foram identificados no MANAD na categoria 1 (empregado) quando o correto é a categoria 00 (estagiários), de modo que não houve incorreção em GFIP com relação aos estagiários pois eles não deveriam mesmo estar declarados em GFIP como empregados. Junta cópia dos contratos de estágio (docs. 23 e seguintes). Neste ponto assiste parcial razão à impugnante pois as pessoas para as quais foram apresentados contratos de estágio não devem figurar como empregados em GFIP conforme entendeu a fiscalização.

Desconsidero a ocorrência de infração apenas com relação aos estagiários devidamente identificados no **Anexo 04** do Relatório da Diligência. Saliento aqui que não houve autuação nem aplicação de penalidade com relação às omissões/incorreções em GFIP, conforme já explicitado no item 3.2 acima.

Pagamentos a Advogados e outros Prestadores de Serviços [parcialmente exonerado pela DRJ]

A impugnante alegou que diversos prestadores de serviços já recolhiam as contribuições previdenciárias pelo teto. Após a diligência, a fiscalização propôs a exoneração dos valores de contribuição de segurado de Oziel A. T. Guimarães, face documentos apresentados na impugnação; a exoneração de valores relativos a Orlando C. Sales nas competências 04/2009, 05/2009, 08/2009, 09/2009, 10/2009, 12/2009, 04/2010 e 06/2010, demonstradas às fls. 17072, face comprovação de remuneração em outro vínculo - mantidos os valores apurados nas competências 02/2010 e 08/2010 por falta de comprovação; quanto a Laerton Lima - documentação apresentada na impugnação foi insuficiente e na intimação da diligência o contribuinte não apresenta documento novo com relação a este segurado.

Em sua manifestação após a diligência a impugnante afirma desistir da discussão com relação a Laerton de A. Lima e alguns meses remanescentes de Orlando da Costa Sales por não dispor de documentos comprobatórios, comprometendo-se a realizar os recolhimentos das diferenças apontadas.

Após a diligência a fiscalização elaborou o **Anexo 04**, em substituição ao Anexo 35 original.

Das Diferenças de Bases de Cálculo demonstradas no Anexo 36

Médicos que já contribuem pelo teto

Alegou a impugnante que no Anexo 36 foram identificados vários prestadores de serviço, em sua maior parte médicos, em que parcela diminuta dos pagamentos que lhes foram feitos não constaria da GFIP, embora constasse na folha digital (MANAD) e/ou

na DIRF. Afirmar que todos os prestadores referidos já recolhiam o INSS pelo teto, o que diz comprovar por documentos que anexou. Também requer que seja deferida a juntada posterior de documentos hábeis a comprovar o regular recolhimento das contribuições previdenciárias desses profissionais, pelo teto máximo permitido. Com relação às situações de duplo vínculo de segurados que, por isso, já contribuíram pelo teto (Anexos 6 e 7 após a diligência), requer seja feita consulta ao sistema da RFB a fim de evitar cobrança indevida, exatamente como foi feito para o prestador de serviços Orlando da Costa Sales. Após tal verificação, comprovado que os segurados indicados já contribuíram pelo teto, requer a exoneração dos valores lançados.

As provas apresentadas pelo contribuinte, seja nos autos ou por ocasião da diligência, foram consideradas pela fiscalização. Descabe ao julgador administrativo de primeira instância carrear provas aos autos como propõe a autuada. A prova deve ser apresentada pela impugnante que, no caso, para se elidir da obrigação de descontar e recolher a contribuição dos segurados com duplo vínculo, deveria ter exigido destes a declaração de que trata o art. 67, inciso I, § 6º, da IN 971/2009, e exibi-la à fiscalização.

(...)

Das Diferenças de Contribuições de Segurados demonstradas no Anexo 38

Cálculo em separado da contribuição s/ 13º e saldo de salário

Na impugnação a autuada alega que o auditor fiscal teria juntado as bases de cálculo do saldo de salário e 13º das rescisões trabalhistas, provocando, com isso, a alteração da alíquota da contribuição de segurados, contrariando o que determina a legislação que reza que tais parcelas devem ser lançadas separadamente.

Não trouxe aos autos qualquer prova do alegado e depois, quando de sua manifestação quanto ao resultado da diligência, desiste da impugnação com relação aos valores demonstrados nos anexos 05-02 e 06-01, reconhecendo que houve um equívoco em seu sistema, que não considerou parte das verbas rescisórias para recolhimento do INSS (médias de adicional noturno pagas em decorrência da integração e reflexo no salário e as médias de horas extras).

Inconstitucionalidade da PT 408/2010 - alteração retroativa da tabela dos salários de contribuição

A impugnante alega inconsistência no Anexo 38, pois a Portaria MPS/MF nº 408, publicada em 17/08/2010, alterou a tabela dos salários de contribuição dos segurados e determinou sua aplicação retroativa a 16/06/2010. Afirmar ser inconstitucional esta retroação.

No tocante à arguição de inconstitucionalidade, ressalto que a instância administrativa não é foro apropriado para tal discussão, cuja competência é do Supremo Tribunal Federal, conforme art. 102, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal de 1988.

A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública, não podendo a autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvado somente os casos previstos no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Assim também nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

O administrador público não pode desrespeitar textos legais legitimamente insertos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN, sob pena de responsabilidade funcional.

Restam, desta maneira, prejudicadas as questões postas pela impugnante que impliquem reconhecimento e declaração, por qualquer forma, no âmbito administrativo, da ilegalidade de atos normativos.

Férias gozadas entremeando dois meses

A impugnante alega incorreção do lançamento nas hipóteses em que as férias dos empregados foram gozadas entremeando dois meses, pois a fiscalização teria considerado como devidas a integralidade das contribuições previdenciárias descontadas do empregado no mês de início de suas férias e cobrado o valor integral no mês de início das férias, quando o correto é proporcionalizar o valor das férias e respectivo desconto de acordo com o efetivo período de férias. Afirmar que todos os valores descontados dos empregados foram pagos à Previdência, não havendo qualquer omissão quanto a descontos e/ou pagamentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre as férias.

No Relatório Fiscal da Diligência, o Auditor responsável pelo lançamento explicita que realizou o lançamento a partir das folhas de pagamento (MANAD) apresentadas pelo contribuinte em confronto com as declarações por ele prestadas em GFIP e também a partir do recálculo da contribuição do segurado, quando inferior ao valor calculado com base na tabela oficial fornecida pela RFB. Que o contribuinte classificou os valores descontados dos segurados, no MANAD, de forma equivocada, resultando que o sistema não transportou para o mês seguinte os descontos sobre férias que se iniciaram no mês anterior. Afirmar a fiscalização que após análise de alguns funcionários relacionados no anexo 38, constatou diversas ocorrências em que o valor da rubrica “0196”, não declarado no mês em que consta na folha de pagamento, também não foi declarado no mês subsequente. Que intimou o contribuinte a apresentar quais empregados se encontravam na situação das férias acima indicadas e em resposta foi apresentada documentação de apenas uma funcionária (Adriana Caseiro Medeiros Kutter), a qual foi aceita e exonerado o crédito tributário em relação a esta. Assim, face à falta de prestação de informações por parte do interessado, nas situações identificadas em que a rubrica “0196” foi declarada em GFIP no mês seguinte, houve exoneração do lançamento e emitida nova relação corrigida que formou o anexo 05.

Com relação às diferenças de desconto da contribuição do segurado inferior ao valor calculado, a fiscalização esclarece que se referem a funcionários que o contribuinte considerou como duplo vínculo (situação em que não realizou o desconto ou descontou parcialmente), sem que apresentasse a comprovação do duplo vínculo e também situações em que o salário de contribuição declarado foi inferior ao recalculado pelo Auditor (quando então a contribuição do segurado foi recalculada e lançada a diferença). Para estas situações não houve nenhum fato novo que justificasse a exoneração de valores.

Em sua manifestação após a diligência a autuada repisa ter havido erro de entendimento por parte da fiscalização, destaca que o evento 0208 inserto nos contracheques (valor transportado do desconto das férias no mês subsequente) será sempre igual ao evento 0196 (valor provisionado no mês de programação das férias) que, por sua vez, será igual à diferença apontada pelo auditor no Anexo 7 para os casos de férias bipartidas. Que essa demonstração foi feita à época da defesa, limitando-se a desenvolver a demonstração por amostragem em relação à segurada, Adriana Caseiro M. Kutter, o que foi considerado na revisão feita pela auditoria, com a respectiva exoneração do lançamento, situação rigorosamente semelhante à ora demonstrada. Que identificou 516 casos idênticos no ano de 2009 e 503 no ano de 2010, resultando lançamentos indevidos na ordem de R\$ 21.047,13 e R\$ 19.955,12, respectivamente, e que devem ser exonerados dos cálculos. Que existem 52 hipóteses em 2009 e 38 em 2010 em que, não obstante não tenha havido o registro no contracheque do mês posterior ao da programação de férias (evento 0208), o desconto foi feito e o pagamento realizado. Afirmar anexar os contracheques dos empregados envolvidos e planilhas demonstrativas do alegado (Anexo 05-04, Anexo 2009 07-01 e 2010 07-01).

Através do Termo de Início de Procedimento Fiscal de Diligência (fls. 17086/17087) verifica-se que o contribuinte foi intimado em 19/01/2015 a apresentar no prazo de cinco dias, dentre outros documentos, “a relação detalhada dos empregados citados no Anexo 38 do referido PAF, que tiveram desconto segurado lançado indevidamente sob alegação de gozo de férias em meses distintos. Cumpre salientar que as cobranças deste anexo baseiam-se em informações de folhas de pagamento apresentadas pela empresa (MANAD), indicando o desconto pela empresa e a não declaração dos descontos”. Em petição datada de 20/01/2016 (fls. 17088) o contribuinte solicita dilação do prazo por mais 30 dias, sendo-lhe concedido mais 15 dias de prazo a partir de 26/01/2015 - conforme aposto pelo Auditor responsável pela autuação, na mesma fl. 17088. Ao atender à solicitação fiscal (fls. 17089/17091) a fiscalizada esclarece que as informações lançadas no MANAD correspondem ao valor bruto da folha do mês para o recolhimento do INSS; que o sistema de folha de pagamento processava o desconto do INSS do mês, do período do mês correspondente ao início das férias e a previsão do mês seguinte, todos dentro do próprio mês de início das férias; que assim, o contra cheque do mês de início das férias ilustra os valores de base do desconto referente ao INSS e no contra cheque do mês seguinte o evento é demonstrado como base para que seja efetivado o recolhimento do INSS do período das férias referente àquela competência e, para ilustrar como eram feitos os cálculos, anexa as informações referentes a Adriana Caseiro Medeiros Kutter, competência 12/2010 e 01/2011.

Daí pode-se constatar que o sujeito passivo foi devidamente intimado a apresentar a relação detalhada dos empregados que tiveram desconto de INSS sobre férias gozadas em meses distintos, mas se limitou a comprovar à fiscalização esta ocorrência em relação a apenas uma segurada.

Agora, após a ciência do resultado da diligência, vem aos autos para trazer documentação relativa a esta mesma situação, que diz ser pertinente a mais de mil empregados.

S.m.j. o prazo para apresentação destas provas venceu em 10/02/2015. De qualquer sorte, em respeito ao princípio da verdade material, procedi à verificação dos documentos e demonstrativos juntados e chego à conclusão que são insuficientes para a comprovação do alegado. Explico:

- 1) A apuração e o recolhimento das contribuições previdenciárias são realizados por competência e por estabelecimento do contribuinte;
- 2) As folhas de pagamento do contribuinte e as correspondentes GFIPs, também, de modo a tornar possível a conferência e o cruzamento entre seus dados;
- 3) Os documentos anexados pelo contribuinte a este processo, com a intenção de comprovar incorreção no lançamento quanto à contribuição dos segurados nas situações em que as férias iniciam num mês e terminam no mês subsequente, intitulados “Demonstrativos de Pagamento Mensal”, estão separados mensalmente à fls. 2074 a 2248, porém, não contém identificação da filial a que se referem, não estão acompanhados das folhas de pagamento nem das GFIPs correspondentes;
- 4) As planilhas anexadas pelo sujeito passivo por ele denominadas “Anexo 05-04” (fls. 19695/19716), “Anexo 2009 07-01” (fls. 19718/19726) e “Anexo 2010 07-01” (fls. 19728/19737) trazem em seu corpo duas colunas, identificadas como “INSS Férias próximo mês – 0196” e “Base INSS mês seguinte recolhimento – 0208” porém, não obedecem qualquer ordem, seja da competência a que se referem as pretensas informações, seja de estabelecimento, seja ordem dos nomes dos segurados;
- 5) Assim, tenho que as planilhas e os documentos anexados não pontuam as diferenças a que o contribuinte quer se referir, não demonstrando de forma inequívoca o erro no lançamento. Portanto, não é possível sua aceitação como prova para a retificação de

crédito tributário legalmente constituído por Autoridade Fiscal, com base nos critérios e padrões estabelecidos na legislação previdenciária.

(...)

Reclamatórias Trabalhistas

A impugnante alega que as contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas salariais dos acordos judiciais e extrajudiciais referidos no lançamento (Anexo 06), foram quitadas com a fiscalização e homologação judicial, estando extintos os processos.

Conforme relatado pela fiscalização, as contribuições lançadas sobre as reclamações trabalhistas são as contribuições patronais, que se tornaram exigíveis a partir da constatação de que a entidade não detém direito à isenção das contribuições sociais/previdenciárias. Portanto não há reparos a fazer.

Contribuições para Terceiros - devidas por entidade não isenta

Da mesma forma com relação às contribuições devidas a terceiros pois a instituição que não faz jus à isenção, deve contribuir para estas entidades, da mesma forma que as empresas em geral.

II.5. Natureza Confiscatória da Multa. Inadequação da Incidência Dos Juros

Neste ponto, também entendo não merecerem prosperar os argumentos recursais.

O RECORRENTE afirma que a multa aplicada teria efeito confiscatório. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Ocorre que essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto aos juros aplicados, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, apenas para afastar da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de aviso prévio indenizado decorrente de lei, e não eventuais pagamentos decorrentes de acordos pactuados entre as partes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim