



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10920.721963/2012-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.543 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENQUADRAMENTO DE SEGURADOS EMPREGADOS. NECESSIDADE DE DESCRIÇÃO DOS REQUISITOS ESSENCIAIS. IMPOSSIBILIDADE DE GENERALIZAÇÃO OU ABSTRAÇÃO TOMANDO POR BASE A PROFISSÃO, MORMENTE QUANDO SE TRATA DE PROFISSIONAL LIBERAL QUE PRESTA SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA DA QUAL É SÓCIO. MÉDICOS EM HOSPITAIS.

O lançamento que desconsidera o contrato celebrado entre hospital e sociedade médica para enquadrar os sócios da sociedade médica como segurados empregados do hospital deve conter a descrição da presença cumulativa de todos requisitos essenciais da relação de emprego, sendo necessário para tanto que se indique quem prestou o serviço e como este se realizou, com menção às particularidades da atividade de cada profissional, quando existentes, e como o empregador exerceu o seu poder diretivo.

Para a configuração da relação de emprego não basta a mera generalização ou abstração simplesmente por se tratar de atividade hospitalar e pelo prestador do serviço ser médico sócio de sociedade médica formalmente contratada, salvo na hipótese de impossibilidade de individualização das situações por omissão da sociedade ou da empresa contratante na apresentação de documentos ou na hipótese destes se mostrarem deficientes (art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91; e art. 148 do CTN). Não se nega a necessidade de o hospital manter segurados empregados, inclusive médicos, para assegurar um mínimo de organização das atividades, mas também não se impõe fática e juridicamente que todos os médicos ou prestadores de serviço devam ser, necessariamente, empregados.

Cumprida a fiscalização individualizar as atividades dos segurados que, como profissionais liberais, não raras vezes exercem suas atividades com liberdade e autonomia, inclusive por intermédio de suas próprias sociedades médicas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento, por vício material, os fatos geradores decorrentes da descaracterização da prestação de serviços por pessoas jurídicas, porque não restou suficientemente demonstrada a fundamentação fática da existência dos pressupostos da relação de emprego entre cada um dos sócios das pessoas jurídicas contratadas e a recorrente. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, que entenderam por negar provimento ao recurso. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor. Por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao cancelamento da isenção patronal das contribuições previdenciárias, porque a recorrente não cumpriu com os requisitos exigidos pela legislação, por período de regência. Por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário no que se refere aos Autos de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 51.009.105-9, lavrado no CFL 38 e DEBCAD 51.009.104-0, lavrado no CFL 34.

Fez sustentação oral: Camila Dantas Borel OAB/SC 16.061

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

André Luís Mársico Lombardi – Redator designado

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, LEO MEIRELLES DO AMARAL, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 51.009.100-8**, consolidado em 21/05/2012, em face de ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE, no valor de R\$ 13.797.079,09 (treze milhões, setecentos e noventa e sete mil, setenta e nove reais e nove centavos), referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre as remunerações mensais devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais; às contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, e o financiamento da aposentadoria especial aos 25 anos sobre as remunerações dos segurados, no período de 01/2009 a 12/2010.

Trata-se, também, do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 51.009.101-6**, consolidado em 21/05/2012, em face de ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE no valor de R\$ 12.900.575,74 (doze milhões, novecentos mil, quinhentos e setenta e cinco reais e setenta e quatro centavos), apurados na contabilidade e enquadrados como empregados na ação fiscal, referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, sobre as remunerações mensais dos segurados considerados como empregados; bem como às contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações dos segurados considerados como empregados, no período de 01/2009 a 12/2010.

Trata-se, ainda, do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 51.009.102-4**, consolidado em 21/05/2012, em face de ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE no valor de R\$ 3.345.394,50 (três milhões, trezentos e quarenta e cinco mil, trezentos e noventa e quatro reais e cinquenta centavos), referente às contribuições devidas a terceiros (FNDE, INCRA, SEBRAE e SESC/SENAC), que tiveram como fatos geradores as remunerações de segurados empregados apuradas na contabilidade, no período de 01/2009 a 12/2010.

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal, **DEBCAD nº 51.009.103-2**, consolidado em 21/05/2012, em face de ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE no valor de R\$ 3.401.060,98 (três milhões, quatrocentos e um mil, sessenta reais e noventa e oito centavos), referente às contribuições devidas a terceiros (FNDE, INCRA, SEBRAE e SESC/SENAC), que tiveram como fatos geradores as remunerações de segurados empregados apuradas na contabilidade, no período de 01/2009 a 12/2010.

Trata-se, também do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória, **DEBCAD nº 51.009.104-0**, consolidado em 21/05/2012, em face de ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE no valor de R\$16.170,98(dezesseis mil, cento e setenta reais e noventa e oito centavos) que compreende à penalidade por deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições da empresa.

E mais, trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória **DEBCAD nº 51.009.105-9** consolidado em 21/05/2012, em face de ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE no valor de R\$16.170,98(dezesseis mil, cento e setenta reais e noventa e oito centavos), por apresentar livros e documentos relacionados com contribuições sociais que não atendem a todas as formalidades legais e outros com informação diversa da realidade ou que omitem informações verdadeiras.

Ademais, No procedimento fiscal foram lavrados ainda os seguintes autos de infração que integram os autos do Processo nº 10920.721963/2012-75: DEBCADs ns AI 37.333.447 - 8 AI 37.333.449- 4, AI 37.333.448- 6 e AI 37.333.450-8, AI 37.333.451-6

Segundo relatório fiscal, as autuações foram lavradas no curso do Procedimento Fiscal nº 0920200.2011.01339, realizado junto à ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE, doravante ABEJ, em face de sentença judicial exarada nos autos da Ação Popular nº 5002791-81.2010.404.7201/SC, em tramite na Justiça Federal de Joinville/SC / Tribunal Regional Federal da 4ª Região, e cujo objeto é a verificação dos requisitos para a fruição do benefício fiscal de entidade beneficente de assistência social.

As informações disponíveis nos bancos de dados da RFB e do MDS indicam que a ABEJ, mantenedora do HDH (Hospital Dona Helena), teve seu CEBAS renovado para o período 29/12/2006 a 28/12/2009. Esta renovação foi deferida com base no artigo 37 ou 39 da MP 446/2008 e publicada via Resolução MDS/CNAS nº 07/2009, DOU de 04/02/2009. Para o período subsequente, conforme consulta ao SICNAS - processo nº 71000.116093/2009-88, a entidade apresentou pedido de renovação do CEBAS junto ao MDS/CNAS, sem decisão até o momento. Ademais, não consta qualquer certificação ou pedido de certificação junto ao órgão competente para certificar as entidades que atuam na área da saúde (MS), posto que a entidade sempre atuou, em regime de quase exclusividade, na área da saúde.

Com base nesta certificação a entidade vem usufruindo da isenção das contribuições para a seguridade social, conforme prevista no artigo 55 da Lei nº 8212/1991 (até 09/11/2008 e de 12/02/2009 a 29/11/2009), MP 446/2008 (de 10/11/2008 a 11/02/2009) e Lei nº 12.101/2009 (de 30/11/2009 em diante).

Afirmou a auditoria que, após exame dos elementos apresentados, constatou-se que: a entidade não atendeu todos os requisitos para a certificação de CEBAS, e; a entidade não cumpriu todos os requisitos para o gozo da isenção das contribuições sociais. Ambas as irregularidades ocorreram por todo o período sob fiscalização – 01/2008 a 12/2010, pelo menos.

Assim sendo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, entendeu por manter o crédito tributário. A ementa de tal decisão foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

*ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA.
PERCENTUAL GRATUIDADE. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.*

Não Faz jus à isenção das contribuições previdenciárias e de terceiros a entidade que apenas investe percentual ínfimo de sua receita em gratuidade de assistência social benéfica aos necessitados abrangidos pela Lei Orgânica da Assistência Social. Cabível o lançamento fiscal referente ao período em que a entidade descumpra os requisitos para manutenção de entidade benéfica.

*ISENÇÃO. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 14 CTN.
NÃO APLICAÇÃO.*

O benefício da isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195 da Constituição Federal, encontra-se regulamentado em legislação específica (Lei 8.212/91 e posteriores), sem aplicação o disposto no art. 14 do CTN que trata de isenção de imposto.

CONTABILIDADE DA ENTIDADE. SEGREGAÇÃO DAS GRATUIDADES.

A contabilidade da entidade deve segregar em contas específicas as gratuidades promovidas de assistência social, nos termos determinados pela legislação.

RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA FINS PREVIDENCIÁRIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Se o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, interposta pessoa jurídica, ou sob qualquer outra denominação, na realidade mantém vínculo empregatício com o contratante, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Pelo Princípio da Verdade Material, uma vez configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o

art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

AFERIÇÃO INDIRETA DESCARACTERIZAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL.

A constatação de que a contabilidade não registra o movimento real do faturamento, do lucro e de remuneração dos segurados a serviço da empresa, enseja a aferição indireta das contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA LANÇAMENTO EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE.

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO COM INFORMAÇÃO DIVERSA DA REALIDADE.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de documentos ou livros contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira.

TAXA SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício, sobre o qual também incidem os juros de mora à taxa Selic..

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. PENDÊNCIA DE DECISÃO SOBRE CEBAS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO. SUSPENSÃO DO CRÉDITO POR FORÇA DO ART. 151, III, CTN.

Não se acolhe, por falta de previsão legal, pedido de sobrestamento defeitos de exigência fiscal enquanto pendente decisão sobre CEBAS. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário segue a previsão do art. 151, III, CTN, em face de impugnação tempestiva do lançamento fiscal.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

A mera inclusão do nome de pessoas físicas ligadas à autuada pessoa jurídica no relatório de vínculos que integra o auto de infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, a Entidade interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, para cada um dos Autos de infração, alegando, em síntese:

a) AI nº 51.009.100-8- É nula a autuação posto a perda de objeto, vez que a sentença dos autos da Ação Popular 500279181.2010.404.7201/ SC, que propugnou a ilegalidade do CEBAS do período de 29/12/2006 a 28/12/2009 e determinou à Secretaria da Receita Federal do Brasil fiscalização na empresa, restou reformada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) nos Embargos de Declaração na Apelação/Reexame Necessário, que determinou a baixa dos autos para apreciação do cumprimento dos requisitos para manutenção do CEBAS da entidade.

- Em se tratando do período a de 01/2010 a 12/2010, há que se considerar que a autuação também é nula, em virtude da continuidade ao pedido de renovação do CEBAS, protocolizado tempestivamente, sob nº 71000.116093/200988, e que aguarda julgamento no Ministério do Desenvolvimento Social de Combate à Fome (MDS).

- Há nulidade, ainda, no tocante aos representantes legais que constaram do Relatório de Vínculos, uma vez que a responsabilidade de terceiros, disciplinada no art. 134 do Código Tributário Nacional (CTN), lhes seria imputada pelo crédito tributário nos casos de impossibilidade de cumprimento pelo contribuinte, porém, somente as pessoas expressamente relacionadas no dispositivo do CTN citado. No caso do art. 134 CTN, a única situação que permite a chamada de sócios seria a prevista no inciso VIII, porém, sem aplicação ao caso, posto que não se trata de liquidação de sociedade e que também não é uma sociedade de pessoas. Já no caso do art. 135 do CTN, que trata de responsabilidade solidária segundo o qual poderiam ser chamados não só sócios, como diretores, gerentes ou representantes legais, tal

responsabilidade tem lugar nas hipóteses de excesso de poderes, infração à lei, Estatuto ou contrato Social, todavia, nos autos em debate as obrigações tributárias não têm origem nos atos classificados ou enquadrados nas hipóteses do art. 135 da norma legal.

-A autoridade fiscal aduziu que no período fiscalizado a Associação não cumpriu o principal requisito para certificação do CEBAS, qual seja, pelo menos 20% de sua receita total em gratuidade, ou a oferta ao SUS de pelo menos 60% de seus serviços, ou ainda, a oferta mínima de 60% da capacidade ao sistema de assistência social, bem como não cumpriu os requisitos para fruição da isenção das contribuições sociais, face à inexistência de assistência social beneficente e deficiências na escrituração contábil, todavia, ressalta-se que teve renovado o CEBAS para o período de 29/12/2006 a 28/12/2009 (Resolução MDS/CNAS nº 07/2009, DOU 04/02/2009), com base no art. 37/39 da MP 446/09, conforme despacho proferido no processo nº 71010.004341/200687; que tempestivamente protocolizou novo pedido sob nº 71000.116093/200988, que aguarda julgamento no MDS.

-Por se tratar de imunidade constitucional, prevista no art. 195, § 7º, a limitação ao poder de tributar deveria ser por meio de lei complementar e, no caso, teria a aplicação o cumprimento dos requisitos dispostos no art. 14 do CTN e não os previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91 e decretos regulamentadores.

- A exigência de gratuidade de 20% ou 60% disposta nos Decretos nº 752/93 e 2.536/98 são exigências materiais, que rezam a condição de imunidade e que, de forma alguma, deveriam ser tratados por lei ordinária ou decreto e que, mesmo que na eventualidade o CEBAS não tenha sido concedido, por descumprimento de exigências materiais (20% ou 60% de gratuidade), conforme interpretação dada pela autoridade fiscal, tal ausência não é fator de perda de imunidade.

- A posição do STF é no sentido de que as condições estabelecidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91, em sua redação original, são as condições do art. 14 do CTN, uma vez que as exigências somente podem ser feitas por lei complementar e à lei ordinária somente complementos que não restrinjam a imunidade. Dito isto, conclui-se que a própria Lei 12.101/10 padece dos mesmos vícios de inconstitucionalidade.

- O problema surge pelo Decreto nº 752/93, que regulou inicialmente o disposto no art. 55, inciso II da Lei nº 8.212/91, estabelecendo requisitos, dentre os quais a aplicação mínima de 20% da receita bruta em gratuidade, bem como percentuais para as entidades que atuam na área de saúde. Porém, a previsão contida no decreto (revogado pelo Decreto nº 2.536/98, mas mantido o texto) é a exata disposição dos §§ 3º a 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, suspensa pela MC na ADIN 2.028. Cite-se o parecer da lavra do Professor Ives Gandra da Silva Martins, o qual considera, pois, inconstitucionais exigências ampliadas por decretos. Desta feita, fortes são os argumentos que demonstram a eficácia da legalidade da aplicação do art. 14 do CTN/art. 55 da Lei nº 8.212/91, na forma de sua redação original;

- A recorrente é entidade beneficente de assistência social sem fins lucrativos, com atuação na área da saúde e assistência social, conforme seu Estatuto Social e Relatórios de Atividades dos anos de 2008 a 2010. Ademais, se mantém fiel aos seus fins estatutários, vez que presta assistência médico hospitalar sem distinção de cor, raça, religião, idade, estado civil ou sexo, tudo independentemente dos beneficiários pertencerem ao seu quadro social. No mais, promove atividades de prevenção de lesões e doenças do trabalho, por meio de serviços de ginástica laboral e ergonomia para entes públicos ou privados, nos moldes do art. 203 da CF/88, do art. 2º da Lei nº 8.742/93 (LOAS), do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e do art. 2º do Decreto nº 2.536/98.

- Há que se ressaltar Que a imunidade prevista nos arts. 150, VI, “c” e 195, § 7, da CF/88 é garantia outorgada às instituições privadas que atuam como extensão do Estado, e a recorrente atende aos requisitos constitucionais e legais. Atende, também, aos requisitos materiais do art. 55 da Lei nº 8.212, que nada mais são do que os mesmos do art. 14 do CTN, atendendo inclusive as exigências formais.

- A exigência de gratuidade de 20% ou 60% disposta nos Decretos nºs 752/93 e 2.536/98 são exigências materiais, que rezam a condição de imunidade e que não poderiam ser tratadas por lei ordinária ou decreto; e na eventualidade do CEBAS não ter sido concedido, por descumprimento de exigências materiais (20% ou 60% de gratuidade), como falado pelo Auditor Fiscal, tal ausência não é fator de perda de imunidade, inclusive já assentado pelo STF cuja posição é no sentido de que as condições estabelecidas no art. 55, redação original, da Lei nº 8.212/91, são as condições previstas, até o momento, no art. 14 do CTN, ou seja, as exigências somente podem ser feitas por lei complementar, servindo à lei ordinária estabelecer complementos que não restrinjam a imunidade, fato que ocorre com os decretos e, no mesmo sentido a Lei 12.101/99 fere a Constituição Federal.

- No tocante a aplicação de 20% da receita total em gratuidade, se apresenta equivocada a conclusão da autoridade fiscal que considerou não servirem os lançamentos contábeis da entidade como gratuidade, uma vez que não há na legislação contábil e de assistência social um conceito específico de gratuidade. Assim, os Relatórios de Atividades comprovam o cumprimento do requisito, o qual salienta-se ser inválido de inconstitucionalidade.

- Não prospera o argumento da autoridade fiscal de que a entidade não cumpre o requisito previsto no inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91 (por não promover assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes), conforme provam os Relatórios de Prestação de Contas – CNAS, anexados por aquela autoridade, o que demonstra o fiel cumprimento do requisito e do Estatuto Social.

- Não há como concordar com a alegação de deficiência contábil por violação aos requisitos dos incisos VII e XI do art. 28 da MP nº 446/08 e incisos IV e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, haja vista que a segregação das contas de gratuidade e a definição da metodologia a ser utilizada para controlar/registrar e evidenciar os valores de assistência é mera deliberação do contabilista, quando da elaboração do plano de contas. E por inexistir, perante o CNAS, um padrão contábil específico para as demonstrações em gratuidade, foi que este órgão criou um Grupo de Trabalho para a elaboração de manual de orientação sobre apresentação da comprovação em gratuidade, não obstante, não lograram êxito.

- Equivoca-se a autoridade fiscal ao concluir que desde 29/12/2009 a entidade não está certificada e que o pedido de renovação não possui decisão, já que, nos termos da MP 446/08, restou permitido o encaminhamento do requerimento até o término do prazo de validade do CEBAS (31/12/2009), tal como previsto no art. 38 da Lei nº 12.101/09.

- Não sendo acatada a preliminar de nulidade, por força da nulidade da sentença nos autos da Ação Popular nº 81.2010.404.7201/SC, há que se proceder a suspensão da exigência fiscal até a decisão terminativa transitada em julgado desta Ação.

- Não cabe a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, isto contraria o ordenamento jurídico brasileiro; que embora apresente previsão de tais penalidades, estas não

devem incidir uma sobre a outra. Cabe, pois, à Administração observar os preceitos legais, como o art. 43 da Lei nº 9.430/96 e julgados do Conselho de Contribuintes.

b) AI nº 51.009.101-6- O Auto de infração é nulo, posto o arbitramento da base de cálculo por aferição indireta, na medida em que não resta demonstrado a existência de elementos fáticos jurídicos que caracterizem a relação de trabalho, e ainda não há indícios de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação por parte da recorrente. Outrossim, feriu-se o princípio da motivação, princípio em que se pauta todo ato administrativo, quando da ausência de fundamentação legal e jurisprudencial para a utilização dos lançamentos das contas ("171185.01.02.01.04 honorários médicos" e "171195.01.02.01.05 honorários parcerias" e parte dos lançamentos da conta "171165.01.02.05.04 assessoria técnica") como base de cálculo.

- Devem ser excluídas da presente autuação todas as pessoas físicas listadas na relação de vínculos posto que estas não se enquadram nas determinações legais no que se refere a responsabilidade tributária solidária ou sequer subsidiária.

- Aterceirização da atividade médica é regular elícita quando não existentes os requisitos que configurem a relação de emprego. Ademais, a atividade médica não se confunde com a atividade fim do hospital já que esta é de caráter empresarial, a terceirização é, pois, o fornecimento de condições e instrumental necessário para que o médico desempenhe o ato médico, vez que os hospitais cedem suas estruturas físicas e aparatos instrumentais viabilizando o exercício de suas funções.

- Da análise contratual e fática das relações estabelecidas, cada qual em sua especificidade, não se constata a existência de todos os requisitos necessários para o reconhecimento de vínculo empregatício de sócios em nenhuma das pessoas jurídicas constantes no Relatório Fiscal, quais sejam: ALEF SERVIÇOS DE ORTOPEDIA S/S, CNPJ 04.443.626/000123; BFM DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM LTDA, CNPJ 10.669.697/000141; BKF DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM LTDA, CNPJ 10.669.756/000181; CASAGRANDE SAÚDE SOC SIMPLES LTDA, CNPJ 04.278.475/000103; CH DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM S SIMPLES, CNPJ 00.259.802/000110; CLÍNICA CIRÚRGICA DE JOINVILLE LTDA, CNPJ 04.522.671/000173; KASTEN CONSULTORES ASSOCIADOS S/S, CNPJ 01.392.514/000100; M. A. R. CLÍNICA MÉDICA S/S LTDA, CNPJ 09.145.128/000118; MC DIAGNÓSTICOS S/S LTDA, CNPJ 09.436.526/000193; MK CLÍNICA MÉDICA CIRÚRGICA LTDA, CNPJ 08.648.486/000180; e RGM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, CNPJ 03.573.958/000160.

c) AI nº 51.009.102-4 - A Recorrente apresenta os mesmos argumentos discurridos no AI nº 51.009.100-8, dantes relatado.

d) AI 51.009.103-2 - A recorrente apresenta as mesmas alegações já discurridas no AI nº AI 51.009.101-6.

e) AI 51.009.104-0A recorrente apresenta as mesmas alegações já discurridas nos AI nº AI 51.009.101-6, dantes relatado.

f) AI nº51.009.105-9 - A recorrente apresenta as mesmas alegações já discorridas nos AIs anteriormente relatados e mais:

- não deve prevalecer a multa; o seu CNAE, no período autuado, é o 94.995/00 (Atividades associativas não especificadas anteriormente) e secundários os CNAE 86.10101 (Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências) e 86.10102 (atividades de atendimento em pronto socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências).

- ainda que se entenda que o CNAE foi informado de forma inadequada, não há prejuízo ao Fisco, posto que a oferta de pelo menos 60% de todos os serviços ao Sistema Único de Saúde (SUS), para as entidades de saúde, é uma das três alternativas para se atingir a gratuidade determinada pela legislação.

- Não há que se concordar com a fiscalização quando esta afirma que a entidade não contabilizou as gratuidades “Renúncia de Receitas Convênio Empresas” e “Renúncia de Receitas Convênio SUS”, posto que não há o que discutir a respeito da contabilização das contas, conforme demonstrou no recurso referente ao Auto de Infração nº 51.009.1008e, dentre outros, cumpre com todos os requisitos para fruição do CEBAS e da isenção das contribuições sociais.

É o relatório.

Voto Vencido

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentando os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

A recorrente apresentou distintas peças recursais, sendo uma para cada um dos Autos de Infração. Desta feita, a apreciação da matéria posta em litígio será feita analisando-se cada um dos recursos, considerando-se todavia comuns os que apresentam os mesmos argumentos.

1. AI nº 51.009.100-8 e AI nº 51.009.102-4

Das nulidades

Da Ausência de nulidade por perda do objeto

Alega a recorrente nulidade dos autos de infração por perda de objeto, uma vez que a sentença dos autos da Ação Popular 500279181.2010.404.7201/ SC, que propugnava a ilegalidade do CEBAS do período de 29/12/2006 a 28/12/2009 e determinou à Secretaria da Receita Federal do Brasil fiscalização na empresa, restou reformada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) nos Embargos de Declaração na Apelação/Reexame Necessário. Tal decisão determinou a baixa dos autos para apreciação do cumprimento dos requisitos para manutenção do CEBAS da entidade. Considera, portanto, nula a autuação referente às competências até 12/2009.

Em se tratando do período de 01/2010 a 12/2010, afirma ser, também, nula a autuação, aduzindo que em continuidade aos pedidos de renovação do CEBAS, protocolizou, tempestivamente, novo pedido sob nº 71000.116093/200988, que aguarda julgamento no Ministério do Desenvolvimento Social de Combate à Fome (MDS), nos termos do art. 21 do Lei nº 12.101/09, conforme relatado pela autoridade fiscal por meio do documento “Consulta Pedido de Renovação do CEBAS 2010 – SCNAS”, pelo que considera que não poderia ser feito o lançamento fiscal quando sequer foi apreciado o descumprimento dos requisitos pelo órgão competente.

Tais argumentos, todavia, não merecem prosperar, veja-se:

É bem verdade que, como assentado pela autoridade fiscal, a entidade obteve renovação de CEBAS para o período de 29/12/2006 a 28/12/2009 junto ao CNAS e que, para os períodos posteriores protocolizou pedidos junto ao CNAS e ao Ministério da Educação (MEC) e, com base nas certificações a entidade usufrui da isenção das contribuições para a seguridade social, nos termos do art. 55 da Lei nº 8212/1991 (até 09/11/2008 e de 12/02/2009 a 29/11/2009), MP 446/2008 (de 10/11/2008 a 11/02/2009) e Lei nº 12.101/2009 (de 30/11/2009 em diante).

Não obstante, no caso dos autos, ao contrário do que entendeu a Recorrente, a caracterização da imunidade não depende apenas da empresa ser titulada no Estatuto Social como entidade beneficente, ou ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), conforme

posto na peça recursal, mas ela deverá, também, atender a todos os requisitos estabelecidos na legislação supracitada.

No que concerne ao art. 55 da Lei 8.212/1991, antes da Lei 12.101/2009 (período até 09/11/2008 e de 12/02/2009 a 29/11/2009), para usufruir a imunidade aqui tratada, inclusive deverá atender, de forma cumulativa, os incisos I, II, III, IV e V desse artigo, *“in verbis”*:

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

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

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

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

Por sua vez, durante a vigência da MP 446/ 2008 (Período: de 10/11/2008 a 11/02/2009), tinha-se:

Art.4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá ofertar a prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia.

[...]

Art.8º Na impossibilidade do cumprimento do percentual mínimo a que se refere o art. 4º na contratação dos serviços de saúde da entidade, em razão da falta de demanda, declarada pelo gestor local do SUS, deverá ela comprovar a aplicação de percentual da sua receita bruta em atendimento gratuito de saúde da seguinte forma:

I- vinte por cento, se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a trinta por cento;

II- dez por cento, se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a trinta e inferior a cinquenta por cento; ou

III- cinco por cento, se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a cinquenta por cento, ou se completar o quantitativo das internações hospitalares, medido por paciente-dia, com atendimentos gratuitos devidamente informados de acordo com o disposto no art. 5º, não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte.

Parágrafo único. Para os fins deste artigo, a entidade deverá comprovar o percentual de aplicação em gratuidade sobre a receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em se tratando da Lei nº 12.101/2009, antes das alterações da Lei 12.868/2013 (período: de 30/11/2009 em diante) tinha-se:

Art. 4o. Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

I - comprovar o cumprimento das metas estabelecidas em convênio ou instrumento congênere celebrado com o gestor local do SUS;

II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);

III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados.

§ 1o- O atendimento do percentual mínimo de que trata o caput pode ser individualizado por estabelecimento ou pelo conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, desde que não abranja outra entidade com personalidade jurídica própria que seja por ela mantida.

§ 2o - Para fins do disposto no § 1o, , no conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, poderá ser incorporado aquele vinculado por força de contrato de gestão, na forma do regulamento.

[...]

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

I - não percebam seus 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;

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;

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.

Dos dispositivos transcritos, verificamos que o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), é apenas um dos requisitos para que se possa gozar da isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Desta feita, o direito à isenção apenas perdura enquanto a entidade preenche os seus requisitos, ou seja, mesmo com CEBAS vigente está - se diante de um direito cujo benefício vige conquanto se mantenha dentro das regras determinadas pela norma, portanto, um direito condicionado, tal como claro indicado no texto legal.

Por sua vez, a entidade, em nenhum dos períodos, atendeu a todos os requisitos para as competências objeto do lançamento fiscal, na medida em que não há a demonstração de que a entidade cumpria, cumulativamente, todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991, nem dos requisitos previstos na MP 446/2008 e sequer aqueles previstos na Lei 12.101/2009, e, assim sendo, é de se considerar inexistente o direito.

Destarte, não há qualquer atropelo ou invasão de atribuição de órgão público diverso, apto a apreciar o cumprimento dos requisitos para manutenção do CEBAS, no caso o MDS, que pelo que consta, foi formulada Representação Administrativa a este órgão para as providências a respeito das irregularidades apontadas.

Ademais, a própria Lei nº 12.101/09, acima transcrita e relatada pela autoridade fiscal, em seu art. 32, é expressa e determinante sobre a suspensão da isenção e o consequente lançamento fiscal, quando descumpridos os requisitos por parte da entidade beneficiada pelo favor legal.

É também o comando do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União e outras providências, *“in verbis”*:

Art. 125. No caso da isenção das contribuições sociais previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, constatado o descumprimento, pela entidade beneficiária, dos requisitos impostos pela legislação de regência, 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 (Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, arts. 29 e 32).

§ 1º Considera-se automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no caput 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.

[...].

Ainda, no tocante ao período de 01/2010 a 12/2010, em que pese o requerimento da renovação do seu certificado ter se dado tempestivamente, por meio do pedido sob nº 71000.116093/200988, considero que este fato, por si só, não se traduz em direito à isenção, pelos mesmos argumentos dantes descritos, ou seja, é imperativo que o benefício pressupõe o cumprimento dos requisitos da legislação.

Afasto, pois, a alegação de nulidade por perda do objeto, vez que claro está que o procedimento fiscal está em conformidade com a lei.

Da Ausência de Nulidade - Nome dos Representantes Legais no Relatório de Vínculos

A recorrente requer a nulidade e a consequente exclusão dos representantes legais da entidade no Relatório de Vínculos que compõe o auto de infração, por entender que a responsabilidade de terceiros, disciplinada no art. 134 do Código Tributário Nacional (CTN), apenas lhes seria imputada pelo crédito tributário nos casos de impossibilidade de cumprimento pelo contribuinte, o que não é o caso, e ainda assim, somente as pessoas expressamente relacionadas no dispositivo do CTN citado seriam arroladas. Aduz que, no caso do art. 134 CTN, a única situação que permite a chamada de sócios seria a prevista no inciso VIII, porém, sem aplicação ao caso, por não se estar diante de liquidação de sociedade e nem de uma sociedade de pessoas.

Em se tratando do art. 135 do CTN, que trata de responsabilidade solidária, segundo o qual poderiam ser chamados não só sócios, como diretores, gerentes ou representantes legais, argumenta que tal tem lugar nas hipóteses de excesso de poderes, infração à lei e Estatuto ou contrato Social, todavia, nos autos em debate as obrigações tributárias não têm origem nos atos classificados ou enquadrados nas hipóteses do art. 135 da norma legal.

Contudo, está-se diante de uma interpretação equivocada, cumpre esclarecer que o anexo 'relação de vínculos' foi claro em afirmar que o relatório trazido é apenas uma lista dos representantes legais do sujeito passivo, indicando a qualificação e o período de atuação, não estabelecendo nenhuma responsabilidade às pessoas nele relacionadas. Vide súmula 88 do CARF, que colaciono abaixo:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Corresponsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais – RepLeg" e a "Relação de Vínculos – VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Ademais, o Relatório de vínculos faz parte de todos os processos como instrumento de informação, em conformidade com disposto pelo art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005, que determina a inclusão do referidos relatório nos processos administrativo-fiscais esclarece:

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...)

XI Relação de Vínculos, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente.

Assim sendo, incabíveis se mostram as alegações da recorrente.

Do Mérito

Da inconstitucionalidade de normas, da alegada imunidade constitucional:

Aduz a recorrente que possui imunidade e que por se tratar de imunidade constitucional, prevista nos arts. 150, VI “c”, 195, § 7º, a limitação ao poder de tributar deveria ser por meio de lei complementar e, no caso, teria a aplicação o cumprimento dos requisitos dispostos no art. 14 do CTN e não os previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91 e decretos regulamentadores. Argui, pois, citando a ADIN 2.0285, arrolando jurisprudência e doutrina, a inconstitucionalidades de normas, apontando o art. 55, da Lei nº 8.212/91, Lei nº 12.101/09 e Decretos nº 752/93 e 2.536/98.

Em primeiro lugar, cabe esclarecer que este Conselho somente pode reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivo legal quando estiver diante de uma das hipóteses previstas no art. 62, parágrafo único seu Regimento Interno, quais sejam:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993

No caso dos autos, contudo, não ocorreu qualquer dessas hipóteses.

Cumpra esclarecer que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, notadamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, os Conselhos de Contribuintes se auto-impuseram com regra proibitiva nesse sentido:

Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes):

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula 02 do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007:

“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”.

De outra parte, como dito, aduz a recorrente que a matéria referente à imunidade deve ser disciplinada por lei completar e que, em virtude do julgamento da ADIN nº 2.028, todo o artigo 55 da lei 8.212/91 estaria com eficácia suspensa, devendo, assim, ser-lhe concedido o referido favor constitucional.

Todavia, tais argumentos não são dotados da devida procedência. Ora, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028, o Supremo Tribunal Federal limitou-se a suspender a eficácia apenas do artigo 1º da Lei 9.792/98, na questão referente à mudança de redação do inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/91, incluindo, por fim, outros parágrafos no referido dispositivo.

Destarte, apesar do julgamento da ADIN, os demais incisos e parágrafos do artigo em comento continuaram a produzir todos os seus efeitos, não havendo que se falar em suspensão de eficácia em razão do julgamento daquela ação constitucional.

Nesse sentido, segue transcrição do voto do Ministro Marco Aurélio em decisão liminar proferida no plenário do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADIN nº 2.028:

*Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva. (...) Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 055, inciso III, da Lei nº 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.
(STF, ADIN 2.028, Rel: Ministro MOREIRA ALVES, TRIBUNAL PLENO, Julgamento: 11/11/1999, DJe: 16/06/2000)(Grifo meu)*

Como ainda não houve decisão definitiva referente à ADIN supramencionada, em virtude dos autos do processo permanecerem conclusos ao relator, serão observados os preceitos dispostos no referido artigo 55 da Lei 8.212/91 para o julgamento deste recurso, pois era aquele o dispositivo legislativo válido quando da ocorrência do fato gerador.

Feitas essas digressões, resta incontestado a improcedência do argumento de que, em virtude do julgamento da ADIN nº 2.028, estariam suspensas todas as exigências do artigo supracitado para a concessão à recorrente da imunidade constitucional prevista no artigo 195 §7º, uma vez que, conforme já demonstrado, foi suspensa a eficácia apenas do inciso III, estando todos os demais requisitos perfeitamente aptos à produção dos seus efeitos.

Estabelece o referido artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

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

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

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

O caráter condicional do referido diploma legislativo para a concessão da imunidade constitucional já foi, inclusive, corroborado por entendimento pacífico do Tribunal Regional da Terceira Região, conforme se depreende do julgado a seguir transcrito:

APELAÇÃO EM AÇÃO ORDINÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITOS LEGAIS.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. A Lei 9.732/98, foi objeto da ADIn 2.028, tendo o Plenário do E. Supremo Tribunal Federal suspenso, em sede de liminar, a eficácia do artigo 1º, na parte que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º do citado diploma legal. A legislação em debate restou suspensa em virtude da análise material que o Excelso Tribunal realizou, concluindo que se deve exigir das entidades de assistência social somente o registro como entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, para o gozo de imunidade. Deve a entidade preencher os demais requisitos constantes da Lei 8.212/91, que nada mais são do que repetição dos requisitos criados pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, lei recepcionada como complementar e que é aplicada aos casos de imunidade das entidades beneficentes de assistência social e de educação. São eles: I) ser, a entidade, reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II) ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III) não perceber seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruir vantagens ou benefícios a qualquer título; e IV) aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. Sentença reformada. Apelação parcialmente provida.

(TRF 3, AC 11384, Rel.: Juiz Convocado RUBENS CALIXTO, TERCEIRA TURMA, JULGAMENTO 23/09/2010)(Grifo meu)

Destarte, é cabal a observância dos requisitos supracitados para que seja concedida a imunidade constitucional pleiteada.

Diante disso, em virtude da não configuração dos requisitos legalmente exigidos, não se verifica o devido enquadramento da Recorrente nas hipóteses de imunidade previstas no art. 195, §7º da Constituição Federal.

Ademais merece ser destacado a respeito da situação em comento que o benefício concedido às sociedades de assistência social nasceu com caráter de isenção. Sendo assim, outra lei ordinária poderia revogá-la ou alterar-lhe o conteúdo, exigindo novos requisitos para a sua obtenção ou manutenção, devendo o contribuinte beneficiário submeter-se às novas disposições, pois não há direito adquirido a regime jurídico tributário. Neste sentido é o teor do art. 178 do CTN (*A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104*).

Ocorre que a Constituição Federal de 1988, ao trazer para o texto constitucional o referido benefício fiscal, alterou a sua natureza de isenção para imunidade. No entanto, remeteu à Lei Ordinária o disciplinamento da matéria, o que permitiu que a Lei nº 8.212/91 incluísse novas exigências à concessão e manutenção da imunidade, que deveriam ser observadas pelo beneficiário também por força constitucional.

É desnecessária, portanto, a exigência específica de lei complementar para disciplinar a matéria, conforme se depreende claramente do entendimento do então ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux no julgado a seguir transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR PARA EMPRESTAR EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO COM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DO FUMUS BONI JURIS. 1. A concessão de efeito suspensivo a Recurso Especial reclama a demonstração do periculum in mora, que se traduz na urgência da prestação jurisdicional no sentido de evitar que, quando do provimento final, não tenha mais eficácia o pleito deduzido em juízo, bem como a caracterização do fumus boni juris, ou seja, que haja plausibilidade do direito alegado. 2. Em sede de medida cautelar, objetivando emprestar efeito suspensivo a recurso especial, exige-se que o requerente demonstre a verossimilhança do que alega, bem como do possível acolhimento do recurso especial por ele interposto. 3. Tratando-se de medida cautelar que veicula matéria constitucional, interditada quanto à sua cognição na própria via especial, impõe-se o mesmo destino à ação acessória, qual seja, o desacolhimento. 4. É que, se o Recurso Especial (ação principal) não será conhecido posto constitucional o fundamento, impõe-se a rejeição da ação cautelar acessória por analogia do art. 808, III, do CPC. 5. Medida cautelar que versa acerca do direito à imunidade tributária concedida no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, denotando ter o aresto prolatado pelo Tribunal a quo decidido o thema iudicandum à luz de princípios constitucionais, tanto assim que, do seu núcleo central, colhem-se as seguintes razões: "Põe-se o contribuinte a essencialmente debater, em plano teórico, o excedimento praticado pelas Leis 9.532/97 e 9.718/98, ao disciplinar o gozo da isenção das entidades de educação e assistência social com relação à COFINS, já que, sob sua óptica, tal matéria somente poderia ser regulada por lei complementar. Ora, significando a imunidade uma limitação proibitiva ao poder de tributar (em contraposição às limitações afirmativas, em que se traduzem os princípios tributários), uma vedação constitucional ao exercício daquele segmento do Poder Soberano, realmente merece toda mensagem daquela espécie o devido

*cuidado, em sua delimitação e compreensão. Assim e exemplificativamente, se proibição existe, como presente, para a incidência de certos impostos sobre entidades de assistência social, está o constituinte a fixar dois vetores distintos: um no rumo da elementar identificação do alcance objetivo de dita proibição, enquanto outro no sentido de que livre fica a atividade tributante - evidentemente que em obediência às demais diretrizes constitucionais - para o exercício de cobrança relativamente a outros tributos (e demais impostos) que não nas espécies ali envolvidas. Aqui, então, o central horizonte debatido se descortina, em plano formal. **Com efeito, em angulação formal, ao impor o parágrafo 7.º do art. 195, CF, devam as entidades beneficentes de assistência social, destinatárias da vedação, atender aos requisitos de lei, patente se revele ilegítimo o questionamento do papel exercido, no presente caso, como em outros, por meio de lei ordinária,** como assim o são as Leis 9.532/97 e 9.718/98. De fato, se também agiu o CTN por meio de seu artigo 14, firmando requisitos para o gozo daquela proteção constitucional, notório que isso não tem o condão de se elevar ao plano de uma exigência, segundo a qual somente a lei complementar poderia veicular dita matéria. Ora, é da consagrada técnica constitucional a identificação da fonte formal tributária por critérios expresso e por exclusão, no binômio lei complementar/lei ordinária: **quando deseja o constituinte destinar o tema àquele diploma, expressamente o estabelece, adjetivando assim o substantivo "lei"; de outra banda, intentando remeter a matéria a uma introdução através de lei ordinária, por exclusão ou residualmente se basta ao uso do radical "lei", sem qualificativo.** Dessa forma, sob o prisma estritamente formal em foco, nenhuma irregularidade se constata na conduta legiferante, ao cuidar do tema através de "lei". Por seu turno, também de inteiro equívoco a invocação, amiúde debatida, ao artigo 146, CF, este a traduzir um futuro e ainda distante novo CTN, no bojo do qual muitos temas lhe são naturalmente recomendados. Ora, se pertinente fosse a exigência prévia de lei complementar para todos os comandos programáticos ali encerrados, certamente já teria nascido "amarrado", tolhido em seu exercício, o poder de tributar, uma vez que, ilustrativamente, afirma a alínea "a" de seu inciso III que a definição de tributos e de suas espécies incumbe a uma lei complementar: se assim radicalmente o fosse, indagar-se-ia sobre o papel entregue ao legislador através do dogma da legalidade, encartado no inciso I do artigo 150, da mesma CF, que para instituir tributo então se colocaria a aguardar pela definição a lhe dar uma lei complementar. Por certo, não tem este sentido a norma programática consubstanciada no aludido artigo 146, CF. **Por conseguinte, também não se põe como óbice enfocada angulação, pois nitidamente desnecessária a prévia veiculação do regramento de referida imunidade através de lei complementar. Por igual, não se cuida, de fato, de agressão à capacidade contributiva.** Realmente, não representando a alíquota, em si, encarada isoladamente, índice aritmético de qualquer matiz abusivo, afastada fica a análise da capacidade contributiva objetiva ou segundo a lei em tese. De seu turno, não coligindo a parte contribuinte (até pela impropriedade da via eleita, para tal fim) elementos concretos sobre sua realidade de maior ou menor fortuna material cotidiana, igualmente não se constata desrespeito à capacidade contributiva subjetiva, precisamente o outro matiz do ora enfocado dogma, que o considera com referência aos dados estruturais peculiares ao contribuinte." 6. Agravo Regimental desprovido.*

(STJ, AGRMC 200700860709, Rel.: Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe: 06/08/2007) (Grifos meus)

Ora, não é requisito fundamental para a regulação legislativa de matérias referentes à imunidade constitucional a edição de lei complementar específica, não sendo, portanto, procedentes os argumentos da ora recorrente no sentido de, em virtude da não edição daquela espécie legislativa, ser-lhe concedida a imunidade pleiteada.

No que pertine, outrossim, ao citado art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, claro está que este trata de imunidade à espécie tributária imposto, de forma que as contribuições sociais, como espécie diversa, estariam afastadas da abrangência do referido benefício.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI instituir

impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

[...].

Sobre o fato aduzido pela ora recorrente de que preenche os requisitos do art. 14 do CTN (Código Tributário Nacional) e que a posição do STF é no sentido de que as condições estabelecidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91, em sua redação original, são as condições do art. 14 do CTN, observo que os arts. 9º e 14 do CTN tratam de requisitos para manutenção do benefício de isenção de imposto, não se referindo, portanto, à contribuição social prevista na Lei nº 8.212/91 e para as terceiras entidades. Veja-se:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV cobrar

imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado a 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 10.1.2001)

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.

Por todo o exposto, inaceitável se apresentam as alegações da recorrente nesse sentido.

Do não cumprimento dos requisitos para fruição da isenção

Conclui o Auditor Fiscal, que a entidade descumpriu alguns dos requisitos necessários para fruição da isenção das contribuições sociais, a saber:

4.5.2. Período de vigência do artigo 55 da lei nº 8.212/1991 (até 29/11/2009, exceto o período de vigência da MP nº 446/2008):

4.5.2.1. Não praticou, de fato, assistência social beneficente, pois as verdadeiras ações neste sentido foram irrisórias, quase inexistentes, conforme exposto no tópico 4.1. Esta omissão constitui descumprimento ao inciso III do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991.

4.5.3. Período de vigência da MP 446/2008 (de 10/11/2008 a 11/02/2009):

4.5.3.1. Não contabilizou a “gratuidade” “Renúncia de Receitas Convênio Empresas”, conforme exposto no tópico 4.2.3, descumprido-se o requisito do inciso VII do artigo 28 da MP nº 446/2008.

4.5.3.2. Não contabilizou a “gratuidade” “Renúncia de Receitas Convênio SUS”, conforme exposto no tópico 4.2.4, descumprido-se o requisito do inciso VII do artigo 28 da MP nº 446/2008.

4.5.3.3. Não segregou contabilmente as aplicações em gratuidade, conforme exposto no tópico 4.2.5, descumprido-se o requisito do inciso VII do artigo 28 da MP nº 446/2008.

4.5.3.4. Apresentou documento cadastral (CNPJ) e DIPJ/2007 em diante com a informação CNAE incorreta, conforme exposto no tópico 4.3.2, incorrendo na infração do artigo 283, II, “j”, in fine, do RPS, descumprido-se o requisito do inciso XI do artigo 28 da MP nº 446/2008.

4.5.3.5. Ocultou, em sua contabilidade e documentação, parte da mão-de-obra a seu serviço, conforme exposto no tópico 4.3.3, incorrendo nas infrações do artigo 283, II, “a” e “j”, in fine, do RPS, descumprindo-se o requisito do inciso XI do artigo 28 da MP nº 446/ 2008.

4.5.4. Período de vigência da Lei nº 12.101/2009 (a partir de 30/11/2009):

4.5.4.1. Não contabilizou a “gratuidade” “Renúncia de Receitas Convênio Empresas”, conforme exposto no tópico 4.2.3, descumprindo-se o requisito do inciso IV do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

4.5.4.2. Não contabilizou a “gratuidade” “Renúncia de Receitas Convênio SUS”, conforme exposto no tópico 4.2.4, descumprindo-se o requisito do inciso IV do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

4.5.4.3. Não segregou contabilmente as aplicações em gratuidade, conforme exposto no tópico 4.2.5, descumprindo-se o requisito do inciso IV do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

4.5.4.4. Apresentou documento cadastral (CNPJ) e DIPJ/2007 em diante com informação CNAE incorreta, conforme exposto no tópico 4.3.2, incorrendo na infração do artigo 283, II, “j”, in fine, do RPS, descumprindo-se o requisito do inciso VII do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

4.5.4.5. Ocultou, em sua contabilidade e documentação, parte da mão-de-obra a seu serviço, conforme exposto no tópico 4.3.3, incorrendo nas infrações do artigo 283, II, “a” e “j”, in fine, do RPS, descumprindo-se o requisito do inciso VII do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009.

4.5.4.6. Não possui certificação de entidade beneficente de assistência social desde 29/12/2009, conforme exposto no tópico 4.4, descumprindo-se o requisito do artigo 29, caput, da Lei nº 12.101/2009.

Diante de tais alegações, a recorrente aduz que é entidade beneficente de assistência social sem fins lucrativos, com atuação na área da saúde e assistência social, conforme seu Estatuto Social e Relatórios de Atividades dos anos de 2008 a 2010. Ademais, se mantém fiel aos seus fins estatutários, vez que presta assistência médico-hospitalar sem distinção de cor, raça, religião, idade, estado civil ou sexo, tudo independentemente dos beneficiários pertencerem ao seu quadro social. No mais, promove atividades de prevenção de lesões e doenças do trabalho, por meio de serviços de ginástica laboral e ergonomia para entes públicos ou privados, nos moldes do art. 203 da CF/88, do art. 2º da Lei nº 8.742/93 (LOAS), do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e do art. 2º do Decreto nº 2.536/98.

Impõe, portanto, que não prospera o argumento da autoridade fiscal de que a entidade não cumpre o requisito previsto no inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91 (por não promover assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes). Informa que tal alegação se prova com Relatórios de Prestação de Contas – CNAS, anexados por aquela autoridade, o que demonstra o fiel cumprimento do requisito e do Estatuto Social.

Avulta-se que autoridade fiscal, contudo, concluiu que no período fiscalizado a Associação não cumpriu o principal requisito para certificação do CEBAS, qual seja, pelo menos 20% de sua receita total em gratuidade, ou a oferta ao SUS de pelo menos 60% de seus serviços, ou ainda, a oferta mínima de 60% da capacidade ao sistema de assistência social, bem como não cumpriu os requisitos para fruição da isenção das contribuições sociais, face a inexistência de assistência social beneficente e deficiências na escrituração contábil,

Diante de tal afirmação, ressalta a Associação que teve renovado o CEBAS para o período de 29/12/2006 a 28/12/2009 (Resolução MDS/CNAS nº 07/2009, DOU 04/02/2009), com base no art. 37/39 da MP 446/09, conforme despacho proferido no processo nº 71010.004341/200687; que tempestivamente protocolizou novo pedido sob nº 71000.116093/200988, que aguarda julgamento no MDS.

Ressalta, ainda, que exigência de gratuidade de 20% ou 60% disposta nos Decretos nºs 752/93 e 2.536/98 são exigências materiais, que rezam a condição de imunidade e que não poderiam ser tratados por lei ordinária ou decreto; e na eventualidade do CEBAS não ter sido concedido, por descumprimento de exigências materiais (20% ou 60% de gratuidade), como falado pelo Auditor Fiscal, tal ausência não é fator de perda imunidade, inclusive já assentado pelo STF cuja posição é no sentido de que as condições estabelecidas no art. 55, redação original, da Lei nº 8.212/91, são as condições previstas, até o momento, no art. 14 do CTN, ou seja, as exigências somente podem ser feitas por lei complementar, servindo à lei ordinária estabelecer complementos que não restrinjam a imunidade, fato que ocorre com os decretos e, no mesmo sentido a Lei 12.101/99 fere a Constituição Federal.

Ademais, diz que problema surge pelo Decreto nº 752/93, que regulou inicialmente o disposto no art. 55, inciso II da Lei nº 8.212/91, estabelecendo requisitos, dentre os quais a aplicação mínima de 20% da receita bruta em gratuidade, bem como percentuais para as entidades que atuam na área de saúde. Porém, a previsão contida no decreto (revogado pelo Decreto nº 2.536/98, mas mantido o texto) é a exata disposição dos §§ 3º a 5º da do art. 55 da Lei nº 8.212/91, suspensa pela MC na ADIN 2.028.

Por fim, entende a recorrente que a aplicação de 20% da receita total em gratuidade, se apresenta equivocada a conclusão da autoridade fiscal que considerou não servirem os lançamentos contábeis da entidade como gratuidade, uma vez que não há na legislação contábil e de assistência social um conceito específico de gratuidade. Assim, os Relatórios de Atividades comprovam o cumprimento do requisito, o qual salienta-se ser eivado de inconstitucionalidade.

Passemos a examinar todas as alegações da recorrente.

No que concerne à alegação de inconstitucionalidade ou necessidade de lei complementar para regular isenções, resta claro que os argumentos já foram rebatidos em tópico anterior deste voto.

É sabido que CF/88 previu no seu art. 195, § 7º, a possibilidade de as entidades beneficentes de assistência social gozarem da isenção da contribuição previdenciária cota patronal desde que atendam aos requisitos estabelecidos em lei, vejamos:

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.

[...]

Desta feita, conforme determinado pela própria Lei Maior, para fruição detal benefício a entidade apta deve observância ao regramento infraconstitucional, notadamente a prestação da assistência social aos que dela necessitem. Para qualificar quem são os “necessitados” há que se recorrer a Lei nº 8.742/93 (Lei Orgânica da Assistência Social LOAS), que assim dispõe:

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

Art. 2º A assistência social tem por objetivos:

I a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V a garantia de 1 (um) salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.

Art. 2º A assistência social tem por objetivos: (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

I a proteção social, que visa à garantia da vida, à redução de danos e à prevenção da incidência de riscos, especialmente: (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011) a) a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

b) o amparo às crianças e aos adolescentes carentes; (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

c) a promoção da integração ao mercado de trabalho; (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

d) a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

e) a garantia de 1 (um) salário-mínimo de benefício mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família; (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

II avigilância sócioassistencial, que visa a analisar territorialmente a capacidade protetiva das famílias e nela a ocorrência de vulnerabilidades, de ameaças, de vitimizações e danos; (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

III a defesa de direitos, que visa a garantir o pleno acesso aos direitos no conjunto das provisões socioassistenciais. (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

Parágrafo único. Para o enfrentamento da pobreza, a assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, garantindo mínimos sociais e provimento de condições para atender contingências sociais e promovendo a universalização dos direitos sociais. (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

Art. 3o Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos. (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 1o São de atendimento aquelas entidades que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços, executam programas ou projetos e concedem benefícios de prestação social básica ou especial, dirigidos às famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 2o São de assessoramento aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas ou projetos voltados prioritariamente para o fortalecimento dos movimentos sociais e das organizações de usuários, formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 3o São de defesa e garantia de direitos aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas e projetos voltados prioritariamente para a defesa e efetivação dos

direitos socioassistenciais, construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

Art. 4º A assistência social reger-se-á pelos seguintes princípios:

I supremacia do atendimento às necessidades sociais sobre as exigências de rentabilidade econômica;

II universalização dos direitos sociais, a fim de tornar o destinatário da ação assistencial alcançável pelas demais políticas públicas;

III respeito à dignidade do cidadão, à sua autonomia e ao seu direito a benefícios e serviços de qualidade, bem como à convivência familiar e comunitária, vedando-se qualquer comprovação vexatória de necessidade;

IV igualdade de direitos no acesso ao atendimento, sem discriminação de qualquer natureza, garantindo-se equivalência às populações urbanas e rurais;

V divulgação ampla dos benefícios, serviços, programas e projetos assistenciais, bem como dos recursos oferecidos pelo Poder Público e dos critérios para sua concessão.

Da legislação supra conclui-se que não basta a entidade exercer a filantropia, mas sim, que promova a assistência social nos termos fixados pela legislação. Neste sentido a jurisprudência:

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS. 1. Entendem-se por serviços assistenciais as atividades continuadas que visem à melhoria de vida da população e cujas ações, voltadas para as necessidades básicas, observem os objetivos, os princípios e as diretrizes estabelecidos em lei. 3. Do confronto entre os objetivos estatutários do impetrante e a definição de entidade beneficente de assistência social da legislação (art. 23 da Lei 8.742/93, art. 55 da Lei 8.212/91 e Decreto 752/93), verifica-se que o recorrente não faz jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, pois, muito embora as elevadas finalidades de estreitamento das relações culturais entre países irmãos, não está voltado precipuamente para as necessidades básicas da população e não é entidade beneficente de assistência social. 4. Provimento negado. (STF. RMS 23729, 14/02/2006)

Aqui, vê-se um dos requisitos para a fruição da isenção prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, qual seja, que os destinatários sejam as pessoas menores, idosos, excepcionais e carentes, posto ser esse o público alvo da assistência social. Cabe pontuar a própria Constituição Federal em seu artigo 203:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Juntamente a esse requisito, outro vem se somar como imprescindível para tal fruição: há que se aplicar determinado percentual em gratuidade. No período de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, nos termos do Decreto nº 2.536/98 (revogado pelo Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010) a legislação determinava a aplicação de 20% da receita bruta em gratuidade:

Art . 2º Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atuano sentido de:

I protegera família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;

II amparar crianças e adolescentes carentes;

III promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;

IV promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;

V promovera integração ao mercado de trabalho.

[...]

Art.3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

[...]

*VI aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos **vinte por cento da receita bruta** proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída; (grifo meu).*

[...]

De outra parte, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, esclarece o que se pode considerar como entidade beneficente para fazer uso da isenção:

Art. 227 A entidade beneficente de assistência social certificada na forma da Lei nº 12.101, de 2009, fará jus à isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, desde que cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

[...]

§ 2º Para fins do disposto no caput, consideram-se entidades beneficentes de assistência social as que prestam, sem fins lucrativos, atendimento aos beneficiários abrangidos pela Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993, e as que atuam em defesa e garantia de seus direitos.

Em se tratando da Lei 12.101/09, retira da questão qualquer dúvida que possa surgir, ao impor que o não preenchimento dos requisitos gera a automática suspensão da isenção, assim, ainda que determinados requisitos sirvam para a certificação, o que se denota pelo conteúdo normativo, inclusive constitucional, é que a entidade deve prestar a assistência social, não o fazendo, como demonstrado (aplicação em percentual inferior a 1%), tem de pronto suspensão a isenção.

No caso da Recorrente, como descrito no Relatório Fiscal, embora a entidade tenha declarado nos relatórios de atividades e nas demonstrações financeiras que aplicou pelo menos 20% de suas receitas brutas em gratuidades, os documentos de suporte contábil indicam que as aplicações efetivas em gratuidades foram irrelevantes: apenas 0,35%, 0,024% e 0,011% nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, respectivamente; e serviços prestados ao SUS de 0,69%, 0,65% e 0,16% em 2008, 2009 e 2010, respectivamente.

Como bem demonstrado pela autoridade fiscal, em que pese o exame das Notas Explicativas às demonstrações contábeis indiquem a aplicação em gratuidade nos percentuais de 20,07% (ano 2008), 21,81% (ano 2009) e 22,32% (ano 2010), com índices acima do mínimo de 20% exigido pela legislação, os lançamentos contábeis destes exercícios indicam que a maior parte das gratuidades não podem ser consideradas como assistência social beneficente, uma vez que contrariam os princípios estabelecidos pelo art. 4º, incisos I a V da Lei nº 8.742/93 (Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS)), bem como o art. 2º da Lei nº 12.101/2009 que determina a observância do princípio da universalidade do atendimento, conforme quadro resumido das deficiências apontadas referentes às renúncias de receita do Convênio Empresa e Convênio SUS, e Assistência Social constante nos Autos.

Ainda segundo o relatório fiscal, o maior volume de gratuidades se referem a “RENÚNCIA DE RECEITAS CONVÊNIO EMPRESAS”, onde a entidade contabilizou as diferenças entre sua tabela de honorários e as tabelas de reembolsos dos planos de saúde a este título, cujos montantes foram de R\$ 12.653.297,00 em 2008, R\$ 15.901.629,00 em 2009 e R\$ 18.805.940,00 em 2010.

Ademais, não podem ser consideradas como gratuidade as inadimplências de clientes do HDH, as glosas impostas pelos planos de saúde a certos gastos, benefícios trabalhistas dos seus empregados, os serviços adicionais concedidos às clientes gestantes do

HDH (cursos), os montantes das diferenças entre a tabela do SUS e sua tabela de custos e os gastos com mão-de-obra deficientes físicos terceirizados.

Assim sendo, restou demonstrado que os gastos efetivos com assistência social se resumem aos projetos “CENTRO DE CONVIVÊNCIA DO IDOSO” e “MISSÃO CRIANÇA JARDIM PARAÍSO”, nos valores de R\$ 255.163,97 (ano 2008), R\$ 18.649,61 (ano 2009) e R\$ 10.007,67 (ano 2010), cujos percentuais em face das receitas totais passaram de 20,07%, 21,81% e 22,32%, para 0,35%, 0,024% e 0,011%, em 2008, 2009 e 2010, respectivamente e que os serviços prestados ao SUS nos montantes de R\$ 506.856,00, R\$ 482.241,00 e R\$ 144.002,00, equivalem a 0,69%, 0,625% e 0,161% dos totais das receitas em 2008, 2009 e 2010, respectivamente.

Desta feita, não é suficiente a ocorrência de gratuidades indistintamente para ter direito à isenção, mas que o seu universo de atendimento de assistência social beneficente tenha por beneficiários os abrangidos pela Lei nº 8.742/93 (LOAS) e, ainda, que respeite o percentual mínimo de gratuidade de 20% de sua receita bruta.

Em seu relato, a Autoridade Fiscal, brilhantemente lembrou que na vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 (até 29/11/2009, exceto o período da MP 446/2008 abaixo) o CNAS era o órgão competente para o registro e certificação de todas as EBAS (artigo 55, inciso II da Lei nº 8.212/1991). Neste período, os requisitos para a certificação eram aqueles previstos no artigo 3º do Decreto nº 2.536/1998. No período de vigência da MP 446/2008 (de 10/11/2008 a 11/02/2009, por sua vez, eram competentes para a certificação de EBAS, de acordo com a área de atuação da entidade (saúde, educação ou assistência social), os Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, respectivamente. Os requisitos para a certificação estão previstos nas seções I, II ou III, do Capítulo II da MP nº 446/2008, conforme a área de atuação da entidade. Já sob a vigência da Lei nº 12.101/2009 (a partir de 30/11/2009) são competentes para a certificação de EBAS, de acordo com a área de atuação da entidade (saúde, educação ou assistência social), os Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, respectivamente. Os requisitos estão previstos nas seções I, II ou III, do Capítulo II da Lei nº 12.101/2009, c/c os Capítulos II, III e IV, do Título I do Decreto 7.237/2010, conforme a área de atuação da entidade.

Por se tratar de entidade atuante na área da saúde, além dos requisitos acima tratados, outros, impostos pela legislação, têm de ser observados para manutenção de sua qualidade de entidade beneficente, dentre os quais a oferta de pelo menos 60% de todos os serviços ao SUS, fato que motivou a Representação Administrativa para a perda da certificação, conforme relatado pela autoridade fiscal.

Segundo a fiscalização, no período fiscalizado, não cumpriu o principal requisito previsto na legislação, que é a aplicação de pelo menos 20% de sua receita total em gratuidade, ou a oferta ao SUS de pelo menos 60% de seus serviços, ou, ainda, a oferta mínima de 60% da capacidade ao sistema de assistência social. Tais parâmetros estão previstos no artigo 3º, inciso VI, §§ 4º, 10, 11 e 12, do Decreto nº 2.536/1998; artigos 4º e 8º da MP nº 446/2008, e artigos 4º e 8º, 18, § 2º, da Lei nº 12.101/2009.

Como dito, a ocorrência de descumprimento dos requisitos necessários à certificação enseja o seu cancelamento pelo órgão competente. Por este motivo, com base no artigo 27 da Lei nº 12.101/2009, foi lavrada RA de nº 10920.721179/201256, arquivada no MDS, com a exposição dos fatos, acompanhada de elementos de provas, propondo o cancelamento da certificação. Vejo que este fato, por si só, já impõe o lançamento

fiscal, conforme determina o art. 32, caput e §§ da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, bem outros dispositivos desta mesma norma, que aqui se colaciona:

Art. 36. Constatada a qualquer tempo alguma irregularidade, considerar-se-á cancelada a certificação da entidade desde a data de lavratura da ocorrência da infração, sem prejuízo da exigibilidade do crédito tributário e das demais sanções previstas em lei

Como a Recorrente não comprovou o cumprimento dos requisitos ora relatados e discutidos, não pode estar amparada pela “isenção/imunidade”, devendo pois recolher as contribuições inadimplidas lançadas no presente processo.

Das deficiências da escrituração contábil

Aduz a recorrente que não há como concordar com a alegação de deficiência contábil por violação dos requisitos dos incisos VII e XI do art. 28 da MP nº 446/08 e incisos IV e VII do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, haja vista que a segregação das contas de gratuidade e a definição da metodologia a ser utilizada para controlar/registrar e evidenciar os valores de assistência é mera deliberação do contabilista, quando da elaboração do plano de contas. E por inexistir, perante o CNAS, um padrão contábil específico para as demonstrações em gratuidade, foi que este órgão criou um Grupo de Trabalho para elaboração de manual de orientação sobre apresentação da comprovação em gratuidade, não obstante, não lograram êxito.

Sobre a deficiência na escrituração contábil, apontou a autoridade fiscal que nos exercícios 2008, 2009 e 2010 a recorrente: a) deixou de contabilizar a “Renúncia de Receitas Convênio Empresas”; b) deixou de contabilizar a “Renúncia de Receitas Convênio SUS”; c) deixou de contabilizar as aplicações em gratuidades de forma segregada, e; d) deixou de contabilizar em títulos próprios todos os fatos geradores de contribuições, cuja deficiência decorre da omissão de mão de obra.

Afasto as alegações da recorrente.

Veja-se a legislação, à época dos fatos que trata da matéria:

Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005:

Art. 316. A entidade beneficente de assistência social em gozo de isenção é equiparada às empresas em geral, ficando sujeita ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 60 e, em relação às contribuições sociais, fica obrigada a:

[...]

Parágrafo único. A EBAS em gozo de isenção deverá demonstrar em sua contabilidade, segregados das demais atividades, todos os elementos

que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do exercício, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção, o valor da isenção usufruída, bem como os elementos necessários à comprovação da manutenção do CEAS e do Título de Utilidade Pública Federal.

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009:

Art. 227-A entidade beneficente de assistência social certificada na forma da Lei nº 12.101, de 2009, fará jus à isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, desde que cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

I manter escrituração contábil regular, que registre receitas, despesas e aplicação de recursos em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

[...].

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (RPS/99):

Art. 209. A pessoa jurídica de direito privado beneficiada com a isenção de que trata os arts. 206 ou 207 é obrigada a apresentar, anualmente, até 30 de abril, ao órgão do Instituto Nacional do Seguro Social jurisdicionante de sua sede, relatório circunstanciado de suas atividades no exercício anterior, na forma por ele definida, contendo as seguintes informações e documentos: (Revogado pelo Decreto nº 7.237, de 2010).

[...]

§ 3º A pessoa jurídica de direito privado manterá, ainda, as folhas de pagamento relativas ao período, bem como os respectivos documentos de arrecadação que comprovem o recolhimento das contribuições ao Instituto Nacional do Seguro Social, além de outros documentos que possam vir a ser solicitados pela fiscalização do Instituto, devendo, também, registrar na sua contabilidade, de forma discriminada, os valores aplicados em gratuidade, bem como o valor correspondente à isenção das contribuições previdenciárias a que fizer jus.

[...]

MP nº 446/08:

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

[...]

VII manter a escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em

consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

[...]

Lei nº 12.101/09:

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:

[...]

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;

[...].

Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010: *Art. 40. A entidade beneficente certificada na forma do Título I 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:*

[...]

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

[...].

É de se ver que a legislação demonstra como deve ser realizada a escrituração contábil, ademais, como indicou a autoridade fiscal, devem ser observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade a respeito, não cabendo ao profissional contabilista adotar procedimento diverso.

Demonstrada a deficiência apontada pela autoridade lançadora, entendo presente o não cumprimento das disposições normativas dantes arrolada, uma vez que: deixou de contabilizar a “Renúncia de Receitas Convênio Empresas”; deixou de contabilizar a “Renúncia de Receitas Convênio SUS”; e deixou de contabilizar as aplicações em gratuidades de forma segregada.

Em se tratando da contabilização em títulos próprios de todos os fatos geradores de contribuições, cuja deficiência decorre da omissão de mão de obra, este tópico será demonstrado em momento próprio, quando da apreciação do item específico sobre esta mão de obra, cuja obrigação acessória descumprida foi objeto do Auto de Infração nº AI 51.009.1040 e integra o Processo nº 10920.721962/2012-64.

Da Não Certificação – Período De 29/12/2009 Em Diante

Aduz a recorrente que a conclusão da autoridade fiscal ao afirmar que desde 29/12/2009 a entidade não está certificada e que o pedido de renovação não possui decisão, está equivocada. Informa que tratou da renovação automática do CEBAS (arts. 37 e 39), Arrola dispositivos da MP 446/08, e dispositivos da Lei nº 12.101/09, na parte que trata da permanência da validade (arts. 24, § 2º); argumenta que, face a renovação em 03/02/2009 nos termos da MP 446/08, restou permitido o encaminhamento do requerimento até o término do prazo de validade do CEBAS (31/12/2009), tal como previsto no art. 38 da Lei nº 12.101/09.

É bem verdade que da leitura que se faz da legislação a respeito, denota-se que a recorrente protocolizou o pedido de renovação do CEBAS em 23/12/2009, ou seja, dentro do prazo de validade do que estava a espirar (28/12/2009), junto ao MDS.

Vale salientar, que a apresentação do pedido de renovação se deu já na vigência da Lei nº 12.101/09, a qual estabelece as competências dos órgãos afetos às atividades da entidade (saúde, educação e assistência social), para apreciação do pleito. E sendo assim, por ser de entidade com atuação na área de saúde e, portanto, competente, pelo que mostra a legislação, o Ministério da Saúde. Como vê-se:

Lei nº 12.101/09:

[...]

Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

I da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;

[...]

Em que pese a apresentação do pedido de renovação tenha se dado em órgão diverso, posto que protocolada junto ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, não se pode aqui afirmar a inexistência de CEBAS para o período posterior a 28/12/2009,

Não obstante isso, vejo que os fatos apontados indicam a pertinência do não preenchimento dos requisitos para manutenção da isenção, ainda que portadora de CEBAS, que a lei impõe o lançamento fiscal, como dantes discorrido.

Do Pedido De Suspensão Da Exigibilidade Até O Trânsito Em Julgado

Entende a impugnante que, em não sendo acatada a preliminar denulidade, por força da nulidade da sentença nos autos da Ação Popular nº81.2010.404.7201/SC, deva ser suspensa a exigência fiscal até a decisão transitada em julgado desta Ação.

Vejamos:

A Ação Popular em comento trata de declaração de nulidade do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social da entidade, com validade para o período de 29/12/2006 a 28/12/2009, constante da Resolução CNAS n. 7, de 03/02/2009, por não ser uma entidade beneficente de assistência social e não ter atendido os requisitos do CEBAS.

Entretanto, conforme disposto, neste mesmo voto, nas razões da inexistência de nulidades, ainda que a entidade disponha de CEBAS, pode ocorrer, como no caso presente, o descumprimento dos requisitos para manutenção do benefício da isenção, como representado nos autos em debate, que resultou no Lançamento fiscal. A conclusão do processo judicial estaria voltada para o órgão público responsável pela emissão/cancelamento do CEBAS, que refoge à Receita Federal do Brasil e não dirigido a este Conselho.

Ademais, não existe previsão legal que imponha a este Conselho tal suspensão. Tal posicionamento pode ser encontrado em decisão do CARF, abaixo transcrita:

[...]

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO FEITO COM BASE EM PROCESSO JUDICIAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido, por falta de previsão legal, o pedido de sobrestamento do feito, sob a justificativa de que há relação de prejudicialidade com processo judicial

[...].

(Acórdão 2401003.399.Decisão 19 de fevereiro de 2014).

Desta feita, não pode ser acolhida a pretensão da recorrente.

Da Aplicação Da Taxa Selic Sobre Multa De Ofício

Requeru a impugnante o afastamento da aplicação da taxa Selic sobre multa de ofício, por contrariar o ordenamento jurídico brasileiro; que embora as penalidades de multa de ofício e taxa de juros Selic tenham previsão legal, não estão autorizadas a incidir uma sobre a outra; que cabe à Administração observar os preceitos legais, citando o art. 43 da Lei nº9.430/96 e julgados do Conselho de Contribuintes.

Sem razão a Recorrente.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

1 de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Quanto aos acréscimos legais ao crédito tributário cumpre consignar que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, de seguinte teor:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior e de um por cento no mês de pagamento.

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

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

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

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Decorre, assim, das expressas disposições legais que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não

apenas pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições. Naverdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A própria Lei nº 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados *ex officio* e afastar a incidência nos casos de multa objeto de lançamento de ofício. Não há discriminação na legislação que ampare tal distinção. É a seguinte a redação do artigo 43:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A aplicação às multas de lançamento de ofício do mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos é defendida também na doutrina, Segundo Celso Antonio Bastos:

“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária a quem descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar

este pecadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.”

Portanto, sendo a multa de ofício débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Nesse sentido vem se consolidando a jurisprudência desta instância recursal, embora reconheça ainda não ser dominante. Ilustro a asserção:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138 1ª. Seção. 2. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nadamais lógico que venha o dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155 1ª. Seção. 4ª Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

E, ainda, o recente julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no Acórdão nº 910100.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010 de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Do referido julgado, sobreleva extrair os seguintes trechos:

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme. De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado

(sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Como referi, há dissenso. Há ainda turmas que admitem o acréscimo, limitado à taxa de 1% a.m., ao passo que outras se esforçam para demonstrar a sua impossibilidade. Se o CARF ainda está dividido, parece-me que vem se pacificando nas duas Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o entendimento pela legalidade da incidência de juros de mora sobre multas de lançamento de ofício.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR(2012/01537730) RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Ari Pargendler, Arnaldo Esteves Lima (Presidente) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília (DF), 04 de dezembro de 2012 (Data do Julgamento)

Nego provimento ao recurso também nesta parte.

2. AI 51.009.101- 6 e AI 51.009.103-2 e AI 51.009.104- 0

Das nulidades

Da inexistência de nulidade parcial – arbitramento da base de cálculo

Segundo a recorrente, o Auto de infração é nulo, posto o arbitramento da base de cálculo por aferição indireta, na medida em que não resta demonstrado a existência de elementos fáticos jurídicos que caracterizem a relação de trabalho, e ainda não há indícios de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação por parte da recorrente. Outrossim, feriu-se o princípio da motivação, princípio em que se pauta todo ato administrativo, quando da ausência de fundamentação legal e jurisprudencial para a utilização dos lançamentos das contas ("171185.01.02.01.04 honorários médicos" e "171195.01.02.01.05 honorários parcerias" e parte dos lançamentos da conta "171165.01.02.05.04 assessoria técnica") como base de cálculo.

Não merece êxito a argumentação da recorrente. De certo, a base de cálculo adotada na presente notificação foi apurada mediante o procedimento de aferição indireta, consoante determinação do art. 33, §6º da Lei 8.212/91, *in verbis*:

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

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Da análise do dispositivo *retro*, é possível inferir-se que, constatando a fiscalização que a escrituração contábil da empresa não registra a real movimentação da remuneração dos segurados a seu serviço, bem como de seu faturamento e lucro, devem tais valores ser calculados via aferição indireta, que é exatamente o caso dos autos, conforme se observará adiante.

Ademais, vejo que o tema diz respeito ao próprio mérito do lançamento fiscal, pelo que neste será tratado.

Dos Representantes Legais – Relatório de Vínculos

A recorrente requer a nulidade e a consequente exclusão dos representantes legais da entidade no Relatório de Vínculos que compõe o auto de infração. Observo que tal tema já foi discutido quando da análise do recurso relativo ao AIDECAD 37.333.447-8, para o qual remeto.

Do mérito

Da omissão de mão de obra – caracterização de vínculo empregatício

Alega a recorrente que a terceirização da atividade médica é regular e lícita, quando não existentes os requisitos que configurem a relação de emprego. E que a atividade médica não se confunde com a atividade fim do hospital já que esta é de caráter empresarial, a terceirização é, pois, o fornecimento de condições e instrumental necessário para que o médico desempenhe o ato médico, vez que os hospitais cedem suas estruturas físicas e aparatos instrumentais viabilizando o exercício de suas funções.

Aduz também, ao contrário do que informa a fiscalização, que da análise contratual e fática das relações estabelecidas, cada qual em sua especificidade, não se constata a existência de todo os requisitos necessários para o reconhecimento de vínculo empregatício de sócios em nenhuma das pessoas jurídicas constantes no Relatório Fiscal, quais sejam: ALEF SERVICOS DE ORTOPEDIA S/S, CNPJ 04.443.626/000123; BFM DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM LTDA, CNPJ 10.669.697/000141; BKF DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM LTDA, CNPJ 10.669.756/000181; CASAGRANDE SAÚDE SOC SIMPLES LTDA, CNPJ 04.278.475/000103; CH DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM S SIMPLES, CNPJ 00.259.802/000110; CLÍNICA CIRÚRGICA DE JOINVILLE LTDA, CNPJ 04.522.671/000173; KASTEN CONSULTORES ASSOCIADOS S/S, CNPJ 01.392.514/000100; M. A. R. CLÍNICA MÉDICA S/S LTDA, CNPJ 09.145.128/000118; MC DIAGNÓSTICOS S/S LTDA, CNPJ 09.436.526/000193; MK CLÍNICA MÉDICA CIRÚRGICA LTDA, CNPJ 08.648.486/000180; e RGM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, CNPJ 03.573.958/000160.

A fiscalização, por sua vez, constatou a ocorrência de omissão de mão de obra de profissionais médicos, partindo da análise da folha de pagamento percebeu uma quantidade mínima de médicos em relação aos profissionais enfermeiros, conforme quadro amostragem que elaborou. Constatou ainda, do exame da contabilidade, uma grande quantidade de registros de despesas de várias pessoas jurídicas da área médica, de forma habitual, como todos os lançamentos das contas “17118 5.01.02.01.04 – honorários médicos” e “17119 5.01.02.01.05 – honorários parcerias” e de parte dos lançamentos da conta “17116 5.01.02.02.04 – assessoria técnica”, conforme exemplos que colheu destes registros demonstrados nos quadros de fls. 422 e 423.

Informou que alguns prestadores têm o mesmo endereço da contratante, outros o endereço do fornecedor de escritório virtual e outros a própria residência; que a grande maioria dos sócios das pessoas jurídicas contratadas integral a equipe médica do HDH.

Em face disso, realizou diligência por amostragem, em alguns dos prestadores, aqueles acima listados, e dos documentos apresentados pelos prestadores indicou que a contratação teve por fim camuflar relação de emprego, cujos documentos mostram os elementos da caracterização de emprego, fato que levou ao lançamento fiscal por aferição indireta.

Como dito anteriormente, a recorrente discorda do procedimento de aferição e indica que as planilhas mostram uma infinidade de lançamentos de despesas de outras pessoas jurídicas que sequer foram analisadas pela autoridade fiscal para concluir pelo reconhecimento do vínculo empregatício; atesta, pois, que para se caracterizar a relação de emprego é necessária a comprovação dos requisitos dispostos no art. 3º da CLT e 12 da Lei nº 8.212/91.

Em que pese a argumentação da recorrente, tais não merecem lograr êxito. De se ver.

Primeiramente, no tocante a discordância do método de aferição (aferição indireta) das diversas pessoas jurídicas, considero que não se pode dar guarida.

Pelo que os autos mostram, a autoridade fiscal, ao se deparar com a folha de pagamento da impugnante, constatou quantidade ínfima de médicos, face ao elevado número

de profissionais da área de enfermagem, conforme quadro de amostragem que elaborou, em que há meses com registro de 10 ou mais enfermeiros para cada médico.

Ademais, como esclarece a autoridade fiscal, cotejando o número de médicos registrados com os totais de exames e internações apresentados nos demonstrativos “Renúncia de receitas convênio empresas”, a quantidade de profissionais é insuficiente para tratar do volume de trabalho médico, para cuja explicação o exame da contabilidade apontou como sendo a ocorrência grande quantidade de registros de despesas de várias pessoas jurídicas da área médica, de forma habitual, como todos os lançamentos das contas “17118 5.01.02.01.04 – honorários médicos” e “17119 5.01.02.01.05 – honorários parcerias” e de parte dos lançamentos da conta “17116 5.01.02.02.04 – assessoria técnica”, conforme exemplos que colheu destes registros demonstrados nos quadros de fls. 422 e 423.

Como dito em tópico anterior, em que já se discutiu a possibilidade de aferição indireta, tem-se que a legislação ampara o procedimento fiscal e o consequente lançamento por aferição indireta. Cabe repetir o fundamento legal que ampara tal procedimento:

art. 33, §6º da Lei 8.212/91, *in verbis*:

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

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

E mais:

IN RFB nº 971/2009:

Art. 446. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:

I no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento do lucro;

II a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-lo deficientemente;

III faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, ou em outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;

c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específica, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme disposto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 47 desta Instrução Normativa.

§ 3º No caso de apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, caberá à empresa, ao segurado, proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 4º Aplicam-se às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do DecretoLei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Pelo que restou demonstrado, incabível uma entidade hospitalar desenvolver sua atividade fim com corpo funcional somente de enfermeiros, sem médicos em seus quadros, que, respeitados os demais profissionais, é o principal motor da entidade. Entendo válida a amostragem em apenas parte das pessoas jurídicas prestadoras dos serviços, para se formar a convicção de que todas as demais, com o mesmo perfil – prestação de serviços médicos – satisfazem o requisito para o lançamento por aferição.

São os elementos indiciários/presuntivos, por meio dos quais se forma a convicção de que a amostra conduz ao resultado do todo, ou seja, no caso presente, a contratação de profissionais médicos por via da pessoa jurídica, sendo, pois, desnecessário que a autoridade fiscal tenha que esgotar a apreciação de todos os prestadores de serviço, para formar a convicção, que no caso é extreme de dúvidas – praticamente inexistência de profissionais médicos nos quadros do hospital – os serviços destes profissionais contratados por intermédio de pessoas jurídicas, cuja relação completa a autoridade elaborou por meio da planilha denominada “Relação de Prestadores PJ e Seus Sócios PF” e desta extraiu a amostra para as quais diligenciou e formou a conclusão.

Outrossim, em se tratando de arbitramento, como no caso, o art. 148 do CTN e a própria legislação aqui colacionada (Lei 8.212/91, art. 33), não obstante a autorização expressa para o lançamento sob esta forma, permite a prova em contrário, impondo ao contribuinte o seu ônus.

No caso aqui retratado, caberia ao contribuinte demonstrar que as pessoas jurídicas diversas das 11 diligenciadas pela autoridade fiscal não se enquadram na mesma situação, eis que prestaram os mesmos serviços tal qual aquelas.

É de se ver, que os serviços analisados foram precedidos de contratos formais, assim sendo, poderia a recorrente ao menos trazer aos autos a prova documental (os contratos firmados), no que concerne às demais pessoas jurídicas, no mesmo prazo da impugnação, para demonstrar que prosperam as suas alegações, e que os serviços prestados por estes diferem da amostra, cuja relação completa constou da planilha denominada “Relação de Prestadores PJ e Seus Sócios PF”.

Por todo o exposto, entendo ser válido o lançamento na forma realizada (aferição indireta).

Passa-se a avaliar as alegações da recorrente de que a terceirização é lícita por não ser a atividade médica atividade fim do hospital, e de que não existem os requisitos que configurem a relação de emprego, quais sejam, exclusividade, habitualidade, pessoalidade, onerosidade mas sim valores pagos decorrentes da prestação dos serviços.

No caso dos autos, não há como conceber que o profissional médico, no regular desempenho de sua atividade privativa no hospital, não esteja exercendo atividade fim. Ainda que se fosse admitir tal hipótese (atividade meio), nos autos presentes restam demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.

Com efeito, a legislação previdenciária trata da contratação terceirizada de mão de obra, porém, dispõe que estando presentes os requisitos da relação de emprego, cabível a autoridade fiscal o correto enquadramento, como se vê:

Lei nº 8.212/91:

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

I como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

[...].

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999 (RPS/99):

Art. 229 [...]

§2º. Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art.

9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Seguindo esse entendimento, segue jurisprudência:

Ementa

EMBARGOS À EXECUÇÃO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INSS CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO VÍNCULO EMPREGATÍCIO MÉDICOS.

1. Compete aos agentes fiscais do Instituto verificar a ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias referentes às contribuições devidas à Autarquia Previdenciária e, em caso afirmativo, não ocorrido o recolhimento, efetuar o lançamento tributário. Pois bem, se o fato gerador em questão é o pagamento de salários a empregados, como negar aos auditores a possibilidade de, diante de determinado quadro fático, verificar se ali estão reunidos os elementos caracterizadores da referida relação ou não? Fosse assim, estaria o auditor impossibilitado de verificar a ocorrência do fato gerador das obrigações devidas ao Instituto.

2. O INSS, ao realizar a fiscalização, apurou débitos quanto ao não recolhimento de contribuições previdenciárias relativas a médicos com vínculo empregatício, conforme relatório anexo à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFD nº 32.260.876.7 (fls. 176/179). Esta notificação, onde ficaram demonstradas as irregularidades praticadas pelo apelante, encontra-se revestida pela presunção de legitimidade e veracidade peculiar aos atos administrativos em geral.

3. In casu, a empresa apelada não se desincumbiu do ônus de afastar a caracterização de vínculo empregatício apurado pela fiscalização autárquica, conforme se observa da cópia do procedimento administrativo (fls. 37/158 e 176/188).

4. Embora tenha remunerado os empregados por meio de RPA Recibo de Pagamento a Autônomo, pode-se aferir que a relação de trabalho apresentava todos os elementos configuradores do vínculo empregatício. Portanto, irrelevante que os profissionais sejam tidos como autônomos, quando, pelo exame dos documentos constantes do processo administrativo, verifico que estão presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego a ensejar a cobrança executiva a título de contribuições previdenciárias.

5. Estabelece o art. 16, § 2º, da Lei nº 6.830/80 que o executado, ao apresentar os seus embargos deverá deduzir toda a matéria útil à sua defesa, com o objetivo de desconstituir a dívida e a sua presunção de liquidez e certeza. Esse desiderato, de veras, não é atingido com alegações genéricas, destituídas de qualquer comprovação. Cumpre, portanto, ao devedor trazer ao juízo impugnação específica, demonstrando, de maneira clara, eventuais incorreções existentes na CDA ou na apuração do crédito. Destarte, revelam-se infundadas as alegações do apelante, eis que o título executivo se encontra revestido dos critérios, formalidades e requisitos essenciais previstos em lei (art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80). 6. Em nenhum momento apresentou o embargante prova inequívoca de que o título executivo está tocado dos vícios e das irregularidades alegadas, razão pela qual há de se manter a

presunção delegabilidade do ato administrativo quanto a tal aspecto, já que o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório. Ademais, o requerimento de prova pericial deve ser precedido da especificação da controvérsia a ser dirimida, não bastando para seu deferimento simples inconformismo genérico e não fundamentado com o montante correspondente aos acréscimos incidentes sobre a dívida exequenda.

7.REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO DO INSS PROVIDAS. Invertidos os ônus de sucumbência. (TRF2. AC APELAÇÃO CIVEL – 225068. Decisão 20/03/2012).

E mais:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPETÊNCIA DO FISCAL DO INSS PARA RECONHECER VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

O INSS tem competência para reconhecer relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias devidas no tocante a trabalhador que presta serviços à empresa. Admitir-se o contrário seria esvaziar inteiramente a obrigatoriedade e eficácia das normas previdenciárias e da filiação dos segurados, deixando a questão ao arbítrio, interesses e conveniências da empresa e dos trabalhadores. (TRF4. ELAC 15628. Processo 2000.04.010876133RS. DJU 17/11/2004.)

[...]

No procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a caracterização do vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu a caracterização do vínculo para efeitos previdenciários na empresa notificada, que era a verdadeira empregadora de fato.

[...].

(CARF. Acórdão 2401002.605. Decisão 15/09/2012)

De plano, cumpre esclarecer que o ordenamento jurídico pátrio veda que empresas, ao invés de contratarem empregados para a realização de sua atividade-fim, terceirizem esta atividade, que passa a ser prestada aos seus clientes por meio de outras pessoas jurídicas. Tal prática constitui o fenômeno conhecido como “pejotização”, repudiado pelo ordenamento jurídico.

No caso ora discutido, a Autoridade fiscal entendeu que os médicos que estavam a prestar serviços nas dependências do hospital da contribuinte possuíam vínculo de trabalho, razão por que lavrou os autos de infração.

Cabe à fiscalização desconsiderar os atos e os negócios jurídicos que não retratam a realidade dos fatos, embasada nos artigos 118 e 149 do CTN, que preveem a primazia da realidade sobre os atos jurídicos realizados,

Art. 118 – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos

Art. 149 – O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Essa atribuição da fiscalização é reforçada quando se trata do correto enquadramento dos segurados empregados, para fins de cobrança da contribuição previdenciária devida

A solução da lide passa, assim, inexoravelmente, pela avaliação dos fatos e documentos presentes nos autos, de modo a se concluir pela ocorrência dos pressupostos fáticojurídicos que formam o vínculo de emprego. Para tal recorre-se ao artigo 3º da CLT:

Art. 3º- Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único – Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Do dispositivo transcrito, têm-se como requisitos para configurar a relação de emprego: a pessoalidade, a habitualidade, a subordinação e a onerosidade. Note-se que a exclusividade não é requisito, e desta feita afasta-se a alegação da recorrente quando pontua que os médicos trabalham em outros locais, tal em nada influencia a caracterização da relação empregatícia.

Passa-se a discorrer sobre os requisitos supra, trazendo-os ao caso ora discutido.

No caso dos autos, os médicos exerciam um trabalho pessoal para Associação em atividade intrínseca e inerente aos objetivos desta, trabalho este que não poderia ser repassado a terceiros, prestado de modo regular e contínuo ao longo de meses, voltado para a atividade principal de uma associação da área da saúde, subordinando-se às diretrizes organizacionais, sendo pois uma prestação **pessoal** de trabalho integrada na estrutura produtiva da empresa, que configura uma **relação empregatícia**. A subordinação, neste caso, é uma **“exigência técnica e funcional, isto é, a atividade do empregado ou do trabalhador deve integrar**

a atividade geral da empresa”, em outros termos, como a “subordinação, elementarmente, parte da atividade, se concentra na atividade” (...) “é vital para a consecução dos seus objetivos econômicos, técnicos e administrativos” (Ribeiro de Vilhena, op. cit., p.521).

É fato incontroverso que, em todos os casos de serviços prestados por médicos, eram os sócios das empresas contratadas que executavam os trabalhos. Vê-se, dos contratos firmados, que eram definidas as pessoas físicas que deveriam executar os serviços para a contratante, ficando patente a existência de personalidade nos contratos.

O fato alegado de que o profissional médico desempenha seu mister (ato médico) de forma privativa, sem interferência do hospital, não significa que esteja desobrigado do cumprimento das normas administrativas, mas sim, que o seu serviço técnico, o seu conhecimento e atuação para com o paciente lhe é privativo, como prevê o próprio Código de Ética.

Por sua vez, A **subordinação** jurídica não se confunde com dependência ou sujeição pessoal, sendo certo que um maior grau de autonomia que é conferido a determinadas profissões não desnaturaliza ou impede a relação de emprego. Exigir que para haver subordinação seja preciso a existência de um chefe direto, determinando ordens diárias, e pressupor que só há continuidade ou não eventualidade quando o trabalho é localizado na empresa, é reduzir a relação de emprego àquelas das fases originais do direito do trabalho.

Acrescento, ainda, que a **não-eventualidade** está absolutamente configurada, não só pelo critério temporal (regularidade semanal e duração ao longo de anos) como também pelos demais critérios para se definir a não-eventualidade, qual seja, o critério finalístico ou, como prefere Amauri Mascaro, a teoria dos fins: “Empregado é o trabalhador cuja atividade coincide com os fins normais da empresa e eventual é o trabalhador que vai desenvolver numa empresa serviços não coincidentes com os seus fins normais”, ou ainda pela lógica da fixação jurídica do empregado na empresa: “basta que em vez de trabalhar de vez em quando passe a fazê-lo seguidamente” (Curso de Direito de Trabalho. São Paulo: Saraiva, p. 202).

Neste sentido, o trabalho realizado pelos médicos não era descontínuo e nem eventual, porque não era ocasional e esporádico. É daí que nasce a subordinação, que em seu critério objetivo “vincula a conduta do empregado ou trabalhador a normas traçadas pela empresa. Essas normas nada mais são do que as disposições técnicas ou funcionais que estruturam a empresa como um todo em sua dinâmica.” Afinal, a inserção subordinada ocorre de atividade a atividade e não pessoa a pessoa, motivo pelo qual seu elemento é o “círculo de expectativas que se abre com o desenvolvimento e o tráfico da atividade-trabalho e que se desdobra segundo o ângulo em que é visto”.

E deste modo, se para configurar a relação de emprego não se pode confundir subordinação com estado de sujeição pessoal e se a melhor doutrina configura que “conceitual e objetivamente, a subordinação é a participação integrativa da atividade do trabalhador na atividade do credor de trabalho”, como bem conceituou o magistrado e jurista Paulo Emílio Ribeiro de Vilhena (Op. cit, p. 526), *in casu*, há que se reconhecer a subordinação presente na relação entre as partes.

Destarte, presentes todos os requisitos da relação de emprego, ela deve ser configurada (arts. 2º e 3º da CLT). Ainda, ante o princípio da primazia dos fatos sobre as formas jurídicas, devem ser declarados nulos (art. 9º CLT) todos os atos e formas empregados com o objetivo de fraudar o fisco e não recolher contribuições previdenciárias.

O que se tem é que a partir da amostra feita nas 11 pessoas jurídicas prestadoras contratadas, demonstrou-se que os serviços foram prestados por pessoas físicas, de forma habitual, constitui-se em necessidade permanente, houve remuneração e subordinação, todavia, com a particularidade de que apenas no aspecto formal foram constituídos contratos com aquelas pessoas jurídicas, mas que não desnaturam a realidade apontada, conforme as informações que se colacionam do Relatório Fiscal, em síntese do necessário, que esclarece os fatos.

Por todo o exposto, as alegações da impugnante não merecem êxito, inclusive nos próprios argumentos que apresentou em defesa, referentes aos serviços prestados pelas pessoas físicas, por intermédio das pessoas jurídicas formalmente contratadas, que se mostram claros quanto ao preenchimento dos requisitos da relação de emprego. Dessa forma, independentemente da validade jurídica dos contratos firmados entre a impugnante e as pessoas jurídicas, o fato é que a verdade que restou configurada foi a de prestação de serviços por pessoas físicas.

3. AI nº 51.009.105-9

Em parte do recurso voluntário referente ao AI nº 51.009.105-9a recorrente apresenta as mesmas alegações já discorridas e discutidas exaustivamente nos AIs anteriores, aos quais remeto.

Passa-se às matérias ainda não analisadas.

Do Preenchimento do CNAE

Diante da alegação da Autoridade fiscal de que a entidade informou CNAE principal incorreto no cadastro do CNPJ, aduziu a recorrente que o seu CNAE, no período autuado, é o 94.995/ 00 (Atividades associativas não especificadas anteriormente) e secundários os CNAE 86.10101 (Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto socorro e unidades para atendimento a urgências) e 86.10102 (atividades de atendimento em pronto socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências).

E que, ainda que se entenda que o CNAE foi informado de forma inadequada, não há prejuízo ao Fisco, posto que a oferta de pelo menos 60% de todos os serviços ao Sistema Único de Saúde (SUS), para as entidades de saúde, é uma das três alternativas para se atingir a gratuidade determinada pela legislação. Porquanto, não deve prevalecer a multa;

Observe que a Autoridade Fiscal conseguiu demonstrar, todavia, que o preenchimento se deu de forma incorreta. Constatou-se que a entidade informa no campo CNAE Principal do CNPJ o código “94.99500 – Atividades associativas não especificadas anteriormente”; que a mesma informação consta no campo CNAE Fiscal das DIPJ, a partir da DIPJ/2007, não obstante, a entidade, mantenedora do HDH, tem atuação preponderante, quase exclusiva, na área da saúde; que registra no CNPJ como atividades econômicas secundárias (CNAE 86.10101 e 86.10102).

Resta claro que a atividade fim da entidade é a atuação na área de saúde, e não a associativa, portanto, houve informação incorreta em documento. Não obstante demonstrada a intenção da entidade de se eximir da aplicação em gratuidade na área de saúde ao SUS e a pretensão da impugnante de alegar que não houve prejuízo ao Fisco com sua conduta, entendo que o fato isolado, por si só, de apresentar documento com informação diversa da realidade impõe a aplicação da multa, posto que a legislação a respeito prescreve que a infração independe da intenção do agente, nos termos dispostos no CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Desta feita, é patente após os esclarecimentos que a incorreção teve como objetivo a esquiva da principal obrigação imposta às entidades beneficentes da área da saúde, que é a oferta de pelo menos 60% de todos os seus serviços ao SUS, conforme análise que bem demonstrada pela fiscalização.

Por oportuno afasto as alegações da recorrente.

Da Contabilização das Gratuidades

Impõe a recorrente que não há que se concordar com a fiscalização quando esta afirma que a entidade não contabilizou as gratuidades “Renúncia de Receitas Convênio Empresas” e “Renúncia de Receitas Convênio SUS”, posto que não há o que discutir a respeito da contabilização das contas, conforme demonstrou no recurso referente ao Auto de Infração nº 51.009.1008 e, dentre outros, cumpre com todos os requisitos para fruição do CEBAS e da isenção das contribuições sociais.

Contudo, restou demonstrado pela Autoridade Fiscal a não contabilização de gratuidades e não segregação por área de atuação, cujo tema já foi objeto de análise no presente voto, quando se discorreu sobre as razões do AI 51.009.1008, que demonstram a pertinência da obrigação descumprida.

Destarte, tenho por caracterizado o descumprimento da obrigação acessória, mantendo-se o lançamento fiscal.

4. AI 51.009.104 - 0

Como dito, o recurso que trata deste Auto de Infração, apresentou igual argumentação que os Ais de nº 51.009.101- 6 e AI 51.009.103-2, já discutidos, aos quais remeto. Todavia, não se pode olvidar da questão da multa aplicada, porquanto, segue-se.

Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração Debcad nº51.009.104-0, foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9528.htm - art1

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo."

Diante da existência de uma nova lei dispondo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, *mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.*

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO mantendo o crédito fiscal constantes nos DEBCADS de ns **AI 51.009.101- 6 e AI 51.009.103-2, AI nº51.009.105-9, AI nº 51.009102-4. e AI nº 51.009100-8**, reformando a decisão no que concerne a penalidade a ser aplicada no – DEBCAD **AI nº51.009.104-0**, recalculando- a conforme as disposições inscritas no art. 32A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso à Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2014.

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Caracterização de Empregados. Em suma, interessa-nos a parte do lançamento que desconsidera os contratos celebrados entre o hospital e as sociedades médicas para enquadrar os sócios das sociedades médicas como segurados empregados do hospital.

Cabe esclarecer, de largada, que não se nega a necessidade de o hospital manter segurados empregados, inclusive médicos, para assegurar um mínimo de organização das atividades, mas também não se impõe fática e juridicamente que todos os médicos ou prestadores de serviço devam ser, necessariamente, empregados.

Assim, embora a inexistência de segurados empregados médicos constitua um primeiro indício da ocultação de relações de emprego, cumpria à fiscalização individualizar as atividades de cada um dos segurados empregados, pois não se tratou de arbitramento / aferição indireta (art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91; e o art. 148 do CTN).

Diferentemente do que afirma o ilustre Relator, **o lançamento não poderia ter ocorrido por aferição indireta por não ter sido sonegada nenhuma informação solicitada** quanto ao enquadramento dos sócios das sociedades médicas como empregados, nem pela recorrente e nem pelas **poucas sociedades intimadas, que totalizam onze (11) num universo de cento e sessenta e seis (166) pessoas jurídicas contratadas** e cujos sócios foram todos enquadrados como segurados empregados, por pura abstração e generalização.

A única base aferida indiretamente, pelo que consta do Relatório Fiscal foi o valor destinado a cada sócio, “em face de não haver a informação do valor destinado a cada sócio das prestadoras”. Note-se que mesmo aqui **não se vislumbra qualquer informação que tenha sido solicitada e não teria sido apresentada e tampouco o apontamento da deficiência de qualquer documento, como exige o art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91; e o art. 148 do CTN.**

Portanto, tal fato já seria suficiente para desconsiderar o lançamento em todo o montante que não fosse relativo às onze empresas intimadas a responder um questionário padrão e cujas contabilidades foram analisadas.

Mas mesmo em relação à amostra, verifico que a situação não é uniforme, havendo sim indícios favoráveis à caracterização da relação de emprego em alguns casos, mas muitos outros indícios contrários à conclusão fiscal.

Não verifico no Relatório Fiscal qualquer menção concreta ao poder diretivo ou ao direito residual de controle, este próprio da atividade intelectual subordinada.

Não se vislumbra qualquer prova de controle de horário. Dentre as onze sociedades analisadas, muitas responderam que o cronograma era definido mensalmente. Além disso, os contratos são com as pessoas jurídicas, constituídas coletivamente, incluindo um, dois ou mais médicos (normalmente por especialidade médica).

Não há afirmação de que os contratos são iguais. Apenas alguns poucos se mostram parecidos entre si, dentre os onze analisados. E os outros cento e cinquenta e cinco (155) contratos? Será que se pode simplesmente equiparar todas as situações, considerando-se a totalidade de sócios segurados empregados?

Também consta que os médicos envolvidos nos onze casos analisados eram convidados para participar de treinamentos, mas não se afirma se poderiam receber qualquer tipo de sanção (poder disciplinar) em caso de não aceitação do “convite”.

Não se mencionou qualquer prerrogativa de alteração unilateral da prestação de serviço (poder de organização, regulamentador), mesmo com relação às onze sociedades analisadas.

Não restou caracterizada a inserção na organização, relacionando as diferentes atividades com a dinâmica de funcionamento do hospital ou de determinado serviço hospitalar. Não se sabe quem manda em quem nesse extenso universo de trabalhadores enquadrados como segurados empregados.

E não foi a falta de apresentação de documentos ou prestação de informações que deu ensejo a este grau de abstração e generalização. Aliás, pelo que consta, as onze sociedades responderam rigorosamente a todas as perguntas. As outras cento e cinquenta e cinco sequer foram intimadas e nem o hospital foi intimado a individualizar todas essas situações, pelo que verifício do Relatório Fiscal.

Outrossim, não se vislumbra a fixação da remuneração nos contratos analisados, salvo um patamar mínimo para a hipótese do radiologista, aparentemente justificável pela possível sazonalidade dos exames.

É verdade que há indícios de algumas relações de emprego: o local de prestação de serviços era o Hospital; havia utilização de sua estrutura; os serviços eram prestados pelos sócios; em um ou outro caso (dos onze analisados) havia exclusividade; e, num único caso, o médico se declarou o responsável técnico. Todavia, entendo que tais indícios não autorizam a generalização e abstração para todos os demais contratos.

Quanto ao endereço da sociedades médicas, apenas quatro dos cento e sessenta e seis têm o mesmo endereço da contratante (Rua Blumenau, 123). Há sociedades sediadas em Curitiba, Brusque, Blumenau, Campo Alegre, Balneário Camburiú, São Bento do Sul e Canoinhas, sendo que todos os sócios foram considerados segurados empregados!

Relativamente aos faturamentos analisados (somente das onze), verifício que, em algumas sociedades, os recebimentos do Hospital chegam a representar menos de 60% do faturamento no ano. Portanto, embora em algumas represente a quase totalidade do faturamento, tais situações não podem ser simploriamente equiparadas.

Entendo que deve haver a descrição da presença cumulativa de todos requisitos essenciais da relação de emprego, sendo necessário para tanto que se indique quem prestou o serviço e como este se realizou, com menção às particularidades da atividade de cada profissional, quando existentes (e, se não existentes as particularidades, que se afirme e se demonstre isso), e como o empregador exerceu o seu poder diretivo.

Para a configuração da relação de emprego não basta a mera generalização ou abstração simplesmente por se tratar de atividade hospitalar e pelo prestador do serviço ser médico sócio de sociedade médica formalmente contratada, salvo na hipótese de impossibilidade de individualização das situações por omissão da sociedade ou da empresa contratante na apresentação de documentos ou na hipótese destes se mostrarem deficientes (art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, e art. 148 do CTN). Como já afirmado, não se nega a

necessidade de o hospital manter segurados empregados, inclusive médicos, para assegurar um mínimo de organização das atividades, mas também não se impõe fática e juridicamente que todos os médicos ou prestadores de serviço devam ser, necessariamente, empregados.

Ou a atividade de um plantonista de enfermaria que presta serviços uma única vez ao hospital é idêntica a de outro que trabalha todos os dias no local? Pode-se equiparar, por abstração e generalização que um cirurgião que exerce suas atividades praticamente todos os dias no hospital é tão subordinado quanto um cirurgião convidado eventualmente a prestar seus serviços aos pacientes do hospital? Um radiologista que realiza e interpreta dezenas de exames de imagem por dia e um radiologista que lauda a quilômetros de distância alguns poucos exames de imagem podem ser equiparados por abstração e generalização? Entendemos que não, salvo na hipótese de impossibilidade de individualização das situações por omissão da empresa na apresentação de documentos ou na hipótese destes se mostrarem deficientes (art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91; e art. 148 do CTN).

A autoridade fiscal, no que é acompanhada pelo ilustre Relator, adota como uma das justificativas para o lançamento o fato de a folha de pagamento apresentar elevado número de profissionais da área de enfermagem em relação a cada médico.

Com efeito, consta a informação de que os médicos encontrados em folha de pagamento (de 21 a 36, no período de 2008 a 2010) eram todos autônomos. Todavia, pelo que verifico dos autos, estes não foram enquadrados como empregados

Ora, não há justificativa para a distinção entre os sócios das sociedades médicas, enquadrados todos como empregados, e os contribuintes individuais que prestavam serviço. Se todos médicos são empregados pela característica geral de sua profissão – no que discordamos, como visto – então que se procedesse com coerência e se enquadrasse todos os contribuintes individuais como segurados empregados ou que se mencionasse a nota distintiva dessa prestação de serviço em relação às sociedades médicas contratadas.

É claro que a incongruência mencionada não é razão para invalidar o lançamento, mas entendemos por bem apontar este fato como mais um ponto de nossa discordância quanto aos procedimentos adotados.

Por fim, é de se mencionar ainda que não vislumbramos no Relatório Fiscal se este elevado número de profissionais da área de enfermagem refere-se a profissionais celetistas (segurados empregados) ou se à totalidade dos trabalhadores da área de enfermagem (segurados empregados e contribuintes individuais).

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os fatos geradores decorrentes da descaracterização da prestação de serviços por pessoas jurídicas, porque não restou suficientemente demonstrada a fundamentação fática da existência dos pressupostos da relação de emprego entre cada um dos sócios das pessoas jurídicas contratadas e a recorrente.

É como voto.

André Luís Mársico Lombardi – Redator designado

Processo nº 10920.721963/2012-64
Acórdão n.º **2302-003.543**

S2-C3T2
Fl. 32

CÓPIA