



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.725996/2018-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.330 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2023
Recorrente SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

Aqueles requisitos obrigatórios estabelecidos no Código Tributário Nacional para exercício da imunidade e isenção tributária de entidade beneficente foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988.

As determinações do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 são válidas e aplicáveis ao tempo dos fatos geradores, ano de 2014.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. REQUISITOS.

A distribuição de parcela do patrimônio ou rendas da entidade e o descumprimento de obrigações acessórias tributárias impedem a fruição da imunidade e isenção tributária das contribuições previdenciárias.

MÉDICOS EMPREGADOS. NÃO CREDENCIAMENTO A PLANO DE SAÚDE. HONORÁRIOS.

Os serviços prestados ao empregador por médicos empregados sob regime de forte subordinação jurídica, sujeitos a alteração a qualquer tempo pelo empregador da sua grade horária e do seu turno de trabalho, não podem ser dissociados do contrato de trabalho empregatício existente.

Os honorários médicos pagos pelo empregador ao profissional empregado, em apartado do salário, relativo a função de atendimento usual, com base estritamente no fato de o médico não ser credenciado ao plano de saúde do cliente, têm natureza salarial e decorrem da relação jurídica de trabalho empregatício existente.

RESIDENTES MULTIPROFISSIONAIS. FILIAÇÃO AO RGPS.

Deve obrigatoriamente contribuir, na qualidade de contribuinte individual, o residente em área profissional da saúde contratado na forma da Lei nº 11.129/2005.

Recurso Voluntário improcedente

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencida a conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, que deu-lhe provimento. Os conselheiros Gregório Rechmann júnior, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto e José Márcio Bittes acompanharam o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 26/10/2018 foram constituídos Créditos Tributários - CT para cobrança de contribuições sociais previdenciárias incidentes e não pagas sobre as Rubricas Empresa, GILRAT e FAP, conforme Auto de Infração de fls. 11 e ss; Terceiros ao amparo do Auto de Infração de fls. 31 e ss, ciência pessoal de ambas as exações neste mesmo dia, fls. 2/3, cujos CTs são referentes às competências de janeiro a dezembro de 2014, inclusive 13º salário, obtidos com base no cotejo entre dados declarados em DIRFs e aqueles informados em GFIPs, sendo os créditos de valor originário, acrescido de juros e multas de ofício **no montante de R\$ 144.961.366,05**.

A exação foi precedida de ação fiscal, conforme Mandado de Procedimento nº 0810400.2017.00152, iniciada em 22/03/2017, fls. 157/159 e encerrada em 26/10/2018, fls. 2/3, está instruída com relatório (Refisc), circunstanciando fatos e fundamentos jurídicos, fls. 59 a 92.

Em apertada síntese, a primeira motivação do lançamento previdenciário é a **AUSÊNCIA da Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS**, tendo pedido de concessão/renovação de competente certificado indeferido, estando ao tempo da autuação em fase de recurso administrativo.

Consta também do Refisc que a autuada descumpriu imperativos legais, com as seguintes práticas:

- Adoção de critérios próprios (bolsa cruzada), diferentes daqueles permitidos na legislação, **quanto à distribuição dos resultados financeiros da entidade, descumprindo o inc. V, art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009;**

- Pagamento de honorários médicos sem o devido recolhimento previdenciário, com o uso de contratação entre pessoas jurídicas em uma triangulação financeira:

5.39 De todo o exposto temos: a SCEI era contratada para a prestação de serviços médico-hospitalares e lançava na conta 415103130 as despesas com os honorários dos médicos utilizados na execução do que fora contratado. Esses honorários eram declarados em DIRF sob código 0588 - Trabalho sem Vínculo Empregatício, mas não eram informados em GFIP. Porém, esses médicos eram, concomitantemente, informados em DIRF sob o código 0561 -Trabalho Assalariado.

- Pagamento de bolsa a residentes da área da saúde e auxílio alimentação em pecúnia sem o devido recolhimento dos tributos;
- Descumprimento de obrigação acessória, nos termos em que prevê o art. 32, inc. IV da Lei n.º 8.212, de 1991, **ensejando por esse motivo também a perda do direito à isenção, conforme art. 29, inc. VII da Lei n.º 12.101, de 2009;**

A autoridade tributária juntou cópia de documentos utilizados durante a fiscalização e também obtidos em seu curso, no intuito de instruir o processo administrativo fiscal, conforme fls. 160 a 1.667.

II. DEFESA

Irresignada com o lançamento, a contribuinte, representada por advogado, instrumento a fls. 1.801/1.802, apresentou defesa em 23/11/2018, peça juntada a fls. 1.673 e ss, com farta jurisprudência.

a) PRELIMINAR

A interessada aduziu em preliminar que o embasamento da exação se deu sobre presunção de descumprimento da legislação, nos seguintes termos:

112. Ora, alegar a existência de vínculo de emprego em relação de prestação de serviço autônoma, por mera presunção, sem sequer sopesar a existência dos elementos caracterizadores, militando no mero argumento de ser inadmissível que um empregado preste serviços ao seu empregador, contudo, sem verificar as singularidades desta prestação de serviços que lhe afastam da relação de emprego, gera nulidade absoluta ao lançamento, pois como salientado na jurisprudência acima, a fiscalização tem o dever de, ao interpretar o descumprimento da norma, demonstrar a situação fática e não apenas presumir seu desatendimento

113. Neste sentido, a fala constante do relatório que presume o descumprimento de obrigação acessória é omissa e por consequente nula, vez que não carrega aos lançamentos combatidos argumento hábil a impor sanção à Impugnante.

b) MÉRITO

São as alegações:

- **Natureza jurídica da autuada e certificação**

Informou ser Entidade Beneficente de Assistência Social, portadora de certificação (CEAS/CEBAS) desde 1975 e se diz estar de acordo com a legislação para fazer jus à imunidade tributária, para além disso também reforça o cumprimento do art. 14 do Código Tributário Nacional, com o acréscimo de que o último certificado (CEBAS) recebido, ao amparo do Processo n.º 71010.003551/2009-09, foi objeto de pedido de renovação, Processo n.º 23000.011244/2012/65, este ainda em fase de recurso administrativo, tendo também a entidade obtido decisão judicial favorável em ação mandamental, MS n.º 1021315-57.2018.4.01.3400, de trâmite perante o juízo da 16ª Vara Civil da Seção Judiciária do Distrito Federal, amparando o direito até decisão final da administração quanto ao certificado.

- **Inconstitucionalidade da lei tributária**

Aduziu que os dispositivos da Lei n.º 8.212, de 1991 são inválidos ao destoarem do conteúdo da norma constitucional estabelecido no §7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988. Acrescenta também precedente fixado no Tema 32, referente ao Recurso Extraordinário n.º 566.622-1, marcado por repercussão geral e já com decisão definitiva, que determina a obrigatoriedade de lei complementar para disciplinar requisitos de gozo quanto à imunidade.

- **Bolsas de estudo**

A autuada informou fornecer bolsas no ensino superior através da Pontifícia Universidade Católica de Campinas, aderindo ao Programa Universidade para Todos – ProUni e também no ensino básico pelo Colégio Pio XII, observando os critérios da Lei n.º 12.101, de 2009.

Quanto à finalidade dos benefícios identificados pelo fisco por desvio, alegou o seguinte, fls. 1.719:

75. Contudo, o entendimento manifestado pelo Fisco em seu relatório fiscal, alegando suposto desvio de finalidade e descumprimento do art. 29, inciso V, da Lei n.º 12.101/09, ignora a real finalidade da concessão de tais benefícios que, em sua realidade, tratam-se de abatimentos no sentido de apoiar a política nacional de incentivo à educação, numa proposta conjunta - qualitativa e quantitativa - na direção do desenvolvimento nacional, nesta relevante e imprescindível vertente educacional, cuja cooperação das universidades privadas brasileiras, tem valor inestimável.

76. Portanto, insta reforçar que a Impugnante, atendendo suas finalidades estatutárias, além de cumprir as normas consignadas na Lei Ordinária n.º 12.101/09, superando os quantitativos mínimos de bolsas e respeitando os critérios socioeconômicos nela exigidos, também concede outras bolsas de estudos visando o acesso à educação em sentido maior que só o consignado nesta legislação ordinária.

77. Contudo, na distorcida visão da fiscalização, o adicional incremento na concessão de outras bolsas que visam única e exclusivamente o constitucional direito à educação, bem como atendimento à própria finalidade estatutária da Impugnante, traduzem-se em eventual distribuição de resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio.

78. E mais, na sua visão distorcida, afirma inexistente e inadequada vedação absoluta às Entidades Benéficas de realizar qualquer espécie de bolsas, salvo as que atendam os critérios consignados em lei ordinária, ou seja, a Lei 12.101/09....

- **Honorários médicos**

Aduziu que valores pagos a esse título não correspondem a salário, mas ao cumprimento de contratos com planos de saúde, caracterizando-se tão só como repasses a estas entidades e prosseguiu nos seguintes termos:

102. Com o devido acatamento, a fiscalização excede ao afirmar a inadmissibilidade de um empregado que presta serviço diretamente relacionado com a atividade fim da empresa, quando seus serviços são utilizados no cumprimento de um contrato de prestação de serviço, também relacionado diretamente com a atividade fim e os valores percebidos a esse título não são considerados remuneração.

Quanto a diferença encontrada em relação a registros contábeis, onde o mesmo profissional tem anotação como assalariado (Código 0561) e também sem vínculo de emprego (Código 0588), informou se tratar, em um e outro caso, de estar o médico operando para a autuada ou para os planos de saúde, conforme abaixo extraído:

105. Repare: a presunção esvaziada de fundamentos não pode caracterizar que o profissional médico, ao atender as disposições dos contratos com os planos de saúde, estava realizando sua contratação Laboral com o Hospital, notadamente por ter, a fiscalização, a esse respeito deixado de analisar qualquer fato acerca da possibilidade do profissional médico recusar o atendimento, atender ou não em horários diversos ao de seu contrato de trabalho, que para referidos atendimentos não existia carga horária a cumprir.

(...)

109. Neste compasso, nos parece que a fiscalização não logrou êxito em demonstrar que durante o atendimento aos contratos da Impugnante com os planos de saúde, convênios e cooperativas, os profissionais médicos exerciam a relação de emprego havida com a Impugnante, pelo contrário, restou patente que atuavam pelas informações da autuada que tais profissionais, no atendimento dos aludidos contratos, atuavam em prestação de serviço autônomo e dissociado da sua relação de emprego.

- **Residentes e bolsas de residência multiprofissional**

Aduziu que, em suas atividades variadas, para além de fornecer serviços de saúde também ministra ensino, segundo regimes e regimentos próprios e diferentes, inclusive também divergente quanto à última atividade:

116. Esclarece a Impugnante que a residência multiprofissional (ou multidisciplinar) é uma modalidade de ensino de pós-graduação lato sensu, voltada para a educação em serviço e destinada às categorias profissionais que integram a área da saúde, excetuada a área médica, a qual é regulada pela Lei 9 6.932/1981.

Prosseguiu no entendimento de que as atividades de ensino não possuem liame, quanto à natureza jurídica, com relação de emprego e que está diante de contribuinte facultativo, nos termos da lei:

120. Ao que se percebe, dadas as características do programa de residência multiprofissional, bem como a natureza jurídica do contrato de prestação de serviços

educacionais, que é diverso de um contrato de trabalho, **não se está diante de uma relação de emprego**, impossibilitando o enquadramento dos residentes multiprofissionais como empregados para fins de classificação como segurados obrigatórios. (grifo do autor)

121. Tem-se ainda que o residente multiprofissional não pode ser classificado como trabalhador avulso, já que desenvolve suas atividades sob o regime de exclusividade. Também não pode ser considerado segurado especial, pois não atende a nenhum dos requisitos no inc. VII do art. 12 da Lei 8.212/1991.

122. **Assim, diante do exposto, restaria o enquadramento do residente multiprofissional como contribuinte facultativo**, de acordo com o art. 14 da Lei 8212/1991: (grifo do autor)

Fez comparação com a legislação isentiva, relativa ao Imposto de Renda:

128. Ainda com relação às bolsas de residência multidisciplinar, chama atenção a Impugnante para o artigo 261 da Lei nº 9.250 de 1995 que dispõe sobre a não incidência de Imposto de Renda sobre as mesmas, uma vez que as bolsas de estudo e de pesquisa recebidas pelos médicos-residentes são isentas do imposto de renda desde que sejam recebidas exclusivamente para realizar estudos e pesquisas e não representem uma contraprestação.

c) PEDIDO E CÓPIAS DOCUMENTAIS JUNTADAS

Requeru, por fim, a improcedência do lançamento e consequente anulação do crédito tributário.

Juntou cópia de documentos conforme fls. 1.742 a 1.807 e protestou por todas as provas em direito admitidas.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), DRJ/SDR, **deu parcial procedência à impugnação**, conforme Acórdão nº 15-46.098, de 26/02/2019, **acatando como válida a certificação CEBAS da entidade, contudo, considerou descumpridos os demais requisitos apontados na exação**, necessários à fruição da imunidade tributária, **mantendo o crédito tributário original**, com os acréscimos legais.

Abaixo se transcreve a ementa do referido julgado:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

As ações judiciais que tramitam no STF para julgar, em controle concentrado, a constitucionalidade do já revogado art. 55 da Lei nº 8.212/1991 não transitaram em julgado, não discutem a Lei nº 12.101/2009 e têm por tendência firmar jurisprudência pela recepção dos requisitos insculpidos no art. 14 do CTN para a fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal e pela inconstitucionalidade formal de dispositivos de lei ordinária no que extrapolem o definido no artigo 14 do CTN.

Os requisitos estabelecidos no art. 29 da Lei nº 12.101/2009 permanecem válidos e aplicáveis.

CEBAS. INDEFERIMENTO. PRODUÇÃO DOS EFEITOS.

A certificação da entidade beneficente de assistência social permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado. Sendo a decisão pelo indeferimento do pedido de renovação, produzirá efeitos a partir da data da sua publicação, permanecendo válida a certificação até então.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. REQUISITOS.

A distribuição de parcela do patrimônio ou rendas da entidade e o descumprimento de obrigações acessórias tributárias impedem a fruição da imunidade tributária da cota patronal das contribuições previdenciárias.

MÉDICOS EMPREGADOS. NÃO CREDENCIAMENTO A PLANO DE SAÚDE. HONORÁRIOS.

Os serviços prestados ao empregador por médicos empregados sob regime de forte subordinação jurídica, sujeitos a alteração a qualquer tempo pelo empregador da sua grade horária e do seu turno de trabalho, não podem ser dissociados do contrato de trabalho empregatício existente.

Os honorários médicos pagos pelo empregador ao médico empregado, em apartado do salário, em função de atendimento usual, com base estritamente no fato de o médico não ser credenciado ao plano de saúde do cliente, têm natureza salarial e decorrem da relação jurídica de trabalho empregatício existente.

RESIDENTES MULTIPROFISSIONAIS. FILIAÇÃO AO RGPS.

Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual o residente em área profissional da saúde, contratado na forma da Lei nº 11.129/2005.

O contribuinte foi regularmente notificado da decisão *a quo* em 12/03/2019, conforme fls. 1.996 e 1.999.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 25/03/2019, precisamente às 18:36:09, fls. 2.001, a recorrente, por advogado representada, instrumento a fls. 2.096, interpôs recurso voluntário, juntada a fls. 2.002 e ss.

A peça recusal repete aqueles mesmos argumentos jurídicos e jurisprudenciais postos na impugnação, com os seguintes acréscimos:

a) PRELIMINAR

Alega nulidade da decisão de piso em razão da falta de unanimidade no acórdão não estar acompanhada da descrição daquela matéria em que houve divergência entre os julgadores, prosseguindo nos seguintes termos:

31. Neste espeque, não é possível que uma decisão NÃO unanime surta seus efeitos e seja tida como válida sem apresentar além dos julgadores vencidos a qual matéria restaram derrotados, notadamente, em um julgamento realizado por 03 três julgadores.

32. A omissão quanto à matéria vencida é causa de nulidade do acórdão que, necessariamente, deve ser republicado com a integralidade da sua discussão, sob pena de, não ocorrendo a republicação com a discussão integral, gerar cerceamento ao princípio do contraditório e da ampla defesa o que acabaria por eivar de vício insanável o próprio julgado.

(...)

35. Dessa forma, necessário, que se reconheça a nulidade do acórdão ora combatido, determinando sua republicação para fazer constar do Acórdão no 15-46.098 da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, além dos julgadores vencidos a matéria em que foram vencidos.

b) MÉRITO

• **Certificação de Entidade Beneficente**

Quanto a esse tema, acresce que somente em 22/02/2019 teve decisão favorável, já em fase recursal, **para anular o ato administrativo de indeferimento quanto à certificação de entidade beneficente (CEBAS)**, com a determinação de reanálise do pedido feito pela recorrente para reconhecimento do direito nos autos do Processo nº 23000.011244/2012-65.

c) CONCLUSÃO

Por derradeiro, pugna a recorrente pelo provimento de seu recurso interposto, haja vista entender que a exação é, a um só tempo, infundada, incabível e ilegal.

Foram juntadas cópias relativas às últimas assembleias realizadas na sociedade da recorrente, cópia do estatuto, conforme fls. 2.056 e ss.

Sem contrarrazões, fls. 2.100, é o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele tomo conhecimento, juntamente com as cópias das últimas informações da sociedade juntadas na peça recursal.

II. PRELIMINARES

Antes de adentrar no mérito, cumpre analisar duas preliminares:

a) NULIDADE DA EXAÇÃO

A recorrente aduz que o embasamento da exação se deu sobre presunção de descumprimento da legislação, contudo verifiquei no relatório fiscal de fls. 59 a 92 e também na fundamentação legal que consta dos autos de infração, fls. 29, 35/42 e 56/57, **que o lançamento se alicerça sobre ampla exposição de fatos detectados no curso da fiscalização previamente realizada, amplamente documentado e com devida fundamentação.**

Portanto, em que pesem as respeitadas argumentações da recorrente, tratando-se de processo administrativo fiscal, destaco que houve cumprimento daqueles requisitos obrigatórios e relativos à peça inicial acusatória e constitutiva de direito, o auto de infração, nos termos em que rege o art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Para além disso, também não se configura qualquer daquelas hipóteses legais do art. 59 de referido decreto, já que resta suficientemente comprovado nos autos o amplo e exaustivo uso do direito à defesa e os autos de infração, atos e termos anteriores foram praticados, todos, por quem de direito.

Sem razão a recorrente.

b) NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA

Alega nulidade da decisão de origem em razão da falta de unanimidade no acórdão não estar acompanhada da descrição daquela matéria em que houve divergência entre os julgadores.

Resta porém que o Acórdão n.º 15-46.098 cumpriu o rigor dos arts. 27 ao 31, especialmente este, todos do Decreto n.º 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal e não há preterição do direito de defesa em referido documento, tampouco a configuração de outra hipótese de nulidade prevista no art. 59 deste mesmo decreto.

Igualmente sem razão a recorrente.

III. SANEAMENTO DO PROCESSO E MATÉRIA EFETIVAMENTE DEVOLVIDA PARA NOVO JULGAMENTO

Primeiramente, importante que se destaque a procedência parcial da impugnação **no que tange à validade do CEBAS, ao tempo daqueles fatos geradores objeto do lançamento**, conforme se depreende da decisão de origem:

Do teor da lei e da sua regulamentação, mesmo tendo esta sido publicada somente em meados de 2014, e da constatação de que a decisão pelo indeferimento do pedido de renovação do CEBAS só foi publicada em 16/04/2018, **concluo, independentemente dos efeitos do recurso administrativo por ela apresentado, que o CEBAS da SCEI estava válido durante todo o ano de 2014. Portanto, a entidade cumpriu o requisito exigido pelo caput do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, não sendo ele óbice para a fruição da imunidade tributária no período de apuração do lançamento.**(grifo do autor)

Portanto, **a matéria efetivamente devolvida a julgamento diz respeito ao direito à imunidade quanto às contribuições previdenciárias, parte patronal, e também isenção no caso do lançamento relativo a terceiros, levando-se em conta a aceitação, *in casu*, de requisito legal obrigatório, o CEBAS.**

IV. MÉRITO

Por se tratarem os argumentos recursais daqueles mesmos também apresentados na impugnação adoto os fundamentos da decisão recorrida, já que também são os meus, nos termos do art. 57, §3º, Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, mediante a transcrição do teor do

Acórdão n.º 15-46.098 (voto do relator), **quanto à matéria efetivamente devolvida**, fls. 1.952/1.979:

4 Requisitos para o gozo da imunidade

A Constituição Federal prevê, no seu art. 195, § 7º, a possibilidade de as entidades beneficentes de assistência social gozarem da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias, desde que atendam aos requisitos estabelecidos em lei. Assim dispõe o referido dispositivo constitucional:

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.

[...]

A Lei n.º 8.212/1991, atendendo ao comando constitucional acima, estipulava, no seu art. 55, os requisitos necessários para a obtenção da isenção das contribuições previdenciárias, possibilitando que a norma constitucional produzisse efeitos.

O art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 foi revogado pela Medida Provisória n.º 446/2008, que, no seu art. 28, trouxera nova sistemática à regulamentação dos procedimentos de isenção de contribuições para a Seguridade Social. Porém, a Medida Provisória n.º 446/2008 não foi apreciada pela Câmara dos Deputados no prazo previsto pela Constituição Federal, razão pela qual somente teve vigência no período de 10/11/2008 a 12/02/2009, de modo que, a partir de 13/02/2009, retornou ao campo jurídico o anterior dispositivo legal (art. 55 da Lei n.º 8.212/1991) a disciplinar a isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Tal situação perdurou até a edição da Lei n.º 12.101/2009, publicada em 30/11/2009, quando, mais uma vez, foi revogado o art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Dispõe o art. 29 da Lei n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

~~*I — não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remunerações, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos.*~~

~~*I — não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (Redação dada pela Lei n.º 12.868, de 2013)*~~

I — não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser

remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei n.º 13.151, de 2015)

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

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

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

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

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

VII — cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

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

Tramitam no Supremo Tribunal Federal dois processos principais, mediante os quais está sendo julgada a constitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991: o Recurso Extraordinário n.º 566.622/RS, com repercussão geral, e a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028 (apenas as ADIs 2.036, 2.228 e 2.621) foi objeto de julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, cujo acórdão foi publicado em 08/05/2017 (DJE n.º 95). A ementa do acórdão encontra-se expressa da seguinte forma no sítio eletrônico da Corte:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE

PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. "[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos

para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.". 2. "Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente 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 observadas por elas". 3. Procedência da ação "nos limites postos no voto do Ministro Relator". Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente. [negritei]

O resultado do julgamento, finalizado em 02/03/2017, com publicação em 06/03/2017, restou descrito da seguinte forma:

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. Aditou seu voto o Ministro Marco Aurélio, para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991, na redação conferida pelo art. 1º da Lei 9.732/1998. Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017. [negritei]

No seu voto, que restou vencedor, o Ministro Teori Zavascki manifestou-se conclusivamente da seguinte forma:

Sem dúvida alguma, essas referências jurisprudenciais serviram de lastro para a aprovação das leis ordinárias sobre o tema, inclusive no que diz respeito à Lei 12.101/2009, hoje vigente, e que, não sendo aqui objeto de ataque, não há de ser diretamente afetada, em sua validade, pelo resultado deste julgamento.

Nada obstante, caso a tendência que por enquanto se anuncia venha a se confirmar, a presunção de constitucionalidade desse diploma certamente será submetida aos mais variados abalos, sendo bastante previsível que venha inclusive a ser desconstituída por decisões proferidas em sede de controle difuso. Trata-se de um juízo de consequência que não pode ser ignorado.

E, no caso de declaração de inconstitucionalidade da Lei 12.101/2009, passarão a ser aplicados como parâmetros para a concessão da imunidade de contribuições sociais apenas os requisitos do art. 14 do CTN, que são evidentemente insuficientes para garantir que o art. 195, § 7º cumpra as finalidades para as quais a Constituição Federal o direcionou. Isso sem considerar o substancial impacto orçamentário que causaria no plano do orçamento da seguridade social.

Tendo em vista a antecipação dessas consequências, é pertinente sugerir que, na eventualidade de ser acolhida a tese de inconstitucionalidade formal também quanto às normas de procedimento, considere o Plenário a possibilidade de proclamar uma decisão sensível a esse cenário. [...]

[...]

Sugere-se, assim, quanto ao Tema 32, seja consolidada, para efeitos de repercussão geral, a tese de que a reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

Contra a referida decisão, foram opostos embargos de declaração pelo requerente, que se encontram pendentes de julgamento.

O tema 32 da repercussão geral, no RE 566.622/RS, recurso extraordinário "em que se discute, à luz dos artigos 146, II; e 195, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, que dispõe sobre as exigências para a concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social", foi julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria e nos termos do voto do relator, Ministro Marco Aurélio, devidamente publicado em 23/08/2017 no DJe, com a seguinte ementa:

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

A decisão foi nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: "Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar". Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017. [negritei]

No relatório do acórdão, elaborado pelo Ministro Marco Aurélio, consta o resumo do pedido constante do recurso extraordinário provido:

*No extraordinário, de folha 605 a 630, admitido no Regional, a recorrente, em preliminar, argui a repercussão geral da matéria. No mérito, alega a transgressão aos artigos 146, inciso II, e 195, § 7º, do Texto Maior. Aduz que o aludido § 7º estabelece verdadeira imunidade tributária e, nesse sentido, os requisitos devem ser veiculados por lei complementar nos termos do artigo 146, inciso II, que requer norma da espécie para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. **O Código Tributário Nacional, ante o princípio da recepção, seria esse diploma complementar, apontado o artigo 14 como o dispositivo específico a tratar do tema.***

Sustenta a ausência de entendimento consolidado do Supremo quanto à constitucionalidade do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991. Enfatiza a circunstância de o Tribunal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028, haver se mostrado favorável à tese da exigência de lei complementar, embora tenha mantido, em cognição precária, a eficácia do referido preceito. Alfim, buscar ver declarado o direito à imunidade pleiteada, porque, consoante destaca, atende às condições do artigo 14 do Código Tributário, e anulados os débitos tributários exigidos.

[negritei]

O voto do Ministro Marco Aurélio, que restou vencedor, resolveu a questão da seguinte forma:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código. [negritei]

Contra a referida decisão, foram opostos embargos de declaração pela União, por meio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 12/09/2017, que se encontram, até a data de hoje, pendentes de julgamento, conforme pesquisa realizada no sítio da Suprema Corte.

Faço aqui um destaque que o Recurso Extraordinário RE 566.622/RS transitou em julgado em 27/09/2022, a ADI 2028 igualmente e em 16/05/2020.

Por oportuno, também destaco o resultado da ADI nº 4480-DF, conforme acórdão abaixo transcrito, já com registro de trânsito em julgado em 24/04/2021, **ação que discutiu a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº 12.101, de 2009:**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal**, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, **julgar 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. Brasília, Sessão Virtual de 20 a 26 de março de 2020.

Prossigo na transcrição do Acórdão nº 15-46.098 (voto do relator):

As duas decisões do Plenário do STF no RE 566.622/RS e na ADI 2028 ainda não são definitivas, pois foram recorridas. No entanto, da sua análise, conclui-se que a jurisprudência que está sendo firmada pelo STF é pela exigência de:

- reserva de lei complementar 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 observadas por elas**";(grifo do autor)
- lei ordinária para a definição de "**aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo**".(grifo do autor)

Verifica-se, então, que não está se concretizando o risco apontado pelo Ministro Teori Zavascki de acolhimento pelo STF da tese de inconstitucionalidade formal da lei ordinária também quanto às normas de procedimento.

Conclui-se também das duas decisões que nenhuma das duas ações tem por alvo o artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 e que está se delineando no STF a jurisprudência no sentido de que o artigo 14 do CTN foi recepcionado pela Constituição Federal para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas tanto no artigo 150, VI, como no artigo 195, § 7º, ambos da Constituição Federal. A jurisprudência da Corte Suprema também está a consolidar a validade dos dispositivos de lei ordinária que estabelecem requisitos ou contrapartidas contidos no art. 14 do CTN. É o que se infere da decisão pela inconstitucionalidade formal

do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 estritamente no que extrapola o definido no art. 14 do CTN.(grifo do autor)

Restam, portanto, de aplicação obrigatória pela Administração Tributária as normas contidas no artigo 14 do CTN e no art. 29 da Lei n.º 12.101/2009 como dispositivos regulatórios da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.(grifo do autor)

A Lei n.º 12.101/2009 assim estabelece:

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.(grifo do autor)

§ 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.(declarado inconstitucional – ADI 4480-DF)

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

O rito procedimental previsto no artigo 32 da Lei n.º 12.101/2009 para os casos de constatação do descumprimento dos requisitos foi corretamente realizado pela Autoridade Tributária e está em conformidade com a jurisprudência que está se delineando no STF.(grifo do autor)

Destaco que o §1º do art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009 foi declarado formalmente inconstitucional, nos termo do acórdão proferido na ADI n.º 4480-DF, contudo não frustra a ratio decidendi da decisão a quo, que utilizo em meu voto.

Prossigo a transcrição do acórdão de primeiro grau (voto do relator), contudo, **sem aquela parte (item 4.1) que diz respeito à certificação CEBAS, já que essa matéria não foi devolvida a julgamento**, considerando que houve parcial procedência da defesa justamente quanto a este direito:

Passo a analisar os requisitos apontados como não cumpridos para a fruição da imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias pela SCEI de 01/01/2014 a 31/12/2014:

4.2 DISTRIBUIÇÃO DO PATRIMÔNIO OU RENDAS

A distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas da entidade é vedada pelo CTN, em seu artigo 14, inciso I:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

Esse requisito também está previsto no seguinte inciso do artigo 29 da Lei n.º 12.101/2009:

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

Com fundamento no fato de que a SCEI restringiu a oferta das bolsas de estudos a determinadas pessoas ou categorias, em afronta ao princípio da universalidade do atendimento, a Autoridade Tributária concluiu que a entidade descumpriu o requisito estabelecido no inciso V do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009 para a fruição da isenção tributária. Há, então, duas questões a serem analisadas: se houve a real adoção de critérios em afronta ao estabelecido em lei; e se tal afronta implica o descumprimento do requisito.

As bolsas descritas no relatório fiscal, por transcrição de informações prestadas pela própria impugnante durante o procedimento fiscal (fls. 68-69) são, de fato, restritivas em relação aos potenciais beneficiários. Há restrições a alunos de determinados cursos, necessariamente integrantes de dioceses e congregações, e a funcionários e docentes da própria SCEI. Na sua impugnação, a entidade reconheceu a existência de tais bolsas e das restrições dos potenciais beneficiários, mas argumentou que, por meio de outros benefícios, oferece gratuidade em montante superior aos limites impostos pela lei. Diante do teor dos autos, concluo que houve a real adoção de critérios restritivos para a concessão das bolsas, em afronta ao princípio da universalidade do atendimento insculpido nos arts. 2.º e 16 da Lei n.º 12.101/2009:

Art. 2.º As entidades de que trata o art. 1.º deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.

[...]

Art. 16. É vedado qualquer discriminação ou diferença de tratamento entre alunos bolsistas e pagantes.

Ao conceder gratuidade, a entidade beneficente aplica o seu patrimônio e a sua renda na oferta de serviço aos beneficiários. Para atender ao princípio da universalidade do atendimento, de modo a cumprir efetivamente o seu papel social, como um braço do Estado, a oferta da gratuidade não pode ser adstrita a pessoas, grupos ou categorias. **Sendo restrita, os recursos da entidade aplicados no serviço oferecido gratuitamente correspondem a um direcionamento, a um desvirtuamento em prol de determinadas pessoas, perdendo o caráter de aplicação institucional de recursos e ganhando a natureza jurídica de distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade para terceiros.**(grifo do autor)

Portanto, a gratuidade oferecida pela SCEI por meio das bolsas de estudos direcionadas para pessoas, grupos ou categorias específicas afrontou o requisito que proíbe as entidades beneficentes de distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, sob pena de não fazerem jus à imunidade tributária, seja na redação do art. 14 do CTN ou do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009.(grifo do autor)

Não consta dos autos se, excluídas tais bolsas de estudos, a entidade deixaria de atender os limites mínimos de gratuidade legalmente exigidos. Assim sendo, no caso concreto, é relevante analisar a questão prejudicial relativa à possibilidade de a entidade atender aos limites mínimos de gratuidade sob o princípio da universalidade do atendimento e, adicionalmente, oferecer outros benefícios sob critérios restritivos, não universais, sem configurar afronta ao requisito que veda a distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas.

A concessão de gratuidade direcionada não perde a natureza jurídica de distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade para terceiros em virtude da concessão de outros benefícios, mesmo que em percentuais elevados. Uma vez concretizada a distribuição, o desvirtuamento de recursos da entidade para terceiros, resta afrontado o requisito aqui discutido. **À entidade beneficente usufruidora da imunidade tributária não é concedida margem para atuar fora do seu papel social, decidindo para quem e de**

que forma ela pode direcionar os seus recursos, que são custeados pela União e, portanto, por toda a sociedade. A forma de aplicação dos recursos da entidade que usufrui dos recursos estatais por meio da imunidade tributária deve ser a estabelecida na lei, sob o princípio da universalidade do atendimento. (grifo do autor)

Diante disso, entendo haver sido descumprido durante todo o ano de 2014 o requisito exigido pelo inciso I do art. 14 do CTN e pelo inciso V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

4.3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Esse requisito está previsto no seguinte inciso do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009:

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

A Autoridade Tributária argumentou que a SCEI deixou de cumprir a obrigação tributária acessória estabelecida no art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações compõem a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

Trata-se da obrigação de apresentar a GFIP, declaração tributária com a discriminação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, dentre outras informações.

Segundo a Autoridade Tributária, dois tipos de fatos geradores deixaram de ser informados ao longo do ano de 2014 pela entidade: pagamentos efetuados a título de honorários médicos e pagamentos realizados a residentes de profissões ligadas à área da saúde.

4.3.1 Honorários médicos

O pagamento dos honorários médicos pela SCEI e a sua não inclusão nas declarações tributárias (GFIP) pela SCEI são fatos admitidos nos autos, representando matéria incontroversa. A divergência reside na discussão sobre a natureza do serviço prestado, havendo três hipóteses discutidas: os pagamentos da SCEI correspondiam a um mero repasse e os médicos atuavam sob relação jurídica de trabalho direta com as empresas conveniadas (planos de saúde e afins); os médicos prestavam serviço para a SCEI, que os remunerava, e a relação jurídica dos médicos com a entidade era de trabalho autônomo; os médicos prestavam serviço para a SCEI, que os remunerava, e a relação jurídica dos médicos com a entidade era de emprego.

O descumprimento do requisito para a fruição da imunidade tributária ora sob análise decorreu da não inclusão dos fatos geradores relativos aos pagamentos dos honorários médicos nas declarações tributárias (GFIP) pela SCEI. Tal obrigação acessória é exigível da SCEI caso os serviços lhe tenham sido prestados pelos médicos, com a confirmação da tese de que os pagamentos foram efetivamente realizados pela entidade, seja mediante relação de trabalho empregatícia ou autônoma. Assim sendo, por ora,

restringirei a análise do pagamento dos honorários médicos à identificação do contratante dos serviços prestados. Mais adiante, analisarei se a natureza do serviço prestado foi de emprego ou de trabalho autônomo.

A Autoridade Tributária assim relatou, concluindo que os serviços prestados pelos médicos decorriam do contrato de trabalho empregatício que mantinham com a própria SCEI, a qual, por sua vez, firmava contratos de prestação de serviços com planos de saúde e afins e, mediante faturas mensais, recebia pelos serviços prestados pela entidade, abrangendo a mão de obra e os materiais:

5.31 A fiscalizada juntou documentos solicitados, quais sejam, contratos firmados com os planos de saúde e contratos de trabalho celebrados entre a SCEI/HMCP e alguns empregados selecionados pela fiscalização.

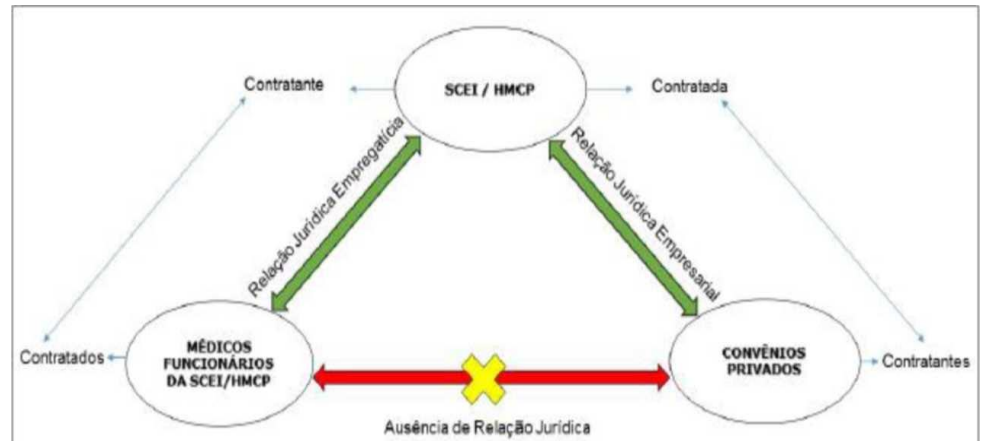
5.32 A partir da análise da documentação entregue e dos esclarecimentos prestados, formou-se convicção acerca dos procedimentos adotados pela fiscalizada, descritos na sequência.

5.33 Da leitura dos contratos apresentados, verificou-se que se tratavam de acordos celebrados entre a SCEI/HMCP e os Convênios Privados (operadoras de planos de saúde, cooperativas ou empresas de autogestão de plano de saúde), para prestação de serviços médico-hospitalares (internações clínicas e cirúrgicas, pronto-socorro, procedimentos ambulatoriais, serviços de apoio diagnóstico e terapêutico, exames, tratamentos especializados, internações em UTI, etc.), incluindo o fornecimento de mão de obra e medicamentos.

5.34 Deste modo, a SCEI, mantenedora do Hospital e Maternidade Celso Pierro, figurava na condição de CONTRATADA, obrigando-se a prestar serviços médico-hospitalares, nas dependências do HMCP, incluindo o fornecimento de materiais e medicamentos, para as empresas CONTRATANTES, como por exemplo, UNIMED, Bradesco, Amil, Cassi, Porto Seguro, etc.

5.35 Apurou-se que os contratantes efetuavam os pagamentos mediante prestação de contas apresentadas pela SCEI, de acordo com as formas e valores estipulados nos contratos (tabelas de preços). Os honorários médicos eram contabilizados em conta de despesa (conta 415103130), sendo lançadas, primeiramente, provisões baseadas em listagens de atendimentos apresentadas aos contratantes. Posteriormente, eram feitos os estornos dos pagamentos não autorizados e, por fim, eram contabilizados os honorários que efetivamente seriam pagos aos médicos. Assim, do montante total recebido pela SCEI de cada contratante, uma parte era utilizada para pagamento dos médicos que haviam prestado os serviços utilizados no cumprimento do objeto dos contratos.

5.37 O que se consignou, portanto, é que as relações estabelecidas ocorreram da seguinte forma: i) relação jurídica empresarial entre a SCEI/HMCP e os Convênios Privados e ii) relação jurídica empregatícia entre a SCEI/HMCP e os médicos (funcionários da SCEI/HMCP). A figura 1, ilustra as relações jurídicas identificadas.



5.38 Destaca-se, ainda, que no caso da UNIMED, empresa que opera plano de saúde e que possui médicos cooperados que prestam serviços no HMCP, a parte de efetivo atendimento médico decorrente deste contrato, quando prestado por seus cooperados, nos termos da cláusula 17a, resulta em pagamentos feitos pela UNIMED diretamente aos cooperados, ou seja, não transitam pela SCEI. Nesses casos, a relação jurídica ocorre entre UNIMED e médicos cooperados. No entanto, quando os atendimentos são prestados por não cooperados, decorrentes de atendimento de urgência e emergência, os pagamentos são feitos para a contratada (SCEI). Portanto, mesmo no contrato com a UNIMED, os montantes lançados na conta contábil "415103130 - HONORÁRIOS MÉDICOS" são valores que foram pagos pela SCEI a seus médicos do HCMP, pelos atendimentos vinculados aos referidos contratos.

5.39 De todo o exposto temos: a SCEI era contratada para a prestação de serviços médico-hospitalares e lançava na conta 415103130 as despesas com os honorários dos médicos utilizados na execução do que fora contratado. Esses honorários eram declarados em DIRF sob código 0588 - Trabalho sem Vínculo Empregatício, mas não eram informados em GFIP. Porém, esses médicos eram, concomitantemente, informados em DIRF sob o código 0561 - Trabalho Assalariado.

Por sua vez, a impugnante prestou os seguintes esclarecimentos ainda durante o procedimento fiscal:

Os pagamentos realizados a título de honorários médicos a pessoas jurídicas e pessoas físicas se deve à determinação contratual que dispõe que, em casos de prestação de serviços médicos, inclusive os ligados a pessoas jurídicas, que não sejam cooperados ou associados a determinado plano de saúde, haverá a cobrança a este título da Operadora de Saúde, sendo este revertido contabilmente como despesa para compensação ao médico que prestou serviço ao referido plano sem ser associado a este, visto que, para os médicos associados o pagamento deste valor é repassado diretamente pelo plano não podendo ser cobrado pela Instituição.

[...]

Quanto aos honorários médicos creditados a médicos que também são funcionários da Instituição, esclarece-se que estes pagamentos são realizados em decorrência do serviço prestado à Operadora pelo profissional médico que atua no HMCP ao atender pacientes ligados a convênios privados aos quais não está vinculado. Este valor se refere ao repasse realizado pela Operadora do Plano de Saúde do qual o paciente atendido é usuário, de acordo com a tabela da referida operadora, constante nos acordos celebrados entre a SCEI e os Convênios Privados (como operadoras de planos de saúde, cooperativa ou empresas de autogestão de planos) para prestação de serviços médico-hospitalares, os quais também estipulam os possíveis atendimentos e como se

dará a cobrança das despesas sejam elas hospitalares, de insumos ou de honorários médicos.

[...]

"... ressaltamos que se tratam de honorários médicos faturados pelo Hospital decorrentes de determinação contratual cujos pagamentos são realizados pelas operadoras de planos de saúde ao hospital e revertidos contabilmente como despesa para compensação ao médico que prestou serviço ao referido plano sem ser associado a este.

Assim, para os médicos associados às operadoras, o pagamento deste valor é realizado diretamente pelo plano ao médico e, conseqüentemente, não há pelo Hospital o faturamento e pagamento ao médico dos honorários.

Quanto aos honorários dos médicos que também são funcionários do Hospital e Maternidade Celso Pierro, ressaltamos que os pagamentos são realizados, em decorrência do serviço prestado à operadora do plano de saúde, apenas quando atendem pacientes ligados a convênios privados e/ou particulares aos quais não está associado.

[...]

Assim, referidos pagamentos referentes ao exercício de 2014 foram faturados pelo Hospital para as respectivas operadoras de planos de saúde e também recebidos pelo Hospital para os casos de médicos não associados, conforme contratos vigentes à época.

Posteriormente, foram repassados para cada prestador, por crédito em conta corrente, e por esse motivo foram informados na DIRF2014.

Esclarecemos, ainda, que as situações que não foram informadas na GFIP referem-se, também, aos repasses de honorários médicos que foram creditados em conta corrente, e não realizados pelo Departamento Pessoal.

Na peça impugnatória, a SCEI se defendeu da seguinte forma em relação a essa questão:

98. Restou claro, diante dos esclarecimentos prestados à fiscalização, que em atendimento aos contratos mantidos entre planos de saúde (convênios e cooperativas) e a Impugnante, a mesma realizou repasses aos profissionais médicos que eventualmente prestaram serviços a estes, porém não possuíam vínculo com determinados contratantes, vez que aos profissionais médicos que detinham o referido vínculo com as contratantes, estas os remuneravam diretamente.

Diante da celeuma, na busca da verdade material, analisei o teor dos contratos firmados entre a SCEI e os planos de saúde e afins, dos contratos firmados entre a SCEI e os seus médicos empregados e dos registros contábeis dos honorários médicos constantes da contabilidade da impugnante, com o objetivo de esclarecer a relações jurídicas existentes.

Os contratos da SCEI com os planos de saúde e afins constam das fls. 474--923. Os contratos dos médicos empregados da SCEI foram juntados pela Autoridade Tributária das fls. 924-961. O razão da conta contábil relativa aos honorários médicos foi juntado aos autos nas fls. 962-1.178.

Da análise dos contratos firmados entre a SCEI e os seus médicos empregados, constatei que eles são padronizados e simples, deles constando basicamente a identificação das partes, o cargo, a previsão de que a jornada de trabalho será semanal, conforme grade horária a ser definida, o valor do salário por hora, com destaque para valor maior da

hora de plantão, previsão de indenização por eventuais danos econômicos causados à SCEI, cláusula de contrato de experiência e cláusula rescisória.

Interessa frisar as seguintes cláusulas constantes dos contratos:

1) *O EMPREGADO (A) está sendo contratado para o cargo de MÉDICO CARGA HORÁRIA E PLANTONISTA e deverá prestar seus serviços em quaisquer dos setores da EMPREGADORA, sujeitando-se ainda, aos deslocamentos que ela determinar;*

[...]

2) *O EMPREGADO (A) cumprirá uma jornada semanal conforme grade horária, desde que não seja fixado expressamente outro limite, facultada a compensação de horários e a redução da jornada, mediante acordo individual, coletivo ou convenção coletiva de trabalho.*

Parágrafo único: O referido horário poderá ser alterado por mais de uma vez, para qualquer período, inclusive da noite para o dia e vice-versa, a fim de atender as necessidades da EMPREGADORA.

Diversos são os cargos dos médicos, contratados sob as mesmas cláusulas e sob forte subordinação jurídica à SCEI: médico, médico carga horária, médico plantonista, médico carga horária e plantonista, fisioterapeuta.

A critério da SCEI, o médico deve se deslocar e prestar os serviços em qualquer setor da entidade, sujeito a grade horária semanal (ou mensal, conforme o cargo) por ela determinada, alterável a qualquer tempo pela SCEI para qualquer período, inclusive modificando o turno de trabalho, seja do dia para a noite ou da noite para o dia, tendo por foco o atendimento das necessidade da SCEI.

Nos contratos, não há qualquer cláusula que estabeleça distinção entre os atendimentos a serem realizados pelos médicos, de modo que não há procedimento contratual distinto para o médico em relação a clientes que possuam planos de saúde ou afins.

Ao analisar os contratos da SCEI com os planos de saúde e afins, constatei que eles têm por partes os planos de saúde, na condição de contratantes, e a SCEI, na condição de contratada ou referenciada, competindo à SCEI prestar serviços médicos aos contratantes nas dependências da própria SCEI, sob a responsabilidade e risco da SCEI, a quem cabe arcar com a mão de obra, o equipamento, os materiais e a infraestrutura, sob a contraprestação conforme tabela preestabelecida de preços. Os contratos prescrevem que os preços contratados já abrangem taxa administrativa em favor da SCEI. Os contratos possuem cláusulas expressas de não exclusividade, permitindo que ambos os contratantes firmem contratos semelhantes com outras entidades, e cláusulas expressas exigindo equidade com os pacientes de outros planos de saúde e vedando distinções de qualquer natureza. Nos contratos, não consta qualquer relação de médicos conveniados nem se estabelece jornada ou grade horária. Porém, exige-se prioridade no atendimento a casos de urgência e emergência e a pessoas com idade igual ou superior a 60 anos, gestantes, lactantes, lactentes e crianças. Exige-se também o atendimento por 24 horas em regime de pronto-socorro (plantão médico) para o atendimento dos casos de urgência e emergência.

Da leitura dos contratos, resta evidente que os planos de saúde e afins contratam a SCEI para lhes prestar serviços médicos e hospitalares, abrangendo a mão de obra, inclusive médica, o equipamento, os materiais e a infraestrutura, sob contraprestação pecuniária e mediante faturamento mensal, com o pagamento integral da fatura pelos planos de saúde à SCEI. Nos contratos, não há qualquer ressalva contratual estabelecendo vínculo jurídico das contratantes com médicos não credenciados nem prevendo a transferência das contratantes para a SCEI de valores apartados da fatura para que a SCEI promova o repasse aos tais médicos não credenciados.

Portanto, os médicos são contratados e remunerados pela SCEI e, independentemente do regime de trabalho (se empregatício ou autônomo), são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), seja na condição de empregados ou de contribuintes individuais, nos termos do art. 12 da Lei n.º 8.212/1991.(grifo do autor)

Veja-se, a título de exemplos, o teor de dispositivos dos contratos da SCEI para prestar serviços à Associação de Saúde Holambra (fl. 502), à Caixa Beneficente dos Funcionários do Banco do Estado de São Paulo (fl. 553) e à Fundação de Desenvolvimento da UNICAMP (fl. 604), respectivamente:

VII/8. São de exclusiva responsabilidade da CONTRATADA as obrigações e encargos trabalhistas, previdenciárias e fiscais relativas à sua empresa e aos serviços objeto desse contrato, bem como dos profissionais envolvidos em sua realização em todas as unidades hospitalares.

24º) As obrigações fiscais e previdenciárias emergentes da presente contratação são de exclusiva responsabilidade da Contratada, ficando autorizada a sua retenção, nos limites e termos legais.

6.8 - Responder pelo pagamento dos salários devidos aos seus empregados utilizados na execução dos serviços, pelos encargos trabalhistas, fiscais e previdenciários respectivos, e por tudo mais, que como empregadora deva satisfazer.

O contrato com a Fundação de Desenvolvimento da UNICAMP também prevê a seguinte obrigação para a contratada (SCEI), existente nos demais contratos, implícita ou explicitamente, com pequenas variações de redação:

6.10 - Declarar e aceitar que não existirá com a CONTRATANTE, a qualquer título, vínculo empregatício dos profissionais, técnicos e prepostos utilizados pela CONTRATADA, para realização deste contrato.

Como a SCEI deixou de declarar em GFIP os fatos geradores de contribuição previdenciária relativos aos honorários médicos, seja na condição de segurados empregados ou contribuintes individuais, então descumpriu a obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, conforme relatado pela Autoridade Tributária.

Portanto, entendo haver sido descumprido durante todo o ano de 2014 o requisito exigido pelo inciso VII do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, em relação aos honorários médicos.

4.3.2 Residentes multiprofissionais

A contratação pela SCEI de residentes multiprofissionais com base na Lei n.º 11.129/2005, a realização dos pagamentos a título de bolsa e auxílio-alimentação e a não inclusão de tais informações nas declarações tributárias (GFIP) pela SCEI são matérias incontroversas. A questão controvertida reside no enquadramento desse tipo de residência nos incisos do art. 12 ou no art. 14 da Lei n.º 8.212/1991. Enquanto a fiscalização fez o enquadramento no inciso V do art. 12, atribuindo aos residentes a condição de segurados obrigatórios do RGPS como contribuintes individuais, a impugnante alegou que tal residência não se enquadra na descrição legal para quaisquer dos segurados obrigatórios e, então, realizou o enquadramento no art. 14, atribuindo aos residentes a condição de segurados facultativos do RGPS.

As fichas financeiras dos residentes multiprofissionais constam das fls. 1.179-1.339 e os contratos de prestação de serviços do programa de residência multiprofissional foram juntados nas fls. 1.340-1.614. Da sua leitura, constatei que as contratações foram realmente realizadas com base na Lei n.º 11.129/2005.

Portanto, a matéria controvertida é eminentemente de direito.

O Direito Tributário compreende a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária. É o que prescreve o próprio Código Tributário Nacional:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

[...]

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Em linhas gerais, o conceito de segurado do RGPS abrange todos os cidadãos que prestarem serviços a terceiros e, nessa condição, não estiverem protegidos por um regime próprio de previdência social (seja o da União, dos estados, dos municípios ou do Distrito Federal). As situações que ensejam a participação obrigatória no regime geral são descritas no art. 12 da Lei n.º 8.212/1991. Aqueles que não são segurados obrigatórios, podem contribuir facultativamente para o regime geral, nos termos do art. 14 do mesmo diploma legal.

O inciso V da Lei n.º 8.212/1991 assim estabelece:

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

[...]

V - como contribuinte individual: [...]

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

O Regulamento da Previdência Social repete o texto da lei:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual: [...]

j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

A Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, ao disciplinar a matéria, estabeleceu o seguinte regramento:

Art. 9º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:

[...]

XVIII - o médico-residente ou o residente em área profissional da saúde, contratados, respectivamente, na forma da Lei n.º 6.932, de 1981, com a redação dada pela Lei n.º 10.405, de 2002, e da Lei n.º 11.129, de 9 de fevereiro de 2005;

Portanto, a legislação tributária determina expressamente que os residentes multiprofissionais, contratados com base na Lei n.º 11.129/2005, são segurados obrigatórios do RGPS como contribuintes individuais. (grifo do autor)

O argumento da impugnante de que "muitos deles [os residentes] já recolhiam no limite da contribuição previdenciária" não tem relevância para o caso concreto porque a contribuição patronal não se sujeita a limite, que é aplicável somente à contribuição do segurado, que não foi objeto do lançamento.

A alegação da impugnante de que "sobre as bolsas dos residentes da Residência Multiprofissional não há incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física" também não procede porque tal obrigação não foi objeto do lançamento nem está juridicamente relacionada à sua fundamentação.

Como a SCEI deixou de declarar em GFIP os fatos geradores de contribuição previdenciária relativos aos pagamentos efetuados para os residentes multiprofissionais, então descumpriu a obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, conforme relatado pela Autoridade Tributária.

Assim sendo, entendo haver sido descumprido durante todo o ano de 2014 o requisito exigido pelo inciso VII do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, em relação aos residentes multiprofissionais.

5 Fatos geradores dos créditos tributários lançados de ofício

Dada a conclusão pelo descumprimento de requisitos exigidos para a fruição da imunidade tributária, resta analisar os fatos geradores dos créditos tributários lançados de ofício.

Os Autos de Infração abrangem basicamente três tipos de fatos geradores: aqueles constantes das GFIP, informados mensalmente pela SCEI; os honorários médicos; as remunerações dos residentes multiprofissionais.

Os fatos geradores informados em GFIP não foram impugnados e as argumentações relativas às remunerações dos residentes multiprofissionais já foram devidamente analisadas e julgadas no tópico anterior deste voto. Entendo que os lançamentos correspondentes são procedentes.

Resta, então analisar os pontos controvertidos relacionados aos honorários médicos que ainda não foram julgados no presente voto.

O fato de que os pagamentos a título de honorários médicos foram pagos a profissionais que possuem contrato de trabalho e já atuam como empregados da SCEI, a autenticidade dos contratos juntados aos autos, tanto os contratos de trabalho com os médicos como os contratos de prestação de serviços com os planos de saúde e afins, e os valores pagos e lançados como bases de cálculo nos Autos de Infração são pontos incontroversos. No presente voto, eu já me pronunciei conclusivamente pela identificação da SCEI como contratante dos profissionais e fonte pagadora dos honorários médicos.

A controvérsia remanescente está concentrada na natureza jurídica dos serviços prestados e dos honorários pagos pela SCEI: se na condição de segurados empregados ou de contribuintes individuais.

Os contratos de trabalho entre a SCEI e os seus médicos empregados, que perceberam os honorários ora sob análise, possuem regras e compromissos firmados entre as partes que conferem uma forte subordinação jurídica dos médicos à SCEI, à qual compete estabelecer mensalmente as grades de trabalho dos médicos, chegando a ser estabelecida semanalmente no caso dos médicos plantonistas, ficando a critério da SCEI, com foco nas necessidades da entidade, alterar os horários de trabalho dos médicos, podendo até inverter o turno (diurno ou noturno) a qualquer tempo. O exercício de tamanha discricionariedade pela SCEI sobre o regime de trabalho dos médicos empregados é realizado sem qualquer distinção contratual em relação ao atendimento de clientes sob o regime de pagamento particular ou cobertos por planos de saúde e afins.(grifo do autor)

Os contratos de prestação de serviços são regidos por cláusulas que contrariam a tese defendida pela impugnante, como as seguintes:

I - Contrato de prestação de serviços pela SCEI para a AMIL (fls. 474-488):

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

O presente contrato ter por objeto a prestação de serviços médico-hospitalares aos beneficiários da CONTRATANTE, compreendendo internações clínicas e cirúrgicas constantes no ANEXO I, respeitando disponibilidade de agenda e a capacidade de internação de acordo com os números de leitos disponíveis na ala de Convênios da CONTRATADA na data do evento;

- a) Hospital Geral, lista de Especialidades e Serviços no ANEXO III;*
- c) Atendimento Ambulatorial, Policlínica ANEXO IV;*
- d) Prontos-Socorros Adulto, Infantil, Ginecologia/Obstetrícia e Ortopedia;*
- e) SADT - Serviços de Apoio Diagnóstico e Terapêutico no ANEXO III.*

Parágrafo Primeiro — O Regime de atendimento é hospitalar, ambulatorial, médico-hospitalar e urgência e emergência nas 24h (vinte e quatro horas) do dia, em todos os dias da semana.

Parágrafo Segundo — Para o desempenho dos serviços profissionais, a CONTRATADA disporá das suas instalações e dependências, seus equipamentos e quadro técnico-profissional próprio, cabendo ao Responsável Técnico da CONTRATADA o controle da habilitação técnica dos profissionais do corpo clínico.

Parágrafo Terceiro - Prestar aos beneficiários da CONTRATANTE por sua conta e responsabilidade, os serviços de Assistência Médico-Hospitalar, sendo estabelecido entre as partes que a responsabilidade da CONTRATANTE se limita ao objeto do presente contrato, não sendo sob qualquer hipótese responsável ou solidária com a CONTRATADA, SEUS PREPOSTOS E/OU DEMAIS PROFISSIONAIS que prestarem serviço em nome da CONTRATADA pelos atos por estes praticados, sobretudo no exercício da atividade médica.

Parágrafo Quarto - Fica desde logo certo que a CONTRATANTE não tem, nem terá, qualquer ingerência sobre serviços prestados pela CONTRATADA.

[...]

CLÁUSULA SEGUNDA - DA IDENTIFICAÇÃO E ATENDIMENTO

A CONTRATADA atenderá os beneficiários da CONTRATANTE mediante apresentação de suas respectivas carteiras personalizadas, observadas as informações ali constantes, que se referem ao tipo de acomodação prevista para os casos de

internação e validade das carteiras, acompanhadas das cédulas de identidade ou outros documentos hábeis que identifiquem os beneficiários ou responsáveis.

Parágrafo Primeiro- São beneficiários deste contrato todos os beneficiários da CONTRATANTE que possuam seus planos de saúde descritos no ANEXO I.

Parágrafo Segundo - Nas internações eletivas, conforme ANEXO I, além dos documentos de identificação o beneficiário deverá entregar a GIH (Guia de Internação Hospitalar) emitida pela CONTRATANTE onde deverá constar além dos dados do beneficiário, o procedimento, diagnóstico, acomodação de direito, bem como o número de diárias previstas para o caso.

Parágrafo Terceiro - A CONTRATANTE deve fornecer formulários e impressos apropriados de solicitação ou autorização de atendimento, para os casos previstos nas instruções de atendimento por CONTRATADA.

Parágrafo Quarto - Havendo necessidade de prorrogação do prazo inicial autorizado para a internação, a CONTRATADA deverá providenciar a solicitação da prorrogação à CONTRATANTE, até o dia do vencimento do prazo concedido ou no primeiro dia útil subsequente, quando o vencimento ocorrer em dias de sábado, domingo ou feriado, fazendo constar os motivos e justificativas da prorrogação, apresentadas pelo profissional médico.

[...]

Parágrafo Nono - A CONTRATADA deve dar prioridade no atendimento para os casos de urgência ou emergência, pessoas com idade igual ou acima de 60 anos, gestantes, lactantes, lactentes e crianças até 12 anos de idade.

Parágrafo Décimo - A CONTRATADA não pode, em nenhuma hipótese, discriminar os beneficiários da CONTRATANTE em relação aos beneficiários de outras operadoras de planos de saúde e/ou pacientes particulares.

[...]

CLÁUSULA QUARTA - DA REMUNERAÇÃO

Os serviços hospitalares, diárias e taxas serão pagos de acordo com os valores acordados entre as partes conforme a Tabela de Preços constante no ANEXO V, vigente na data do atendimento.

[...]

Parágrafo Oitavo - Os Honorários Médicos, Serviços de Hemoterapia e Demais Procedimentos serão remunerados de acordo com a Tabela da Associação Médica Brasileira (AMB), edição 1992 com Coeficiente de Honorários (CH) de R\$ 0,30 (trinta centavos de reais).

Parágrafo Nono- Nos casos de procedimentos não estipulados na Tabela AMB 92, serão cobrados de acordo código similar, ou versões atualizadas da Lista de Procedimentos Médicos — AMB, desde que regulamentados e autorizados pelo Plano de Saúde.

Parágrafo Décimo — As Consultas Médicas (Ambulatório/PS) serão remuneradas no valor de R\$ 30,00 (trinta reais), seguindo tratativas da Tabela da Associação Médica Brasileira/1992 para horários especiais.

[...]

CLÁUSULA QUINTA - DO PAGAMENTO

A CONTRATADA remeterá à CONTRATANTE no período e 01 a 10 de cada mês, ou no 1º dia útil após se este coincidir com fim de semana ou feriado, documentação fiscal hábil correspondente aos serviços prestados para o processamento do pagamento, que deverá ser efetuado por depósito bancário na conta corrente da CONTRATADA: CONTRATADA: BANCO (356) ABN AMRO REAL S/A, Agência n.º 0049-1, Conta Corrente n.º 1027889-4 no prazo de 30 (trinta) dias da data da apresentação da NF/Fatura, não podendo, sob qualquer hipótese ou condição, a cobrança da fatura por boleto bancário.

[...]

Parágrafo Quinto - Os valores eventualmente glosados pelo CONTRATANTE poderão ser contestados, mediante a interposição de recursos por parte da CONTRATADA, no prazo de até 30 (trinta) dias, contados da data de disponibilização do relatório de pagamento.

Parágrafo Sexto - Não será admitida, sob qualquer pretexto, a cobrança direta aos associados da CONTRATANTE de qualquer valor ou importância referente ao serviço médico prestado, desde que o associado tenha cobertura contratual para tal. Em alguns planos, poderá a CONTRATADA cobrar alguns valores diretamente ao beneficiário da CONTRATANTE, isso somente poderá ocorrer: (a) no caso de despesas não médicas no curso da internação, entre as quais, e sem prejuízo do previsto na cláusula 6: despesas com telefone, acompanhante (quando não coberto pelo contrato), despesas realizadas pelo acompanhante, opção do beneficiário por uma acomodação superior a prevista no contrato, aluguel de fita, entre outras; e (b) naquelas situações em que o beneficiário tenha plano em que haja a previsão de FRANQUIA, e sempre nos limites do que vier a ser fixado pela CONTRATANTE (esses planos estão previstos no MANUAL DO CREDENCIADO, entregue quando da assinatura do CREDENCIAMENTO).

[...]

CLÁUSULA-SEXTA - DO REAJUSTE

Os valores mencionados no ANEXO V, serão revistos e reajustados a cada doze meses de acordo índices a ser estipulado e acordados pelas partes, seguindo data do último reajuste e/ou de assinatura do contrato.

[...]

CLÁUSULA NONA - DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

A CONTRATADA assegurará livre acesso aos representantes habilitados da CONTRATANTE, no sentido de proceder verificações de contas e/ou visitas aos beneficiários, respeitando as normativas internas da CONTRATADA.

[...]

Parágrafo Segundo - Todos os impostos, taxas e outros ônus fiscais que recaem ou venham a recair sobre o objeto deste Contrato, serão de responsabilidade do contribuinte conforme definido na norma tributária.

Parágrafo Terceiro - É de competência e responsabilidade exclusiva da CONTRATADA, como entidade prestadora de serviços médicos, a realização e a prestação dos serviços médicos hospitalares, bem como pelo cumprimento de todas as obrigações previstas no Código de Ética Médica, entre os quais o dever de informação.

Parágrafo Quarto - Fica estabelecido que tanto a CONTRATANTE como os seus beneficiários, deverão respeitar e obedecer aos regulamentos internos do CONTRATADA e de seus serviços auxiliares, ou outras normas que venham a ser editadas, desde que não colidam com o estipulado nas cláusulas deste contrato.

[...]

Parágrafo Sexto - Pelo não cumprimento das obrigações assumidas, ou pelo cumprimento irregular das mesmas, sem prejuízo de sua responsabilidade civil e penal, serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - Advertência;

II - Suspensão no atendimento aos beneficiários da CONTRATANTE;

III - Descredenciamento.

II - Contrato de prestação de serviços pela SCEI para a Bradesco Saúde (fls. 531-536):

1. O objeto do presente Acordo Operacional é regulamentar o relacionamento entre as partes, haja vista que o REFERENCIADO [a SCEI], devidamente identificado na Ficha Cadastral que integra este instrumento como Anexo I, prestará aos segurados da BRADESCO SAÚDE serviços médico/hospitalares.

1.1 Os referidos serviços/especialidades, que se encontram descritos e caracterizados no Anexo II que faz parte integrante deste instrumento, serão pagos pela BRADESCO SAÚDE por conta e ordem de seus segurados.

2.1. Competirá ao REFERENCIADO:

a) Priorizar os atendimentos de urgência e emergência, bem como o atendimento as pessoas com mais de sessenta anos de idade, as gestantes, lactantes, lactentes e crianças até cinco anos de idade;

b) Dispensar aos segurados, sem qualquer diferenciação, os mesmos tratamentos realizados com padrões técnicos e de conforto materiais, dispensados aos seus demais pacientes;

[...]

3. Os serviços prestados pelo REFERENCIADO aos segurados da BRADESCO SAÚDE serão pagos, por esta, por conta e ordem dos segurados, conforme as condições, normas e valores estabelecidos na Tabela que passa à fazer parte integrante desse Acordo Operacional, como Anexo III.

3.1.0 REFERENCIADO enviará à BRADESCO SAÚDE os documentos para cobrança dos serviços prestados aos segurados e fornecerá relatório discriminado, em formulários próprios da BRADESCO SAÚDE, cabendo ao REFERENCIADO o ônus decorrente de incorreções no preenchimento dos citados relatórios.

3.1.1. Fica à critério do REFERENCIADO a periodicidade de envio dos documentos de cobrança relativos aos serviços que vier a prestar aos segurados.

[...]

3.3. A BRADESCO SAÚDE efetuará o pagamento das faturas, em até 45 (QUARENTA E CINCO) dias corridos da data de sua entrega, mediante crédito em conta corrente bancária de titularidade do REFERENCIADO, constante no Anexo I, valendo o comprovante de depósito como recibo de quitação para todos os efeitos, sendo vedada a emissão de duplicatas e/ou boletos bancários.

[...]

3.5. Os valores previstos na Tabela (Anexo III) serão revistos a cada período de 12 (doze) meses, mediante livre negociação entre as partes, devendo as alterações pactuadas serem formalizadas através de Termo Aditivo ao presente Acordo Operacional.

[...]

6.2 Toda e qualquer solicitação de atendimento médico e/ou serviços será de responsabilidade do, médico assistente devidamente identificado através de receituário médico, cabendo ao REFERENCIADO disponibilizar e fornecer todos os recursos necessários para que o atendimento, seja realizado, respeitando-se a conduta moral e a ética profissional do serviço a ser prestados, nos termos da legislação pertinente.

[...]

6.6 Fica vedado ao REFERENCIADO transferir a terceiros, no todo ou em parte, os direitos e obrigações estabelecidas neste Acordo Operacional.

[...]

7.2. O presente Acordo Operacional não é firmado em caráter de exclusividade, podendo cada uma das partes operar com outras instituições.

7.3. Este Acordo Operacional representa o total entendimento entre as partes no que se refere à regulamentação do relacionamento entre elas e prevalecerá sobre quaisquer outros entendimentos pretéritos relativos ao objeto deste Acordo Operacional, sejam estes verbais e/ou escritos.

Da leitura desses dispositivos, torna-se evidente que, sob a sua responsabilidade, a SCEI presta serviços aos planos de saúde e afins, abrangendo a mão de obra médica, dos demais profissionais e de todos os recursos necessários para a realização do atendimento e dos procedimentos. Mensalmente, a SCEI apresenta a fatura dos serviços realizados e as contratantes pagam os valores faturados, competindo à SCEI cumprir as obrigações assumidas em decorrência da prestação dos serviços, inclusive as trabalhistas e tributárias.

Os demais contratos possuem estrutura e cláusulas semelhantes às dos contratos parcialmente transcritos acima. Consta dos autos contratos com AMIL ASSISTÊNCIA MÉDICA INTERNACIONAL LTDA., ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE DOS EMPREGADOS EM TELECOMUNICAÇÕES ABET, ASSOCIAÇÃO DE SAÚDE HOLAMBRA, ASSIMÉDICA SISTEMA DE SAÚDE LTDA., BRADESCO SAÚDE S.A., CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, CARE PLUS MEDICINA ASSISTENCIAL S/C LTDA., CAIXA BENEFICENTE DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO ESTADO DE SÃO PAULO - CABESP, CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL, FUNDAÇÃO CESP, EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. - EMBRATEL, DE DESENVOLVIMENTO DA UNICAMP - FUNCAMP, GAMA SAÚDE LTDA., FUNDAÇÃO LEONOR DE BARROS CAMARGO, IRMANDADE DE MISERICÓRDIA DE AMERICANA, MARÍTIMA SAÚDE SEGUROS S/A, MEDIAL SAÚDE, MEDISERVICE ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE LTDA., NOTRE DAME SEGURADORA S.A., PAME S/C PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA, PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS, PORTO SEGURO — SEGURO SAÚDE S/A, IRMANDADE DO SENHOR BOM JESUS DOS PASSOS DA SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE BRAGANÇA PAULISTA, IRMANDADE DA SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE VALINHOS, SÃO LUCAS SAÚDE S/A, SEPREV SERVIÇOS DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL DOS FUNCIONÁRIOS MUNICIPAIS DE INDAIATUBA, S.P.A. SAÚDE SISTEMA DE PROMOÇÃO ASSISTENCIAL, UNIBANCO AIG SAÚDE SEGURADORA S/A,

UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO e COOPUS REGIONAL CAMPINAS.

No contrato celebrado com a UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO (fls. 883-895), referenciado e discutido pela Autoridade Tributária e pela impugnante, em decorrência da particularidade da natureza jurídica da contratante na forma de cooperativa de trabalho, constam também os seguintes dispositivos:

DA ROTINA DE ATENDIMENTO

Cláusula 3a- A internação será efetuada pela CONTRATADA, mediante apresentação por parte do cliente da CONTRATANTE, dos documentos abaixo, ou outros que porventura os substituam:

a - Autorização ou guia de internação expedida pela CONTRATANTE, nos casos de procedimentos eletivos;

b - Carteira de identificação da CONTRATANTE

c - Documento de identidade;

Cláusula 4a - A CONTRATADA poderá internar os clientes da CONTRATANTE e de outras UNIMEDs em caráter de urgência e/ou emergência, obrigando-se a comunicar à CONTRATANTE as razões da internação até o primeiro dia útil subsequente, juntamente com a declaração do médico-assistente, preferencialmente cooperado, justificando a urgência e/ou emergência e solicitando expedição da respectiva guia ou outro método de operacionalização a ser designado pela CONTRATANTE.

Cláusula 5a — O atendimento efetuado em pronto-socorro/pronto atendimento deverá ser prestado prioritariamente por médicos cooperados da CONTRATANTE.

§ 1º Caso o médico plantonista não seja cooperado, o atendimento deverá ser realizado regularmente, sem qualquer ônus para o cliente.

Cláusula 6a — A CONTRATADA se obriga a comunicar à CONTRATANTE, por via impressa ou eletrônica, dentro do prazo de 24 (vinte e quatro) horas, a internação de urgência ou emergência efetuada. O descumprimento do prazo supra, desobriga a CONTRATANTE do pagamento de quaisquer despesas advindas do atendimento.

[...]

Cláusula 7a — Nos casos de internações eletivas, o cliente somente poderá ser atendido pela CONTRATADA se portar a respectiva guia autorizadora de internação, órteses, próteses e materiais especiais correlatos ao ato, expedida pela CONTRATANTE ou outro método de autorização a ser por esta designado.

Parágrafo único - Os atendimentos eletivos prestados em favor de clientes da CONTRATANTE somente poderão ser realizados por médicos, sócios cooperados da CONTRATANTE.

Cláusula 8a — A CONTRATADA deverá verificar a situação do cliente, mediante consulta telefônica ou pelo sistema eletrônico disponível, sendo de sua exclusiva responsabilidade os atendimentos efetuados aos clientes excluídos da CONTRATANTE, ainda que portadores da carteira de identificação da UNIMED CAMPINAS.

§ 1º - O atendimento deverá ser prestado prioritariamente aos pacientes de urgência/emergência, aos maiores de 60 anos, às gestantes, lactantes e crianças de até cinco anos de idade.

§ 2º - O atendimento deverá ser prestado sem que haja discriminação de pacientes ou relação de exclusividade.

[...]

DA REMUNERAÇÃO E DOS PAGAMENTOS

Cláusula 12a - Os pagamentos pelos atendimentos aqui pactuados serão efetuados pela CONTRATANTE a CONTRATADA, até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente a apresentação da conta nos termos da classificação hospitalar obtido pela CONTRATADA.

Cláusula 13a - Os pagamentos serão realizados nos valores constantes da Tabela de Remuneração da Unimed Campinas, correspondentes às diárias e taxas estabelecidas pela Classificação Hospitalar em vigor, obtida pela CONTRATADA, com reajuste em prazo não inferior a 12 (doze) meses em percentual a ser negociado entre as partes.

[...]

Cláusula 17a - Os serviços médicos prestados por cooperados da CONTRATANTE serão pagos diretamente a estes. Os serviços médicos prestados por não cooperados, decorrentes do atendimento de urgência e emergência, serão pagos a CONTRATADA segundo os valores constantes da tabela praticada pela CONTRATANTE, valorada em Unidade de Trabalho para Serviços Credenciados - UTSC.

Cláusula 18a - A CONTRATADA se obriga a remeter à CONTRATANTE suas cobranças conforme calendário expedido pela CONTRATANTE exclusivamente por meio eletrônico.

[...]

DAS RESPONSABILIDADES [...]

Cláusula 32a - São de exclusiva responsabilidade da CONTRATADA todos os ônus oriundos da prestação dos serviços ora contratados, especialmente os profissionais médicos, funcionários administrativos e operacionais, encargos de natureza trabalhistas, previdenciários e tributários.

Portanto, como a UNIMED é uma cooperativa de trabalho, ela remunera diretamente os seus médicos cooperados (cláusula 17a) e veda a realização de atendimentos eletivos (sob consulta) por médicos não cooperados (cláusula 7a). O contrato admite atendimento por médicos plantonistas não cooperados, nos casos de urgência e/ou emergência, mas frisa que "o atendimento efetuado em pronto-socorro/pronto atendimento deverá ser prestado prioritariamente por médicos cooperados da CONTRATANTE" (cláusulas 4a e 5a). Nesses casos de atendimento por médicos não cooperados, decorrentes do atendimento de urgência e emergência, os serviços são pagos pela UNIMED para o SCEI na fatura mensal ordinária, normalmente, sendo da SCEI a responsabilidade pelo cumprimento das suas obrigações trabalhistas decorrentes da prestação do serviço para a contratante (cláusulas 17a, 18a e 32a).

De fato, como argumentou a impugnante, "não há impedimento a que um mesmo profissional preste serviços a uma mesma empresa na condição de empregado e de autônomo, desde que verificadas efetivamente relações diversas, com características próprias". Porém, no caso concreto, não há relações diversas. O serviço prestado pelos médicos é o mesmo, no mesmo local, durante a mesma

jornada de trabalho, diferenciando-se apenas pelo fato de o médico ser ou não credenciado junto ao plano de saúde ou afim.(grifo do autor)

Dadas tais constatações, uma vez que os honorários foram pagos a médicos empregados da SCEI, que com ela mantêm contratos celebrados de comum acordo sob regras de forte subordinação jurídica, com grade horária e inversão de turnos a critério da SCEI, não há como dissociar as remunerações percebidas a título de honorários médicos dos contratos de trabalho empregatício existentes entre a SCEI e os seus médicos.

Corroborando o entendimento acima, e especificamente em relação ao atendimento excepcionalizado no contrato com a UNIMED para o atendimento por médicos plantonistas não cooperados, decorrentes do atendimento de urgência e emergência, cumpre ressaltar que a eles a legislação tributária impõe a contribuição obrigatória para o RGPS na condição de segurados empregados. Em virtude da forma de trabalho, obviamente não eventual e sob forte regime de subordinação jurídica, nos termos do art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212/1991, a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 assim prescreve de forma expressa:

Art. 6º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado:

[...]

XXVI - o médico ou o profissional da saúde, plantonista, independentemente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração;

Diante de todo o exposto, concluo que a Autoridade Tributária agiu corretamente ao lançar de ofício as contribuições decorrentes dos pagamentos dos honorários aos seus médicos empregados na condição de segurados obrigatórios do RGPS como empregados.

V. CONCLUSÃO

Por tudo posto, voto, por derradeiro, pela rejeição das preliminares arguidas e, no mérito, pela improcedência do recurso voluntário interposto e conseqüente manutenção do crédito tributário.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino