



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

Processo nº 10950.720648/2010-09
Recurso nº 939.485 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.231 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente HOSPITAL SANTA CASA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2009

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

Fica isenta das contribuições sociais previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

A exigência de novos critérios para isenção trazida por meio de Parecer impõe limitação ao seu acesso, o que não encontra guarida em nenhum dispositivo legal vigente.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao Recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a). Acompanharam a votação por suas conclusões os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Adriano Gonzales Silverio.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo HOSPITAL SANTA CASA em face da decisão julgou improcedente a impugnação apresentada referente ao lançamento de crédito tributário.

2. O mencionado lançamento diz respeito à contribuição devida a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações efetivamente pagas aos segurados empregados com vínculos de emprego a serviço do sujeito passivo no período de 01/2005 a 11/2009 no período de 01/2005 a 11/2009.

3. Segundo o auditor fiscal a recorrente teve a isenção de contribuições previdenciárias, prevista no art. 55 da Lei 8.212/91, reconhecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a partir de 28/11/1991, quando então deixou de recolher as contribuições a cargo da empresa incidentes sobre as remunerações pagas para segurados que lhe prestaram serviços. Contudo, segundo a fiscalização, deixou de fazer jus a isenção previdenciária ao realizar cessão onerosa de mão-de-obra sem observação dos critérios de caráter accidental da cessão onerosa de mão-de-obra pela entidade beneficente e de mínima representatividade quantitativa de empregados, violando exigência do art. 55 da Lei 8.212/91, inciso III, segundo o constante no Parecer n.º 3272 elaborado pela Consultoria Jurídica (CJ) do Ministério da Previdência Social (MPS, publicado no Diário Oficial da União em 21/07/2004, f. 606/620.

4. Ainda no que se refere ao benefício consta a informação no sentido de que, durante a vigência do art. 55 da Lei 8.212/9, o descumprimento dos requisitos legais ocasionava o cancelamento do direito à isenção, por meio de Ato Declaratório ou Cancelatório, conforme o Regulamento da Previdência Social (RPS). Entretanto, com a entrada em vigor da Lei 12.101/2009 não são mais emitidos Atos Declaratórios ou Cancelatórios, ou seja, a isenção passa a ficar suspensa no período do respectivo lançamento em Auto de Infração.

5. Assim, como a ação fiscal foi iniciada por intermédio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, recebido pelo contribuinte em 24/09/2009, não foi adotado procedimento com base no cancelamento previsto no Regulamento da Previdência Social.

6. Ainda em consonância com a peça introdutória, f. 607, foram apurados os créditos previdenciários da seguinte forma:

“foram tomados por base de cálculo as remunerações efetivamente pagas aos segurados empregados com vínculos de emprego e aos contribuintes individuais com trabalho por conta própria a serviço do contribuinte, conforme valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP”

7. O acórdão de primeira instância refutou os argumentos trazidos pelo contribuinte, restando ementado nos termos que transcrevo abaixo:

“ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES. OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

Somente estavam isentas das contribuições para as outras entidades e fundos, denominadas terceiros, as entidades beneficentes de assistência social que cumpriam, cumulativamente, todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91, sendo que o não atendimento a qualquer de tais requisitos autoriza a suspensão da isenção e o lançamento das contribuições, no período correspondente.

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Somente poderiam realizar cessão de mão-de-obra sem perder a isenção então prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91 as entidades que atendessem aos critérios de caráter acidental da cessão onerosa de mão-de-obra e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos, sendo que as entidades beneficentes de assistência social que cederam mão-de-obra sem atentar para qualquer um destes dois critérios violaram a exigência do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91, não fazendo jus à correspondente isenção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

8. Buscando reverter a decisão *a quo*, que manteve o lançamento de débito, o contribuinte interpôs recurso voluntário alegando em síntese:

- a) ser uma entidade beneficente de assistência social sem fins lucrativos e possuir registro no Conselho Nacional de Assistência Social, sendo detentor do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CESAS), emitido por órgão vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social;
- b) inexistência das contribuições previdenciárias, pois as entidades beneficentes de assistência social gozam de imunidade, atendidas as condições estabelecidas em lei;
- c) que preenche todos os requisitos tanto do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) como da Lei 8.212/91, desde a sua fundação, tratando-se de instituição civil, de assistência social, sem fins lucrativos, que se enquadra na previsão do art. 195, §7º, da Constituição Federal, possuindo, dessa forma, imunidade, não podendo ser compelida ao pagamento da contribuição em questão;
- d) ilegalidade da suspensão da isenção das contribuições previdenciárias, pois o contribuinte é entidade beneficente e faz jus a tal isenção com relação a todos os empregados.

9. Não houve apresentação de contrarrazões pelo fisco; os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DO MÉRITO

Do direito à isenção da recorrente

2. Em seus argumentos, a recorrente sustenta que houve ilegalidade na suspensão do benefício de isenção, uma vez que a autuação fiscal está em desacordo com a legislação previdenciária vigente, bem como que a manutenção do Convênio estabelecido com o Município para desenvolver o Programa Saúde da Família que possibilita a prestação de serviços médico-hospitalares à população carente, cumprindo assim o seu objetivo estatutário.

3. O fisco, por sua vez, alega categoricamente que o recorrente teria deixado de fazer jus à 'isenção' previdenciária ao realizar cessão onerosa de mão-de-obra sem observação dos critérios de caráter accidental da cessão pela entidade beneficente e de mínima representatividade quantitativa de empregados, violando exigência do art. 55 da Lei 8.212/91, inciso III, segundo o constante no Parecer n.º 3272 elaborado pela Consultoria Jurídica (CJ) do Ministério da Previdência Social (MPS, publicado no Diário Oficial da União em 21/07/2004, f. 606/621.

4. Analisando detidamente os autos e as razões trazidas pelo fisco para embasar a sua autuação, entendo que melhor direito assiste ao contribuinte.

5. A fiscalização adotou como base para suspender o benefício, essencialmente, dois critérios estabelecidos no Parecer/CJ n.º 3.272, DOU de 21/07/2004, com a seguinte ementa:

“EMENTA: Previdenciário e Assistencial.

Isenção das contribuições para a Seguridade Social. Art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Cessão de mão-de-obra.

1. Somente poderão realizar cessão de mão-de-obra, sem perder a isenção prevista no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, as entidades que atendam dois critérios, a saber: caráter accidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

2. As entidades que fazem cessão de mão-de-obra sem atentar para um destes dois critérios, na forma descrita no corpo do presente parecer, violam a exigência do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e não fazem jus à correspondente isenção.”

6. Vislumbra-se que o parecer elenca como violação ao art. 55, III, da Lei 8.212/91, a cessão de mão de obra de maneira continuada e com alta representatividade frente ao volume de empregados da instituição alocado para a atividade principal, que é assistência social.

7. Ocorre que a vedação ao benefício fiscal trazida pelo Parecer, por meio da instituição desses dois novos critérios, impõe uma limitação ao acesso à isenção que não encontra guarida em nenhum dispositivo legal vigente. Trata-se de uma construção jurídica, por parte do ente público, no sentido de invalidar os programas de geração de renda promovidos pelas entidades beneficentes de assistência social.

8. Cabe destacar, ainda, que o parecer possui natureza diversa de lei, surgindo no mundo jurídico apenas para interpretá-la e, ante o princípio da hierarquia das normas, conclui-se que neste particular não possui o poder de proibir aquilo que a lei permite ou se eximiu de dar tratamento impositivo.

9. Cabe registrar, por oportuno, que não há como se referendar que a atividade meio tenha de ser sazonal ou acidental, ainda que esteja relacionada com a prestação de serviços como enfoca o parecer, uma vez que, se assim for, todas as entidades sociais estão vedadas de instituir programas de geração de renda de modo permanente. O que a recorrente realiza, através dessa prática, é tão somente o aproveitamento da mão-de-obra ociosa para obter receita, sem abandonar as suas regras estatutárias.

10. E no que se refere à questão do critério da mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, não obstante razoável tal exigência, é certo que inexistente dispositivo na legislação previdenciária que preveja regra imperativa em sentido contrário. Devendo-se, no caso concreto, verificar a finalidade específica da necessidade da destinação dos empregados para o desenvolvimento das atividades de assistência social beneficente.

11. Situação essa que, de fato, pode-se aferir por meio da constatação de realização do convênio, que tinha por objetivo dar continuidade às atividades desenvolvidas pelo Programa Nacional de Saúde da Família (PSF), visando à formação e manutenção de equipes de médicos e enfermeiros com o objetivo de prestar às famílias do município contratante serviços gratuitos de promoção, proteção e recuperação da saúde.

12. Sendo assim, pelas razões expostas, os argumentos utilizados pela fiscalização para tratar do desvirtuamento da natureza assistencial da Recorrente, com fundamentos no mencionado Parecer exarado pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, não merecem prosperar.

13. Com essa compreensão da matéria, constata-se a existência da possibilidade de o Município firmar parceria com organizações não governamentais para a prestação de serviços de saúde visando à implementação do PSF, pois, no caso em

análise, a Recorrente possui qualificação especial declarada como Utilidade Pública Municipal, Estadual e Federal, não havendo óbice legal que acarrete entrave a tal parceria por meio da suspensão de isenção.

14. A proteção e o estímulo às instituições beneficentes foi a temática posta no acórdão exatamente no sentido de que não se deve obstar que estas instituições possam executar projetos, mesmo que remunerados, que venham a ajudar na captação e recursos e no fomento de suas atividades estatutárias.

15. Devo ressaltar que a legislação sempre foi aberta ao propósito de fortalecimento financeiro das entidades por outros meios. O Decreto nº 2.536/98, trazia no bojo do artigo 6º, inciso VI, que a instituição poderia promover venda de serviços para compor suas rendas:

“Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, 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;”

16. Igual tratamento se encontrava na resolução do CNAS nº 177/2000, III, letra “a”, que previa igual possibilidade, sem que houvesse qualquer limitação, seja quantitativa ou qualitativa, no que diz respeito à promoção de programas de geração de renda, inclusive de serviços, para corroborar com as atividades-fins da entidade beneficente.

17. Já o Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010, que versa sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, e que revogou o Decreto 2536/98, estimula a prestação de serviços ao asseverar que “em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema, o período mínimo de cumprimento dos requisitos de que trata este artigo poderá ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de convênio ou instrumento congênere com o Sistema Único de Saúde - SUS ou com o Sistema Único de Assistência Social – SUAS”.

18. Eis o teor do art. 3º:

“Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, o cumprimento do disposto neste Capítulo e nos Capítulos II, III e IV deste Título, isolada ou cumulativamente, conforme sua área de atuação, e que apresente os seguintes documentos:

I - comprovante de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ;

II - cópia da ata de eleição dos dirigentes e do instrumento comprobatório de representação legal, quando for o caso;

III - cópia do ato constitutivo registrado, que demonstre o cumprimento dos requisitos previstos no [art. 3º da Lei nº 12.101, de 2009](#); e

IV - relatório de atividades desempenhadas no exercício fiscal anterior ao requerimento, destacando informações sobre o público atendido e os recursos envolvidos.

§ 1º Será certificada, na forma deste Decreto, a entidade legalmente constituída e em funcionamento regular há, pelo menos, doze meses, imediatamente anteriores à apresentação do requerimento.

§ 2º Em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema, o período mínimo de cumprimento dos requisitos de que trata este artigo poderá ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de convênio ou instrumento congênere com o Sistema Único de Saúde - SUS ou com o Sistema Único de Assistência Social - SUAS.”

(...)

19. De maneira que, não obstante a vinculação da administração pública quanto ao parecer, não deve ter ele força de lei, contrariando ou alterando normas vigentes, sob pena de ferir o princípio da legalidade ou mesmo o da hierarquia das normas.

A posição do Supremo Tribunal Federal (STF)

20. Em caso similar julgado pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 210.251-2) em face de execução fiscal promovida pelo Estado de São Paulo, em que se buscava o pagamento de ICMS referente ao comércio de pães por ela produzidos, restou expresso no voto do Ministro Celso de Mello: “*É certo que a instituição de assistência social pode prestar outros serviços destinados a subsidiar-lhe, financeiramente, a ação assistencial...*”

21. No mesmo sentido votou o Ministro Marco Aurélio: “*Não posso assentar que, havendo a comercialização de certo produto, sendo o objetivo maior a manutenção da própria entidade, ocorra o afastamento da imunidade.*”

22. Superada a análise da aplicação do parecer, torna-se importante assinalar que o dispositivo em que constavam os requisitos da isenção, considerado como descumprido pelo sujeito passivo na ação fiscal, art. 55, III, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.732/98, teve sua eficácia suspensa em 14/07/99, por decisão da Presidência do Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de liminar, que foi referendada pelo Tribunal Pleno em 11/11/99, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2028, Relator Ministro Joaquim Barbosa, com a seguinte decisão:

“O Tribunal, por unanimidade, referendou a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 11.11.99”

23. Da análise da ADI citada, observa-se que a mesma não chegou a ser definitivamente julgada, e, com o advento da Lei 12.101/2009, foi revogado o art. 55 da Lei 8.212/91.

24. Dessa forma, os requisitos contidos no art. 55, III, da Lei de Custeio da Seguridade social, não estavam em plena vigência quando da ocorrência dos fatos geradores, notando-se, pois, a inexigibilidade do previsto na íntegra do inciso. É bom que se diga, ainda, que a redação posta como base para obediência da entidade teve redação restritiva, que previa apenas que a entidade deveria promover a assistência social beneficente, sem falar em momento alguma como se daria efetivamente tal promoção, ou seja, não deu margem alguma para maiores inferências. Eis o teor o dispositivo:

“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:

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

25. Cumpre salientar, assim, que a promoção de assistência social beneficente, na área da saúde, foi pressuposto devidamente atendido, conforme consta do estatuto da recorrente:

“Art. 3º - O Hospital Santa Casa tem por finalidade:

I – prestar serviços de assistência à saúde, às pessoas que dela necessitarem, de forma permanente e sem discriminação de pessoas, classe socioeconômica, idade, cultura, raça, cor, crença religiosa, credo político ou filosófico.

II – atender pacientes que não disponham de recursos para seu tratamento, proporcionando-lhes assistência médico-hospitalar e social.

III – manter e desenvolver o hospital prestando serviço médico-hospitalar e outras atividades que não conflitem com as finalidades da Associação.

IV – promover e executar programas de responsabilidade social, projetos e serviços voltados ao atendimento da assistência social, podendo para tanto, criar e manter asilos, creches maternas e casas de apoio em atenção às necessidades da criança, adolescente, idoso e da família. (...).”

26. Acrescente-se que os requisitos previstos na legislação atual, Lei 12.101/2009; que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e revoga o art. 55 da Lei 8.212/ 1991; também foram devidamente acatados:

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;

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.

27. Corroborando o anteriormente exposto, segundo o estatuto da Recorrente, há previsão de outros ganhos para a entidade, bem como determina que todas as receitas, rendas, rendimentos ou eventual resultado operacional são diretamente aplicados na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais:

“i) todos os membros eleitos e demais associados exercerão suas atribuições gratuitamente, sendo vedada remuneração, gratificação, compensação financeira ou material de lucros diretos ou disfarçados, bonificação ou vantagens, direta ou indireta, por qualquer forma ou título, pelo exercício do mandato, competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos.

ii) todas as receitas, rendas, rendimentos ou eventual resultado operacional deverão ser diretamente aplicados no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

iii) esta Instituição é sem fins lucrativos e não distribuirá resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela de seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto.”

28. Assim, a Recorrente tem seu benefício amparado pelo ordenamento jurídico, em razão dos seus propósitos sociais constitucionalmente protegidos, sendo inexigível o crédito tributário correspondente à contribuição devida a terceiros a cargo do sujeito passivo, consoante o Auto de Infração n.º 37.283.367-5.

29. Evidentemente que não defendo um formato amplo de maneira a descaracterizar as entidades de assistência social, transfigurando-as de entidades beneficentes de assistência social, de cunho filantrópico, para verdadeiras empresas. Não é isto que estou a defender. *In casu*, o que temos é o oferecimento de relevante ajuda ao próprio sistema público de saúde municipal, sem retirar da recorrente a concessão das exonerações tributárias.

CONCLUSÃO

30. Desse modo, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Relator