



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.740261/2019-70
ACÓRDÃO	2302-003.891 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO HOSPITALAR FILHAS DE NOSSA SENHORA DO MONTE CALVARIO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72 e a observância do contraditório e ampla defesa do contribuinte, mediante o transcurso do PAF de forma hígida e escoreita, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TEMA 32 DO STF. ADI 4480.

Verificado o atendimento aos requisitos previstos no art. 14 do CTN deve ser reconhecida a imunidade da entidade beneficente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro João Maurício Vital, que deu parcial provimento para excluir do lançamento a matéria relativa à “pejotização” e o conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti que negou provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Nome do Presidente – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Joao Mauricio Vital (substituto[a]integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório constante dos autos (e-fls. 657/689), que bem descreve a autuação:

Trata o presente processo de quatro Autos de Infração, sendo três deles de Obrigação Principal e um de Obrigação Acessória, relativos às contribuições previdenciárias dos segurados empregados, assim como à contribuição patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores da empresa, empregados e contribuintes individuais no período de 01/2014 a 12/2014. O Auto de Infração de Obrigação Acessória foi lavrado pela apresentação de Gfip com informações incorretas ou omissas.

No Relatório Fiscal a Autoridade Tributária e Aduaneira registrou os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas no exercício de sua competência legal, a seguir transcritos, em síntese:

Os trabalhos foram iniciados com a apresentação do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, datado de 25/05/2017, com amparo no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 08.1.04.00-2017-00542-7, quando o sujeito passivo foi intimado a apresentar os documentos previstos na legislação.

Durante a ação fiscal foram, também, emitidos: Termo de Ciência nº 00542/17/001, Termos de Intimação Fiscal nº 01 e 02, Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, Termos de Intimação Fiscal nº 03 e 04, e Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 02, tendo o sujeito passivo tomado ciência de cada Termo, através de Aviso de Recebimento - AR, das empresas de Correios e Telégrafos, bem como por meio de Domicilio Tributário Eletrônico - DTE.

Em referência ao ano calendário 2014, a empresa apresentou a Escrituração Contábil Fiscal - ECF através do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED-forma de tributação: Imune/Isenta, para a apuração do IRPJ.

Para fatos geradores ocorridos a partir de 30.11.2009, os requisitos legais a serem atendidos, conforme dispõe o parágrafo 7º do artigo 195 da CF, são os previstos na Lei nº 12.101, de 27.11.2009.

A partir de 30.11.2009, data da publicação da Lei nº 12.101/2009, a competência para certificação das entidades beneficentes de assistência social, com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de saúde, educação ou assistência social, deixou de ser do Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS e passou a ser dos Ministérios, conforme a área de atuação da entidade.

No entanto, as Entidades Beneficentes de Assistência Social - EBAS farão jus à isenção a partir da sua certificação, que se dá nos termos do Capítulo II da Lei nº 12.101/2009, pelo Ministério da área de atuação correspondente, desde que atendam cumulativamente aos requisitos exigidos no artigo 29 da mesma lei.

Constatou-se, no decorrer dos trabalhos de fiscalização que a certificada, não atendeu a todos os requisitos do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

Consta no Relato Fiscal que restou evidente que, em relação aos pagamentos efetuados aos trabalhadores autônomos, configurou-se descumprimento de obrigação do requisito estabelecido no inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.

Observou-se ainda que a fiscalizada, por meio de planejamento tributário abusivo, utilizou-se da estratégia de contratar trabalhadores empregados com interposição de uma pessoa jurídica constituída por cada um destes trabalhadores ou grupo de trabalhadores, as quais eram usadas com fim preponderante de prestação de serviços à Associação Hospitalar. Essa prática tem como principal objetivo burlar a legislação tributária, momento no tocante à Contribuição Previdenciária, ao IRPF, e a legislação trabalhista.

A formação de convicção da existência do fato gerador se deu através dos fatos e evidências que comprovam que, quem de fato prestava serviços para Associação Hospitalar, eram as pessoas físicas na figura dos sócios das pessoas jurídicas - PJ, mantendo-se de fato entre a fiscalizada e os prestadores de serviços uma relação de emprego na forma como preceitua a Lei 8.212/91 em seu art. 12, Inciso I, alínea "a" c/c o art. 3o da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Esses planejamentos são conhecidos, no meio jurídico - trabalhista, pela designação de "pejotização". A prática consiste no uso da pessoa jurídica para encobrir uma verdadeira relação de empregado, fazendo transparecer formalmente uma relação jurídica de natureza civil, prática que vem sendo, fortemente, combatida pela Justiça do Trabalho.

O lançamento foi impugnado e os membros da 7ª Turma da DRJ/SDR, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido no presente processo administrativo. É ver a ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. SEGURADO EMPREGADO.

São devidas as contribuições previdenciárias, parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que lhe prestam serviços.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. SEGURADO EMPREGADO.

São devidas as contribuições previdenciárias, parte do segurado, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que lhe prestam serviços.

CONTRIBUIÇÃO PARA O GILRAT. REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

São devidas as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

CUSTEIO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. COMPETÊNCIA DA RFB.

A competência da Justiça do Trabalho para o reconhecimento da relação de trabalho, prevista no art. 114 da Constituição Federal, não exclui a competência da RFB para a constituição dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias decorrentes da relação de emprego, conforme se depreende do art. 229, § 2.º do Decreto nº 3.048/99.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. PRESENÇA DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. OCORRÊNCIA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de fraude, com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador, de modo a reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se de pessoa jurídica interposta para a contratação do segurado empregado - por meio de instrumento contratual de prestação de serviços.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fl. 694/753), alegando em breve síntese:

- a) Diante da sua natureza de entidade de assistência social de fins não lucrativos, tem, a teor do disposto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, “isenção” (imunidade) tributária quanto às contribuições destinadas ao

financiamento da seguridade social. Com a edição da Lei n. 12.101/09, foi restringido o alcance da isenção. Isto porque, desde que atendidos os requisitos dispostos no artigo 14, do CTN (o que ocorre no caso da recorrente), não pode ser exigida das entidades assistenciais de fins não lucrativos. Menciona o decidido pelo STF ao julgar o Recurso Extraordinário n. 566.622;

- b) A autoridade fiscal teria invadido a competência exclusiva da Justiça do Trabalho ao lavrar o auto de infração para reconhecer a existência de vínculo empregatício em relações pactuadas de forma diversa, violando a regra contida no artigo 114, inciso IX, da CF/88. O auditor-fiscal, com base em documentos apresentados pela Recorrente, sem realizar sequer uma visita na sua sede, se arvora nas atribuições de descaracterizar a relação oficial que existe entre a Recorrente e a pessoa física que lhe presta serviços;
- c) Assim, houve a violação aos direitos fundamentais do contraditório e ampla defesa, vez reconhecimento de vínculo de emprego pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil é feito com base em intimações encaminhadas ao contribuinte que está sendo fiscalizado, nas quais são solicitados documentos contábeis e fiscais, além de algumas informações superficiais para complementar os documentos já apresentados, sem qualquer análise aprofundada da atividade exercida pela Recorrente, ou mesmo o depoimento pessoal do representante legal da Recorrente, oitiva de testemunhas, dos prestadores de serviços, dentre outras provas indispensáveis para descaracterizar relações contratuais já estabelecidas, com o escopo de supostamente revelar a existência de situação jurídica oculta;
- d) A inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar n. 104/2001, diante da manifesta afronta ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal;
- e) Ocorreu a aplicação genérica do parágrafo único do art. 116 do CTN, descaracterizando os contratos de prestação de serviços, todos perfeitos e acabados, sem demonstração de simulação e/ou fraude, cujos institutos exigem a produção de provas, é manifestamente inconstitucional e ilegal, em latente afronta aos princípios da legalidade e segurança jurídica;
- f) A inexistência de relação de emprego, vez que não preenchidos os requisitos (pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação), na forma do artigo 3º, da CLT;
- g) Pede a suspensão do processo administrativo até o julgamento dos RE n. 630.898 e RE n. 603.624, em que se discute a constitucionalidade das contribuições destinadas ao Sistema 'S' (SESC, SEBRAE, SENAC, SENAI, SESI);

h) O afastamento da qualificadora da multa de ofício, (a) haja vista que a ausência dos requisitos legais necessários para a sua imposição e (b) sua inconstitucionalidade em ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

É o relatório.

VOTO

1 CONHECIMENTO

Conforme se verifica dos autos, a recorrente alega a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e da multa de ofício.

Contudo, nos termos da Súmula CARF n. 2:

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

Portanto, o recurso voluntário deve ser parcialmente conhecido, não merecendo ser conhecidas as alegações de inconstitucionalidade.

2 PRELIMINAR

Como relatado, o recorrente alegou cerceamento do direito de defesa, em violação aos direitos fundamentais do contraditório e ampla defesa (artigo 5º, incisos LV, da CF/88), bem como do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV, da CF/88).

Contudo, entendo que a decisão de piso mostra-se escorreita nesse particular.

O contribuinte reproduz, quanto ao ponto, idênticas alegações àquelas veiculadas em sua impugnação. Assim sendo, valendo-me do art. 114, §12, do RICARF, adoto como razão de decidir os fundamentos trazidos na decisão de piso, nos termos do trecho abaixo transcrito:

Inicialmente cumpre mencionar que na lavratura do Auto de Infração foram atendidos integralmente os requisitos do art. 10 do PAF, conjugado com o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e portanto o Auto de Infração possui completa descrição dos fatos e enquadramento legal.

Além disso, as hipóteses de nulidade estão definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, verbis:

(...)

Ante exposto, não há falar em nulidade por vício de forma, vez que não ocorreram as hipóteses acima referidas já que o Auto de Infração foi produzido por servidor competente, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não havendo nenhum vício formal e tampouco houve cerceamento de defesa, senão vejamos.

Quanto ao cerceamento de defesa, as razões apontadas pela impugnante para anular o Auto de Infração igualmente não prosperam. Com efeito, não procede o argumento de que o poder atribuído ao Auditor-Fiscal de reconhecer o vínculo de emprego e descaracterizar outra relação jurídica existente estaria ocasionando o cerceamento de defesa.

Tampouco prospera a alegação de que o procedimento de apresentação de defesa administrativa não estaria isento de ânimo, pois seria desempenhado pelo próprio Auditor Fiscal ou, eventualmente, por um de seus colegas.

De acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, a atividade da Autoridade Tributária e Aduaneira, que resulta no lançamento tributário, consiste no procedimento administrativo vinculado e obrigatório tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível:

(...)

Consoante a legislação que cuida da competência da Autoridade Fiscal para fiscalizar, arrecadar e cobrar tributos, a saber, o artigo 229, § 2º, do Decreto 3.048, de 6/05/1999, no desempenho de sua atividade, se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado sob qualquer outra denominação, preenche as condições da personalidade, não eventualidade, subordinação jurídica e onerosidade (referidas no inciso I do caput do art. 9º do mencionado Decreto) deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento do segurado como empregado, verbis:

(...)

Quanto à alegada parcialidade do julgamento administrativo de primeira instância, esta também não prospera. Com efeito, por uma questão de lógica, a Auditor Fiscal que lança o tributo não é e nem poderia ser o mesmo que conhece e julga a impugnação ao lançamento que ele próprio lavrou.

(...)

De mais a mais, não há falar em cerceamento do direito de defesa por atos realizados pelo autuante na fase investigativa e inquisitorial do lançamento. A fase litigiosa do processo administrativo-fiscal somente tem início com a apresentação da impugnação (art. 14 do Decreto 70.235/72), quando a impugnante terá a oportunidade de exercer plenamente seu direito de defesa. O contraditório e a ampla defesa são portanto garantias constitucionais conferidas

aos litigantes em processo judicial ou administrativo (art. 5º, LV, da Constituição Federal).

Desta forma, tenho que, na espécie, o devido processo legal foi plenamente assegurado ao sujeito passivo, através do presente processo administrativo fiscal do qual teve amplo conhecimento e lhe foram asseguradas todas as possibilidades de produção de provas.

Foi exatamente isso o que fez a interessada, ao apresentar a respectiva defesa.

Assim sendo, afasto a preliminar de cerceamento do direito de defesa e passo à análise do mérito.

3 MÉRITO

No presente, a fiscalização efetivou o lançamento de ofício das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e daquelas destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros), relativas às competências 01/2014 a 12/2014, por compreender que a entidade beneficente **descumpriu o requisito previsto no inciso VII do artigo 29 da Lei n. 12.101/09**, o que implicaria na perda do direito à isenção das contribuições sociais (art. 195, § 7º da CF/88).

O mencionado inciso VII determina que a entidade beneficente deve **cumprir as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária** como requisito para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias. É ver:

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

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; - grifou-se.

Como consta do Relatório Fiscal, a fiscalização concluiu que ocorreu o descumprimento das obrigações acessórias previstas pela legislação com base em dois fundamentos (e-fl. 673 – como reconhecido pela própria decisão de piso):

- (i) Não declarar em GFIP e informar em folha de pagamento as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores contribuintes individuais no período e;
- (ii) Não declarar em GFIP e informar em folha de pagamento as remunerações pagas devidas ou creditadas aos trabalhadores empregados, objeto de interposição fraudulenta de uma pessoa jurídica prestadora de serviços (“pejotização”).

3.1 IMUNIDADE E ARTIGO 14 DO CTN

Contudo, entendo que assiste razão a recorrente ao defender que a referida Lei restringiu indevidamente o alcance da isenção. Na linha do decidido pelo STF ao julgar o RE n. 566.622, atendidos os requisitos dispostos no artigo 14, do CTN, o que ocorre no caso da recorrente, não poderiam ser exigidas as contribuições previdenciárias.

Como se sabe, o §7º do art. 195 da Constituição Federal determina que as entidades beneficentes de assistência social serão "*imunes*" da contribuição para a seguridade social desde que atendidas as exigências previstas em lei.

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal com força normativa de lei complementar veda à União cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 9º, inciso IV, alínea "c"). Ainda, traz em seu artigo 14 os requisitos necessários à fruição do benefício que lhes é assegurado. É ver:

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

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

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

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

No âmbito da legislação ordinária, inicialmente a Lei n. 8.212/91 trouxe, em seu artigo 55, exigências para a concessão de isenção às entidades beneficentes de assistência social.

O dispositivo foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal, por meio do RE n. 566.622/RS (Tema 32), à luz do artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, que restringe à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em resumo, o STF entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação (CEBAS), à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária.

Lado outro, é exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no artigo 195, § 7º da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Na oportunidade, o foi fixada a seguinte tese:

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Posteriormente, o mencionado art. 55 da Lei n. 8.212/91 foi revogado pela Lei n. 12.101/09, que embasa o presente lançamento. Nos termos do artigo 3º da, a concessão da certificação deveria observar o cumprimento dos requisitos dispostos nas Seções I a IV do seu Capítulo II, as quais estabeleciam também contrapartidas de atuação necessárias ao usufruto da isenção, como é o caso do previsto no art. 29, fixando critérios que ultrapassam o previsto pelo Código Tributário Nacional.

A Lei n. 12.101/09 foi objeto de julgamento na ADI 4480. O Supremo Tribunal Federal, foi instado a se pronunciar acerca da (in)constitucionalidade de diversos dispositivos da novel legislação, entre eles o referido inciso ‘VII’ que sustenta o lançamento.

Em sessão de julgamento finalizada em 26/03/2020, o Tribunal Supremo declarou a inconstitucionalidade de diversos dispositivos, nos seguintes termos:

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

Como se vê, não houve a declaração de inconstitucionalidade formal do art. 29, VII da Lei n. 12.101/09. Contudo, merece especial atenção o trecho do voto do Min. Relator Gilmar Mendes, detalhando a motivação adotada e a compreensão acerca do referido artigo:

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

(...)

Transcrevo novamente o art. 14 e incisos do Código Tributário Nacional:

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

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

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na

manutenção dos seus objetivos institucionais”). **E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009.** Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

Da leitura verifica-se que, reafirmando o entendimento consignado no Tema 32, não foi declarada a inconstitucionalidade formal do dispositivo (inciso ‘VII’ do art. 29), vez que, na compreensão da Corte, encontra respaldo na legislação complementar (art. 14 do CTN).

Não obstante, observa-se que o Ministro vai além ao fazer a correspondência expressa dos incisos do artigo 29 da Lei n. 12.101/09. com aqueles previstos no artigo 14 do CTN. Conclui que o dispositivo seria equivalente, por “consequência dedutiva”, ao inciso III do artigo 14 do CTN.

Assim, em interpretação ao decidido pelo Supremo no Tema 32 de Repercussão Geral, bem como por ocasião da análise da ADI 4480, tem-se as seguintes premissas:

- a) Os requisitos a serem verificados como contrapartida para a fruição da imunidade das contribuições previdenciárias por entidades beneficentes são aqueles previstos no artigo 14 do CTN;
- b) O inciso VII do artigo 29 da Lei n. 12.101/09 é correspondente ao que determina o inciso III do artigo 14 do CTN.

Observa-se que essa compreensão acerca do posicionamento do Supremo Tribunal Federal já foi adotada por essa Turma de Julgamento, ao analisar o Processo n. 19515.721097/2014-20, oportunidade em que acompanhei o Relator Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa. Nesse sentido, destaco trechos do Acórdão n. 2302-003.802, com o qual concordo e adoto como razão de decidir:

Tendo em vista ter sido assente no Tema nº32 de repercussão geral que “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”, resta claro que os incisos IV e VII do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 não poderiam definir contrapartidas a serem observadas para aquisição, manutenção, ou perda da imunidade prevista constitucionalmente. Contudo, cabe verificar se os requisitos materiais expressos nos incisos IV e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 já não estavam contemplados à época pelo Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 14.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

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

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

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

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

No voto do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator) na ADI 4480, foi expressado o seguinte entendimento quanto aos incisos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, em relação a estarem ou não contemplados no art. 14 do CTN.

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

(...)

Assim, o que decorre de todas as alterações legislativas e decisões judiciais e administrativas acima expostas, é que o dispositivo legal que restou hábil a ser aplicado ao caso em tela foi o inciso III, do artigo 14 do CTN, cujo texto resgatamos abaixo:

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

(...)

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

(...)

Em entendimento possível, o descumprimento da obrigação acessória previsto no inciso VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, se amoldaria, segundo o entendimento do Ministro no trecho acima, como consequência dedutiva do mandamento do inciso III do art. 14 do CTN. Desta forma, ficaria caracterizado o descumprimento

de requisito previsto em lei complementar para que o contribuinte mantivesse sua condição de imunidade no ano-calendário de 2009, validando a premissa da fiscalização nas presentes autuações.

Contudo, esse não é o melhor entendimento, no sentido de que o Ministro já teria assente a interpretação de que a ocorrência dos incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, mesmo ocorrendo de forma isolada, implicariam necessariamente na aplicação do inciso III do artigo 14 do CTN, como consequência dedutiva.

Os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009 descrevem uma pluralidade de situações, por certo a do inciso VII se amolda à conduta da recorrente, porém, não há uma correspondência direta, deste inciso isolado, com a situação prevista no inciso III do artigo 14 do CTN.

Dentre os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29, há incisos que, isoladamente, se amoldam ao III do artigo 14 do CTN. É o caso dos incisos IV e VIII.

Já em relação aos incisos III e VII, não se vislumbra essa relação direta e automática.

Seja ocorrendo isoladamente, seja ocorrendo em conjunto, é necessário uma análise mais detalhada do caso concreto.

No caso em tela, tivemos a ocorrência do inciso VII: descumprimento de obrigação acessória estabelecida na legislação tributária. Analisemos qual foi a obrigação acessória descumprida.

O contribuinte não declarou nem mesmo no código, indevido, de entidades isentas, a quase totalidade das remunerações auferidas pelos contribuintes individuais, que foram objeto de levantamento fiscal e obtida com base nas remunerações constantes da DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE-DIRF- ano calendário de 2009.

O Tema 32 do STF assentou a seguinte tese:

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

A conduta do contribuinte foi no sentido de descumprir um dever instrumental, com aspecto meramente procedimental. Para estes casos, o próprio STF decidiu que podem ser estabelecidos por lei ordinária. Do voto supracitado da Ministra Rosa Weber (Relatora) podemos também extrair o seguinte trecho:

(...)Acompanharam, de fato, o relator do RE no provimento do apelo, quanto à solução do caso concreto, sem, no entanto, deixar de reconhecer a existência de um espaço de conformação disponível à legislação ordinária (pertinente aos aspectos meramente procedimentais).

Entender que o voto do Ministro Gilmar Mendes, na ADI 4480, autorizaria o enquadramento direto, da presente ocorrência do inciso VII do artigo 29 da Lei 12.101/2009, no inciso III do art. 14 do CTN, seria extrair um entendimento que iria de encontro ao entendimento geral firmado no Tema 32 do STF.

Assim, o entendimento plausível, é de que a presente infração não implica o inciso III do artigo 14 do CTN, não sendo hábil a afastar a imunidade da recorrente.

Por outra via argumentativa, e que nos leva à mesma conclusão, temos o fato de como tais condutas são tratadas atualmente pela legislação.

A infração cometida não foi albergada, explicitamente, em legislação complementar existente à época, ou mesmo superveniente. Pelo contrário, a conduta descrita segue até o presente momento regulada por lei ordinária, conforme entendimento do STF. Isso reforça o entendimento de seu caráter procedimental, instrumental, acessório.

Nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso em seu voto, a lei ordinária pode normatizar “requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente”, não podendo avançar em “interferência com o espectro objetivo das imunidades”.

Ou seja, a mesma conduta ora em análise, se realizada atualmente, não seria suficiente para levar à perda da imunidade da entidade.

Neste ponto, assiste razão à recorrente. A conduta praticada não é hábil a afastar a imunidade da entidade.

Diante disso, cabe verificar se, no caso concreto, ocorreu o atendimento ao que preceitua o art. 14, inciso III, do CTN, que coloca como requisito às entidades beneficentes para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias “*manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”.

Pois bem.

Em leitura ao Relatório Fiscal, verifica-se que, em diversas passagens que o Auditor Fiscal sinaliza a correta escrituração por parte da empresa, servindo-se, inclusive, da contabilização realizada para efetivar o lançamento. É ver:

2 - Em referência ao ano calendário 2014, a empresa apresentou a Escrituração Contábil Fiscal - ECF através do Sistema Público de Escrituração Digital -SPED- forma de tributação: Imune/Isenta, para a apuração do IRPJ. (e-fl. 47)

6.1 - Foi feita a verificação dos lançamentos contábeis, constatando-se que as remunerações pagas aos trabalhadores referenciados se encontravam contabilizadas nas seguintes contas:

4201010013: ASSISTÊNCIA MÉDICA / ODONTOLÓGICA COLAB.

3210010030: OUTRAS DESPESAS

4211010008: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS PJ

4211010009: SERVIÇOS PRESTADOS MÉDICOS PF

.4212010004: SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA FISICA (e-fl. 51)

8.1.3 – Foram apresentadas as Notas Fiscais emitidas pela “PJ” Angio Imagem, durante o ano de 2014, as quais conferem com os lançamentos na Escrituração Contábil Digital. Embora tenha prestado serviços para outros tomadores, 95% das receitas auferidas são provenientes dos serviços prestados à fiscalizada, Associação Hospitalar, diretamente pelo titular, Flavio Folino. Não tinha empregados. Não tinha outros vínculos empregatícios. Os serviços eram prestados dentro do estabelecimento da fiscalizada. (e-fl. 54)

8.2.3 – Apresentou as Notas Fiscais emitidas durante o ano de 2014, as quais conferem com os lançamentos na Escrituração Contábil Digital, e evidenciam a prestação de serviços quase exclusiva para a fiscalizada, conforme relata na questão “5”, transcrita no subitem 8.2.1. (e-fl. 56)

17 - Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores contribuintes individuais, prestadores de serviços autônomos, não declaradas em GFIP, relativas ao período abrangido pelas competências 01/2014 a 12/2014, apuradas com base nos lançamentos contábeis e documentos apresentados à fiscalização, e discriminadas no ANEXO I; (e-fl. 58)

Em mesmo sentido, a própria DRJ atestou a correta escrituração por parte da recorrente (e-fl. 674):

Pode-se verificar nos anexos que são parte integrante do Relatório Fiscal, que as remunerações dos contribuintes individuais não foram incluídas em folhas de pagamentos, **mas foram identificadas pela Fiscalização, através dos lançamentos contábeis** e constam discriminadas no Anexos I, com a especificação do trabalhador, da respectiva conta contábil e do número do RPA - recibo de pagamento a autônomo.

Da mesma forma, parte das remunerações dos trabalhadores empregados, daqueles que foram objeto de interposição de pessoa jurídica, conforme se verá no capítulo seguinte, também não constam nas folhas de pagamento, mas estão discriminadas no Anexo III, com a indicação da pessoa jurídica interposta e o nome do segurado que foi considerado empregado.

Observou ainda a Fiscalização no item 17 do Relato Fiscal que as mencionadas remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores contribuintes individuais, prestadores de serviços autônomos, relativas ao período abrangido pelas competências 01/2014 a 12/2014, **apuradas com base nos lançamentos contábeis e documentos apresentados à fiscalização**, e discriminadas no Anexo I, também não foram declaradas em GFIP, em flagrante descumprimento a uma

segunda obrigação acessória, preceituada no art.32, inciso IV da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso IV do RPS, ambos acima transcritos. – grifou-se.

Diante do exposto, entendo atendido o requisito relativo ao inciso III do art. 14 do CTN. Como se não bastasse, a própria recorrente cuidou de demonstrar que também cumpre o estabelecido nos demais incisos do art. 14, do CTN, pontos que, destaca-se, sequer foram questionados pela fiscalização.

Ainda que não se adote tal raciocínio, a empresa apresentou a Escrituração Contábil Fiscal - ECF através do Sistema Público de Escrituração Digital -SPED– forma de tributação: Imune/Isenta, para a apuração do IRPJ. (e-fl. 47). Ou seja, considerando os estritos termos do inciso VII do artigo 29 da Lei n. 12.101/09, cumpriu com a “obrigação acessória” prevista em lei.

Além disso, é importante observar que, no que tange a alegação de interposição de pessoa jurídica (pejotização), o fiscal empreende um raciocínio circular, o qual, entendo, com a devida *vênia*, eivado de ilegalidade. Ora, nos termos da autuação, a suposta causa para a perda da isenção seria a pejotização, ao mesmo tempo que é essa a substância (fato gerador) do lançamento.

Nesse sentido, entendo que resta patente a necessidade de manutenção da isenção da entidade beneficente no período, vez que atendidos os requisitos no art. 14 do CTN.

Assim sendo, resta prejudicada a análise acerca dos demais argumentos trazidos pela recorrente, relativos a improcedência do lançamento. Isto é, uma vez reconhecida a sua condição de entidade isenta, não há que se falar na possibilidade de lançamento das contribuições previdenciárias.

De todo modo, caso reste vencida, entendo que, com relação à pejotização, o lançamento não merece prosperar.

Alinho-me ao posicionamento deste *Eg.* Conselho ao analisar situações semelhantes, relativas às pessoas jurídicas atuantes na área de saúde médica/hospitalar (não entidades beneficentes). É ver trecho do Acórdão n. 2402-012.457, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro:

Ao ler atentamente o Relatório Fiscal, está mais do que claro que o núcleo/pedra angular deste lançamento é a legalidade, ou não, da terceirização de atividade-fim. Confirma-se isso, sem sombra de dúvidas, quando a autoridade autuante fundamenta seu lançamento, inclusive, na inconstitucionalidade da Súmula 331 do TST.

E como assim o é, não podemos olvidar de ponderar a aplicação, aqui, do Tema 725 (ADPF 324 e RE 958252), com repercussão legal reconhecida, onde o Supremo Tribunal Federal decidiu que é lícita a terceirização em todas as atividades de produção – inclusive, em relação à atividade-fim – justamente o

caso dos presentes autos, como se fez crer e confirmar pela leitura do Relatório Fiscal.

A orientação cogente do tema assim restou delineada: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

Não fosse isso suficiente, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF (ADC 66), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a compatibilidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 com o texto constitucional. Ao analisar a matéria, a ministra Cármen Lúcia registrou, em minuta de voto, que a "norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada".

Mais recentemente, ainda no ano de 2023, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal reconheceu, no julgamento da Redamação Constitucional (RCL) nº 57.917, a legalidade da contratação de um médico, como pessoa jurídica. Prevaleceu o voto divergente do ministro Dias Toffoli, no sentido de julgar procedente a Reclamação e, com isso, cassar a decisão proferida anteriormente pelo Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, que reconhecia o vínculo entre o médico e um grupo hospitalar.

O STF adotou posicionamento semelhante, inclusive, no julgamento da RCL nº 47.843, de forma que a 1ª Turma, por maioria de votos, julgou outra Reclamação Constitucional procedente nos termos do voto do ministro Alexandre de Moraes:

"Aliás, em caso análogo, também envolvendo, na questão de fundo, discussão sobre ilicitude na terceirização por 'pejotização', por meio da contratação de pessoa jurídica formada por médicos prestadores de serviços terceirizados a hospital tomador de serviços, a 1ª Turma já decidiu em conformidade com o aqui proposto: trata-se da Rd 39.351 AgR (relatora ministra ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 11/5/2020)

Nessa linha de raciocínio, e até considerando a Tese 725 do STF- que entendo aplicável neste caso pelas razões ora expostas, forçosa é a aplicação do artigo 92, inciso II, “b”, do novel Regimento Interno do CARF, a fim de cancelar o crédito tributário em discussão neste tópico, considerando que o modelo de contratação exercido pela Recorrente é lícito pela legislação respectiva e foi referendado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral.

Como se vê, o atual posicionamento do STF sinaliza para a licitude da terceirização (aí incluída a pejotização), inclusive da atividade-fim. Compreende o Tribunal que, para fins previdenciários, não cabe a desconsideração dos efeitos tributários da contratação via pessoa jurídica, mesmo que unipessoal (único sócio).

Além disso, como se sabe, essa é uma peculiaridade do ramo de atuação da recorrente. Na área de saúde mostra-se, inclusive, de interesse dos próprios médicos a contratação via pessoa jurídica, os quais, frequentemente, prestam serviços médicos para outros tomadores.

Da análise dos autos, entendo que não há comprovação de fraude/simulação apta a infirmar a compreensão pela licitude da contratação via pessoa jurídica, atraindo a tributação pelas contribuições previdenciárias sobre a remuneração de segurado empregado. Ao contrário, da leitura, verifica-se os seguintes trechos que afastariam a discutida caracterização da relação de emprego:

5 - A ANGIO IMAGEM prestava serviços, também, para outros "tomadores", ou exclusivamente para a Associação Hospitalar, no período mencionado?

SIM A ANGIO IMAGEM DIAGNÓSTICOS TAMBÉM PRESTAVA SERVIÇOS A OUTROS "TOMADORES" NO PERÍODO MENCIONADO. (e-fl. 54)

6. Assim como a grande maioria dos médicos que atuam na cidade de São Paulo, todos os sócios da Clínica Paulista têm vínculos empregatícios em outras instituições de saúde sejam municipais, estaduais ou mesmo federais, e/ou prestam serviços médicos de anestesia como autônomos e/ou são sócios de outras empresas médicas de anestesia, atuando profissionalmente em instituições públicas e privadas. (e-fl. 56)

8.3.1 – A interposta “PJ” FCB SERVIÇOS MÉDICOS S/S LTDA, apresentou os seguintes esclarecimentos:

3-Com que frequência os serviços eram executados?

R=l a 2 vezes por semana -12h (7 às 19h) (e-fl. 56)

5 - A empresa LM Medicina também prestava serviços para outros tomadores, ou exclusivamente para a Associação Hospitalar, no período mencionado? Hospital Santa Virgínia e AACD (ASSOCIAÇÃO DE ASSISTÊNCIA A CRIANÇA DEFICIENTE) (e-fl. 59)

Em 2014 a empresa acima citada prestou serviços médicos, no caso nos mesmos, à Associação Hospitalar Filhas de Nossa Senhora do Monte Calvário, na qualidade de médico Ginecologista e Obstetra tendo locado uma sala de atendimento no ambulatório de instituição fazendo consultas. Também utilizava as dependências do centro cirúrgico e do Day Clinic, assim como os leitos de internação. Outrossim, respondíamos pela escala de cobertura da Ginecologia e Obstetrícia do referido nosocômio. (e-fl. 59)

Já com relação ao autônomos não declarados em GFIP, ao adentrar o TVF verifica que parte dos lançamentos refere-se à serviços médicos prestados a terceiros (beneficiários da Associação).

Como já atestado por esta Julgadora em voto vencedor formalizado no Acórdão n. 2302-003.761, para que haja incidência de contribuição previdenciária cota patronal sobre os valores pagos a contribuintes individuais, o serviço deve ser prestado diretamente à empresa, bem como as importâncias pagas não podem ter natureza de reembolso, mas sim remuneratórias (art. 22, inciso III, da Lei n. 8.212/91).

Contudo, considerando que o recorrente não trouxe considerações específicas acerca do ponto em seu recurso, entendo que resta incontroversa a tributação, devendo manter-se o lançamento quanto ponto.

Não obstante, quanto a multa qualificada, com base no exposto alhures, entendo que não restou comprovado o dolo, apto a caracterizar as condutas previstas nos arts. 71,72 e 73 da Lei n. 4.502/62 . Por esse motivo, entendo que deve ser afastada a qualificadora da multa de ofício.

4 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo