



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.720019/2013-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.798 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrente FUNDACAO MACONICA MANOEL DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL E TERCEIROS.

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

O ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence. Por tal razão, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Assim, constado que o real beneficiário da isenção da contribuição patronal previdenciária a que teria direito a entidade passou a ser, indevidamente, um terceiro, este se torna solidariamente obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% INCIDENTE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Deve ser excluída da base de cálculo da multa a parcela da contribuição previdenciária (obrigação principal) cuja cobrança foi julgada improcedente em processo administrativo específico.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) exonerar o crédito tributário lançado relativo ao levantamento CT e CT2 - Cooperativa de Trabalho-Odontológico; (ii) determinar, no caso de lançamento de crédito decorrente de descumprimento de obrigação principal, a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91; (iii) determinar, no caso de lançamento de crédito decorrente de descumprimento de obrigação acessória, a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada pela que seria devida com aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 2236/2271, interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG de fls. 2196/2222, a qual julgou procedente o lançamento por Contribuições devidas à Seguridade Social relativa a parte patronal, dos Segurados, as contribuições destinadas a Terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) e multa por descumprimento de obrigação acessória (apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores – CFL 68), conforme descrito nos autos de infração DEBCAD's 37.375.661-5, 37.375.662-3, 37.375.663-1 e 37.375.660-7, de fls. 03/166, 167/229, 230/328 e 329/362, respectivamente, lavrados em 24/01/2013, referente ao período de 01/2008 a 12/2008, com ciência da RECORRENTE e do Sujeito Passivo Solidário (Município de Uberlândia/MG) em 28/01/2013, conforme AR de fls. 1320 e 1321.

O auto de infração de fls. 03 (DEBCAD n.º 37.375.661-5) diz respeito às contribuições previdenciárias patronais, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT). O crédito tributário total apurado foi de R\$ 26.286.742,16, já incluso juros de mora, multa de mora e multa de ofício de 75%.

O auto de infração de fls. 167 (DEBCAD n.º 37.375.662-3) se refere à cobrança de obrigação principal proveniente da contribuição previdenciária descontada dos segurados para custeio da seguridade social incidente sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais. Este auto foi lavrado no montante total de R\$ 47.490,96, já incluso juros de mora, multa de mora e multa de ofício de 75%.

O auto de infração de fls. 230 (DEBCAD n.º 37.375.663-1) diz respeito à cobrança de obrigação principal proveniente da contribuição social para custeio de outras entidades e fundos, no caso, SALÁRIO EDUCAÇÃO; INCRA; SENAC, SESC SEBRAE incidente sobre a remuneração dos segurados. O crédito tributário total apurado foi de R\$ 6.890.105,14, já incluso juros de mora, multa de mora e multa de ofício de 75%.

Por fim, o auto de infração de fls. 329 (DEBCAD n.º 37.375.660-7) diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória, por a empresa ter informado em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68). O crédito tributário total apurado foi de R\$ 661.191,30. Ademais, a fiscalização relatou que, em decorrência da alteração na legislação previdenciária que rege a matéria, no caso, feita pela MP 449/2008, para o cálculo da multa foi aplicado o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" onde determina a incidência retroativa da multa mais benéfica.

Dispõe o Relatório Fiscal (fls. 363/395) que a Fundação Maçônica Manoel dos Santos – FMMS é uma entidade beneficente de assistência social que se considera isenta da contribuição patronal previdenciária, motivo pelo qual deixou de efetuar o recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social acima explanadas.

Ocorre que em 15/07/2008, mediante Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais nº 032/2008 (objeto do processo nº 10675.000658/2008-06), a isenção das contribuições previdenciárias da FMSS foi cancelada, com efeitos a partir de 01/02/2000, por infração ao inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, no caso, falta de aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, corroborado pela falta do CEBAS previsto no inciso II do mesmo artigo.

Explica-se.

Atos administrativos de cancelamento do benefício da isenção – Repasse e Aplicação do valor relativo à isenção e Cessão de mão de obra.

A entidade firmou contrato de prestação de serviços com a Prefeitura Municipal de Uberlândia, através da Secretaria Municipal de Saúde, objetivando a contratação de todo o pessoal efetivo para atendimento ao público das Unidades de Atendimento Integrado (UAI), do Programa Saúde da Família (PSF), da Vigilância Sanitária, do Centro de Atendimento da Saúde Escolar (CASE) e do Hemocentro.

Assim, as Unidades de Atendimento Integrado (UAI) foram criadas pelo Município de Uberlândia para prestar atendimento à população na área da saúde com a utilização das verbas do Sistema Único de Saúde (SUS), ao passo em que todo o efetivo foi contratado pela FMMS e posteriormente cedido para o município.

Por conta disto, em relação ao contrato firmado com o Município de Uberlândia, a autoridade fiscal entendeu que não houve caracterização de atividade beneficente, tão pouco da gratuidade, pois trata-se de um contrato de cessão de mão-de-obra sem qualquer risco assumido pela FMSS, já que ela não tem custo com os estabelecimentos e equipamentos que utiliza para a prestação de serviço pois recebe tudo pronto da Prefeitura. Sobre o tema, destaca-se os seguintes trechos do relatório fiscal (fls. 364):

Além dos funcionários lotados nas unidades anteriormente citadas, também foram incluídos nas folhas de pagamento de salário os empregados do Centro Administrativo da Fundação, cujas atribuições são o processamento das folhas de pagamento de todos os estabelecimentos da entidade, a elaboração da contabilidade e a manutenção e funcionamento de toda essa estrutura, ou seja, limpeza, transporte e segurança.

O primeiro contrato de prestação de serviços foi celebrado em 1994 para a administração da UAI Luizote, tendo ocorrido sucessivas prorrogações, culminando com o Termo de Parceria assinado em 2003.

Pelo teor do contrato, verifica-se a ausência da atividade beneficente e a sua gratuidade, mas sim uma cessão de mão de obra, ainda que não haja a previsão de remuneração pelos serviços prestados (taxa de administração), mas de reembolso de despesas, considerando-se que a entidade:

- não assume qualquer risco pela atividade;

- não sofre pressão financeira;
- não tem que comprovar eficiência e eficácia para o contratante;
- não precisa criar campanhas para arrecadar fundos para manter a si mesma e para prestar o atendimento gratuito, como fazem as Santas Casas, por exemplo; e
- não tem custos com os estabelecimentos e equipamentos que utiliza, pois cabe ao contratante a responsabilidade por todas as despesas e investimentos.

Em se tratando de serviço de cessão de mão de obra, alegou a fiscalização que a FMSS não poderia gozar da imunidade previdenciária, conforme parecer jurídico n.º 3.272, emitido pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social em 15/04/2004. Sobre o tema, destacou o seguinte (fl. 368):

A contratação de mão de obra por intermédio de entidade beneficente de assistência social isenta da contribuição patronal previdenciária configura prejuízo às demais empresas de terceirização de serviços, uma vez que estas têm que recolher todos os encargos, impedindo-as de oferecer os mesmos preços que os oferecidos pelas entidades que não arcam com tais despesas previdenciárias, subvertendo a finalidade da regra de isenção, qual seja, o estímulo para a realização de assistência social através de particulares.

Ainda sobre este contrato de cessão de mão de obra, destacou a fiscalização que no início da parceria, a FMMS era remunerada mediante a “incorporação” do valor correspondente à isenção das contribuições previdenciárias e as devidas a outras entidades e fundos, ou seja, 27,8% da folha de pagamento. Isto porque, segundo o convênio, era direito da entidade receber do Município de Uberlândia, mensalmente, o referido valor. Em razão disto, apontou que não havia gratuidade nessa parceria.

Neste ponto, a fiscalização observou que os repasses não eram integralmente realizados, conforme tabela de fl. 365.

Assim, concluiu que a entidade, na prática, teria transferido o favor fiscal à prefeitura, uma vez que esta não repassou àquela a integralidade dos valores relativos à isenção da contribuição previdenciária. Tal conduta viola o art. 206, § 6º, do Decreto n.º 3.048/1999, o qual estabelece que a isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica.

Ressaltou, ainda, que a prática de convênios entre órgãos públicos e entidades beneficentes configura burla a exigência constitucional de concurso público para contratação de servidores por parte da Administração Pública, bem como fere o princípio constitucional da livre iniciativa, previsto no art. 170, inciso IV, da Carta da República.

Ademais, no período em que tais repasses eram efetuados, a entidade utilizava os recursos financeiros em várias atividades, não tendo sido os mesmos aplicados integralmente nos seus objetivos institucionais.

É que por conta da apropriação destes valores, a entidade obteve significativo aumento patrimonial, adquirindo diversos imóveis. Sobre o tema, destaca-se os seguintes pontos do relatório fiscal (fls. 366):

Em 26/04/2002, o Ministério Público do Estado de Minas Gerais instaurou inquérito civil público questionando a parceria firmada entre a Prefeitura Municipal de Uberlândia e a Fundação Manoel dos Santos, o que resultou na assinatura de um "Ajuste de Conduta" contemplando ações visando a rescisão do contrato de prestação de serviços.

Também foi estabelecido que os bens adquiridos com verba de subvenção municipal seriam repassados à municipalidade e que os bens adquiridos com a isenção previdenciária continuariam no acervo da entidade, mas deveriam ser repassados ao município em forma de comodato.

Ressaltou-se que entidade havia efetuado significativos investimentos em imóveis, mediante aquisição, construção e reformas, tendo implementado seus objetivos sociais apenas em parte deles.

Através da análise das Notas Explicativas do Balanço, foi elaborado um levantamento da evolução dos investimentos em imóveis a partir de 1999, ano em que a entidade obteve isenção de contribuições previdenciárias, com as seguintes informações

Ano	Valor (R\$ 1,00)	Destinação
1999	666.367,29	Aquisição/reforma de imóveis residenciais destinados ao funcionamento de Centros de Convivência e ao Telecurso 2.000, além da aquisição de veículos que serão utilizados como ambulâncias.
	1.872.526,59	Quitação de dívida junto ao INSS, relativa a débitos previdenciários parcelados, o que representou quase 56% do valor relativo à isenção no ano.
2000	1.201.134,77	Aquisição de um hospital.
	403.363,59	Edificação da sede da entidade.
2001	279.197,20	Conclusão da reforma e da ampliação da sede da entidade.
2002	409.901,10	Manutenção do hospital adquirido em 2000.
2003	757.036,48	Reforma das Unidades de Atendimento Integrado e do hospital
2004	1.091.047,34	Reforma da área existente do hospital (1.288,47m ²) e ampliação da sua área em 959,43m ² .
2005	230.289,54	Manutenção da Creche Tia Lia e do hospital.
2006	371.247,06	Manutenção dos imóveis em geral.

A sede da entidade, quando da diligência fiscal, contava com uma área total construída de 3.140,35m², incluídos o salão de convenções (550m²), templo maçônico (470m²), centro administrativo (950m²) e quadra esportiva.

Assim sendo, ela estaria investindo em seu patrimônio, o que eliminaria o caráter beneficente de assistência social, contrariando o disposto no art. 3º, inciso X, do Decreto nº 2.356/98, que assim especifica:

Tal conduta foi questionada pelo Ministério Público de Minas Gerais, que ensejou a assinatura de um Ajuste de Conduta, no qual ficou pactuado que os valores repassados pela Prefeitura à entidade e não utilizados, deveriam também ser devolvidos ao Município de Uberlândia. Ademais, conforme exposto, neste Ajuste de Conduta ficou acordado também que a FMMS deveria entregar ao município os bens adquiridos em função de eventual subvenção municipal recebida e que os bens adquiridos com a isenção previdenciária continuariam no acervo da entidade, mas deveriam ser repassados ao município em forma de comodato.

Sendo assim, entendeu a fiscalização que restou caracterizada a ausência de aplicação integral dos recursos na manutenção da atividade operacional da FMMS. Veja-se (fls. 375 e ss):

22 - Um dos requisitos para que a entidade beneficente goze da isenção da contribuição patronal previdenciária é a destinação integral de eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, estando presente na Lei

n.º 8.212/91, em seu art. 55, inciso V; na MP n.º 446/08, em seu art. 28, inciso III; e na Lei n.º 12.101/09, em seu art. 29, inciso II, abaixo transcritos:

LEI N.º 8.212/91

“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.”

(Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

MP N.º 446/08

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

LEI N.º 12.101/09

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

23 - Verifica-se que a Lei n.º 12.101/09 manteve a mesma redação dada pela MP 446/08, enfatizando ainda mais o sentido do termo “resultado operacional” utilizado na redação da Lei n.º 8.212/91, de modo a não restar dúvidas quanto a destinação a ser dada a todos os recursos da entidade.

24 - O Município de Uberlândia contratou a Fundação Maçonica Manoel do Santos para prestar os serviços de atendimento à população na área da saúde, sendo a entidade remunerada mediante o repasse dos custos com tais serviços.

24.1 – Tais repasses eram efetivados através da emissão de Nota de Empenho, por parte do Município de Uberlândia, e de Nota Fiscal de Prestação de Serviços, pela entidade. Posteriormente, em meados de julho/09, de modo a evitar “problemas” com o ISS, a entidade passou a emitir recibos por ela impressos e numerados. (DOCUMENTO 1)

25 - Em 1999 a entidade obteve o benefício fiscal da isenção da contribuição patronal previdenciária. Inicialmente, o Município efetuava os repasses dos valores relativos à isenção, ainda que de forma parcial.

26 - Tais repasses cessaram completamente a partir de 2007, situação esta formalmente assumida pelo Município de Uberlândia, através do compromisso contido no Contrato 263/2010, assinado em 19/04/2010, em sua Cláusula Décima Quarta, inciso I, alínea “h”, abaixo transcrito:

“h) O Município de Uberlândia reconhece que não repassou à Fundação Maçonica Manoel dos Santos, valores correspondentes à contribuição da cota patronal Previdenciária – (INSS-RFB) conforme se obrigara no Termo de Parceria findo em 14/05/2009, justificando haver divergência quanto à legalidade do repasse.”

27 – Sem os repasses, o beneficiário final da isenção passou a ser, portanto, o Município de Uberlândia.

(...)

29 - Por outro lado, o não repasse do valor da isenção impediu que a entidade cumprisse o seu dever legal de aplicar integralmente seu resultado operacional (Lei

n.º 8.212/91) ou suas rendas, seus recursos e eventual superávit (MP 446/08 e Lei n.º 12.101/09) integralmente nos seus objetivos institucionais, eis que deve ser considerado como resultado operacional, uma vez que todas as despesas incorridas haviam sido “reembolsadas” pela Prefeitura de Uberlândia.

30 - No período em que tais repasses eram efetuados, a entidade utilizava os recursos financeiros em várias atividades. Dentre elas destacamos a aquisição e reforma de imóveis e a liquidação de débito junto ao INSS, em 31/01/2000.

(...)

33 – Segundo a Promotoria, a propriedade do imóvel deve ser transferida para o Município, uma vez que “o lastro econômico (isenção patronal) decorre dos próprios esforços do Sistema Único de Saúde. A origem da propriedade é, portanto, pública e integra o acervo público local.”

34 – Em assim sendo, não pertencendo o imóvel à entidade, mas ao Município de Uberlândia, ratifica-se que, ainda que o repasse dos valores tenha ocorrido até 2006, a sua destinação foi para a aquisição do imóvel, dentre outras ações, não tendo sido aplicados integralmente nos seus objetivos institucionais.

Por fim, reforçando a condição de não praticante de atividade beneficente, o auditor relata a existência do processo trabalhista n.º 01586-2004-043-03-00-3, cujo objetivo era verificar se o Sindicato dos Empregados em Instituições Benéficas, Religiosas e Filantrópicas do Estado de Minas Gerais - SINTIBREF/MG deveria, ou não, atuar como representante sindical dos empregados da Contribuinte.

Neste processo, a Justiça do Trabalho decidiu que a atividade preponderante da FMMS era na área de saúde, de modo que o referido SINTIBREF/MG não teria legitimidade para representar os empregados da FMMS, por tratar-se de trabalhadores em estabelecimentos de serviços de saúde nas Unidades de Atendimento Integrado (UAI) do Município de Uberlândia, sendo legítimo representante o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos de Serviço de Saúde de Uberlândia e Região.

Ante todo o exposto, a fiscalização destacou que o Ato Declaratório Executivo de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais n.º 32/2008 (fls. 1.068/1.073 do processo n.º 10675.000658/2008-06), teve como base os seguintes argumentos (fl. 369):

A utilização do crédito, que na verdade seria o repasse da contribuição previdenciária, para a liquidação do débito, caracterizou o descumprimento ao inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, ou seja, a não aplicação integral do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais, eis que a entidade utilizou resultado operacional para quitação de dívida junto ao INSS.

A liquidação do débito ocorreu em 31/01/2000, motivo pelo qual foi fixada a perda do direito à isenção a partir de 01/02/2000.

(...)

Soma-se ao fato de a entidade não ter aplicado integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, violando o inciso V do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, o indeferimento do pedido de re novação do Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social por parte do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), julgando o Processo n.º 44006.002244/2001-31, protocolado em 30/07/2001, motivado pelo fato de a entidade não atender ao art. 3.º, §4.º, do Decreto n.º 2.536/98, ou seja, não aplicou a noalmente pelo menos 20% da

receita bruta em gratuidades, através da Resolução CNAS nº 251, de 14/12/2006, publicada no DOU de 19/12/2006.

Sendo os dois requisitos indispensáveis à manutenção da isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, foi processado o cancelamento da Isenção.

Em suma, a autoridade fiscal entendeu que a isenção da FMMS deveria ser cancelada, em especial, em razão da:

- Sua atividade preponderante continua a ser a prestação de serviços na área de saúde mediante cessão de mão de obra, através de contratos firmados com o Município de Uberlândia;
- Os contratos firmados com o Município de Uberlândia não geraram recursos para a Fundação atender seus objetivos institucionais uma vez que o Município de Uberlândia não recolhe e nem repassa à Fundação o valor das contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamentos dos empregados vinculados à prestação de serviço na área de saúde.
- Quem usufrui dos benefícios da isenção é o Município e não a Fundação;
- A ausência do repasse dos valores das contribuições previdenciárias impede que a Fundação tenha recursos para aplicação na sua área de atuação preponderante, ou seja a área da saúde;

Da reponsabilidade solidária do Município de Uberlândia

Por fim, além de efetuar o lançamento em face da FMMS, a fiscalização entendeu pela responsabilidade solidária do Município de Uberlândia. Segundo o auditor, consta na Décima Quarta cláusula do contrato nº 263/2010, que relata as obrigações do município no respectivo acordo, que o município ficaria responsável pelo pagamento das obrigações previdenciárias da fundação. Veja-se (fls. 385/386):

No Contrato nº 263/2010, assinado em 19/04/2010 entre a Fundação Maçônica Manoel dos Santos e o Município de Uberlândia, constam da Cláusula Décima Quarta – Cláusula Especial Geral diversas obrigações assumidas pelo município, dentre as quais destacamos:

“14.1) Em face de obrigações pendentes, decorrentes do Termo de Parceria findo em 14/05/2009, e de ajustamento no Ministério Público Estadual, as partes ratificam as seguintes obrigações:

I – O Município de Uberlândia assume todo o passivo trabalhista dos funcionários da Fundação Maçônica Manoel dos Santos vinculados aos serviços estritamente das ações de saúde desenvolvidas em função do Termo de Parceria entre as partes, ficando estabelecidas as seguintes regras para administração conjunta de pessoal:

a) O Município de Uberlândia se obriga à satisfação dos encargos trabalhistas relativos às rescisões dos contratos de trabalho inerentes ao Termo de Parceria entre as partes, sendo obrigatória sua participação na elaboração e/ou conferência dos respectivos cálculos, via equipe designada pela Secretaria Municipal de Saúde;

b) O Município de Uberlândia se responsabilizará pelas reparações cíveis e trabalhistas após o trânsito em julgado, relativas as Ações em que a Fundação Maçônica foi ou vier a ser condenada, inerentes à parceria, obrigando-se a mesma, a partir da assinatura deste Instrumento, a promover o chamamento do Município para integrar a respectiva lide;

c) Sendo comunicado a integrar ou não a lide, o Município se fará presente nas audiências dos feitos cíveis e trabalhistas, acompanhando a FUNDAÇÃO e auxiliando em suas defesas até o final de cada processo, sendo que eventual acordo somente poderá ocorrer com a expressa concordância do Município, sob pena de ineficácia do disposto na alínea “b” acima;

d) Aplicam-se as alíneas anteriores ‘b’ e ‘c’ à Ação Civil Pública em trâmite na Justiça do Trabalho, interposta contra a Fundação Maçônica Manoel dos Santos pelo Ministério Público do Trabalho;

.....

h) O Município de Uberlândia reconhece que não repassou à Fundação Maçônica Manoel dos Santos, valores correspondentes à contribuição da cota patronal Previdenciária – (INSS-RFB) conforme se obrigara no Termo de Parceria findo em 14/05/2009, justificando haver divergência quanto à legalidade do repasse.

i) Se a Fundação Maçônica Manoel dos Santos se vir obrigada por força de decisão judicial final e irrecorrível ao pagamento ao INSS-RFB relativamente à Contribuição da Cota Patronal Previdenciária, o Município de Uberlândia se obrigará pelos respectivos valores, e pagamentos.

j) A Fundação Maçônica Manoel dos Santos se obriga a empregar todos os recursos e procedimentos administrativos e judiciais cabíveis, em todas as respectivas instâncias para defender seu direito à isenção da Contribuição da Cota Patronal previdenciária e para se eximir de qualquer ressarcimento ao INSS, sob pena de não haver direito de regresso em face do Município, suspendendo-se os efeitos da alínea ‘i’.

k) Os custos processuais e honorários de advogados decorrentes das despesas acima correrão por conta do Município de Uberlândia.”

Diante de tais fatos, considerando o que estabelece o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 124, inciso I, tornando solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”, emitimos o Termo de Sujeição Passiva Solidária em face da responsabilidade assumida pelo Município de Uberlândia.

Sendo assim, apontou o interesse comum do Município para com a atuação da Contribuinte, além da participação do Município como responsável pela administração de todo o âmbito trabalhista relativo aos funcionários e demais responsabilidades constantes nas cláusulas finais acima colacionadas, enquadrando o fato no 124, inciso I do CTN, como devidamente relatado no tópico 85 supracitado, motivo pelo qual consta o Município de Uberlândia como Sujeito Passivo Solidário da presente lide.

Fatos geradores identificados nos lançamentos

Quanto à identificação dos fatos geradores dos lançamentos dos respectivos autos de infração e as respectivas multas aplicadas, os mesmos encontram-se devidamente elencados no Relatório Fiscal, às fls. 387/394, a partir do tópico de LANÇAMENTOS FISCAIS PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Tendo em vista que se encontram resumidos com clareza e precisão no relatório do Acórdão recorrido, cujo trecho colaciona-se abaixo para complementar o presente relatório::

I – DE COBRANÇA DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL AIOP

a) AIOP DEBCAD nº 37.375.661-5 [patronal] (...)

Os fatos geradores foram identificados nos levantamentos:

1) AV ALUGUEL VEÍCULO EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% e GILRAT de 2% no período de 01/2008 a 11/2008, calculados sobre valores pagos aos segurados empregados em folha de pagamento, a título de aluguel de veículos, com incidência da multa de mora de 24%, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, data de admissão e demissão e valor no ANEXO V, acostado às fls. 1068/1083.

2) AV2 ALUGUEL VEÍCULO EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% e GILRAT de 2%, na competência 12/2008, calculados sobre valores pagos aos segurados empregados em folha de pagamento, a título de aluguel de veículos com incidência da multa de ofício de 75%, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, data de admissão e demissão e valor no ANEXO V, acostado às fls. 1068/1083.

3) CE – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL EMPRESA – referente à contribuição patronal de 20% no período de 01/2008 a 11/2008, calculados sobre valores pagos a prestadores de serviço pessoa física, sem relação de emprego, considerado segurado contribuinte individual, com incidência da multa de mora de 24%, devidamente identificados no ANEXO II, por competência, estabelecimentos, segurado, valor lançado em folha de pagamento, em GFIP, na contabilidade, valor da contribuição da empresa e do segurado, acostado às fls. 1044/1045.

4) CE2 – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% na competência 12/2008, calculados sobre valores pagos a prestadores de serviço pessoa física, sem relação de emprego, considerado segurado contribuinte individual, com incidência da multa de ofício de 75%, devidamente identificados no ANEXO II, por competência, estabelecimentos, segurado, valor lançado em folha de pagamento, em GFIP, na contabilidade, valor da contribuição da empresa e do segurado, acostado às fls. 1044/1045.

5) CT – COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO referente à contribuição patronal de 15% (quinze por cento), no período de 01/2008 até 11/2008, calculados sobre 60% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, em relação aos serviços prestados os valores pagos a cooperativas de trabalho na área de saúde (odontologia), com incidência da multa de mora de 24%, identificados na conta contábil 1055, devidamente relacionados no ANEXO VI, acostado às fls.1084/1089.

6) CT2 – COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO referente à contribuição patronal de 15% (quinze por cento), na competência 12/2008, calculados sobre 60% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, em relação aos serviços prestados os valores pagos a cooperativas de trabalho na área de

saúde (odontologia), com incidência da multa de ofício de 75%, identificados na conta contábil 1055, devidamente relacionados no ANEXO VI, acostado às fls.1084/1089.

7) DAL – DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS, diferenças decorrentes de recolhimento a menor de acréscimos legais (atualização monetária, juros e/ou multa de mora), constante de fls. 78 a 87.

8) DF – DIFERENÇAS APURADAS EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% e GILRAT de 2% nas competências 02/2008 e 11/2008; identificados como diferenças de valores pagos aos segurados empregados apuradas nas folhas de pagamento com incidência da multa de mora de 24%, devidamente relacionados no ANEXO X, acostado às fls.1067/1069 do processo comprot 1097020020201318.

9) DI – DISSÍDIO EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% e GILRAT de 2% na competência 01/2008; calculados sobre valores pagos aos segurados empregados em decorrência dos reajustes salariais devidos às respectivas categorias profissionais, com incidência da multa de mora de 24%, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, data de admissão e demissão e valor no ANEXO VII, acostado às fls. 1090/1110.

10) FP – FOLHA DE PAGAMENTO EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% e GILRAT de 2% no período de 01/2008 a 11/2008; calculados sobre valores pagos aos segurados empregados apurados nas Folhas de Pagamento e Guias de Recolhimento do FGTS e Informações para a Previdência Social – GFIP onde a entidade declarou como código Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) 639, destinado apenas às entidades beneficentes de assistência social com isenção, com incidência da multa de mora de 24%, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, base de cálculo devida e contribuição devida no ANEXO I, acostado às fls. 396/1035.

11) FP2 – FOLHA DE PAGAMENTO EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% e GILRAT de 2%, na competência 12/2008; calculados sobre valores pagos aos segurados empregados apurados nas Folhas de Pagamento e Guias de Recolhimento do FGTS e Informações para a Previdência Social – GFIP onde a entidade declarou como código Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) 639, destinado apenas às entidades beneficentes de assistência social com isenção, com incidência da multa de ofício de 75%, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, base de cálculo devida e contribuição devida no ANEXO I, acostado às fls. 396/1035.

12) RA – ADICIONAL RAT 25 ANOS referente à contribuição patronal adicional de 6% (seis por cento), conforme disposto na Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, em seu art. 57 e §6º, calculadas sobre a remuneração dos segurados empregados cujas atividades exercidas a serviço da empresa permitem a aposentadoria especial após 25 anos de contribuição, no período de 01/2008 a 11/2008; com incidência da multa de mora de 24%, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, salário de contribuição no ANEXO III, acostado às fls. 1046/1057.

13) RA2 – ADICIONAL RAT 25 ANOS referente à contribuição patronal adicional de 6% (seis por cento), conforme disposto na Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, em seu art. 57 e §6º, calculadas sobre a remuneração dos segurados empregados cujas atividades exercidas a serviço da empresa permitem a aposentadoria especial após 25 anos de contribuição, na competência 12/2008; com incidência da multa de ofício de 75%, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, salário de contribuição no ANEXO III, acostado às fls. 1046/1057.

14) RC – RUBRICAS NÃO CONSIDERADAS EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% e GILRAT de 2%, no período de 01/2008 a 11/2008; com incidência da multa de mora de 24%, calculados sobre valores pagos aos segurados empregados de

forma habitual na folha de pagamento conforme códigos indicados, as seguintes rubricas: 1038 Diária de refeição; 1197 Refeição; 1238 Diária de refeição nov/09; 455 Ajuda Custo Mês Anterior; 657 Diária de refeição ; 907 ajuda de custo; 967 Diária refeição 04/2008; 988 Diária refeição maio/08, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, código da rubrica, descrição do cargo, descrição da rubrica, e valor no ANEXO IV, acostado às fls. 1058/1067.

15) RC2 – RUBRICAS NÃO CONSIDERADAS EMPRESA referente à contribuição patronal de 20% e GILRAT de 2%, na competência 12/2008; com incidência da multa de ofício de 75%, calculados sobre valores pagos aos segurados empregados de forma habitual na folha de pagamento, conforme códigos indicados, as seguintes rubricas: 1038 Diária de refeição; 1197 Refeição; 1238 Diária de refeição nov/09; 455 Ajuda Custo Mês Anterior; 657 Diária de refeição ; 907 ajuda de custo; 967 Diária refeição 04/2008; 988 Diária refeição maio/08, devidamente identificados por competência, estabelecimentos, segurado, código da rubrica, descrição do cargo, descrição da rubrica, e valor no ANEXO IV, acostado às fls. 1058/1067.

b) AIOP DEBCAD n.º 37.375.662-3 [segurados] (...)

Os fatos geradores foram identificados nos levantamentos:

1) AS – ALUGUEL VEÍCULO SEGURADO, referente à contribuição dos segurados empregados, conforme descrito no levantamento AV ALUGUEL VEÍCULO EMPRESA.

2) AS2 – ALUGUEL VEÍCULO SEGURADO, referente à contribuição dos segurados empregados conforme descrito no levantamento AV2ALUGUEL VEÍCULO EMPRESA.

3) CN CONTRIBUIÇÃO INDIVIDUAL SEGURADO NÃO DECLARADO, referente à contribuição do segurado contribuinte individual, conforme descrito no levantamento CE – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

4) CN2 CONTRIBUIÇÃO INDIVIDUAL SEGURADO NÃO DECLARADO, referente à contribuição do segurado contribuinte individual, conforme descrito no levantamento CE2 – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL EMPRESA.

5) DE – DIFERENÇAS APURADAS FP SEGURADO, referente à contribuição do segurado empregado apuradas nas folhas de pagamento, no período de 01/2008 a 11/2008, com incidência de multa de mora de 24%.

6) DE2 – DIFERENÇAS APURADAS FP SEGURADO, referente à contribuição do segurado empregado apuradas nas folhas de pagamento, na competência 12/2008, com incidência de multa de ofício de 75%.

7) DS – DISSÍDIO SEGURADO referente à contribuição do segurado empregado, conforme descrito no levantamento DI – DISSÍDIO EMPRESA

8)FN – FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA referente à contribuição do segurado empregado, conforme descrito no levantamento FP – FOLHA DE PAGAMENTO EMPRESA

9) FN2 – FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA referente à contribuição do segurado empregado, conforme descrito no levantamento FP2 – FOLHA DE PAGAMENTO EMPRESA.

10) RS – RUBRICAS NÃO CONSIDERADAS SEGURADOS a referente à contribuição do segurado empregado, conforme descrito no levantamento RC – RUBRICAS NÃO CONSIDERADAS EMPRESA

11) RS2 – RUBRICAS NÃO CONSIDERADAS SEGURADOS a referente à contribuição do segurado empregado, conforme descrito no levantamento RC2 – RUBRICAS NÃO CONSIDERADAS EMPRESA

c) AIOP DEBCAD nº 37.375.663-1 [Terceiros] (...)

Os fatos geradores foram identificados com a mesma denominação usada no processo de lançamento DEBCAD 37.375.661-5, onde a forma de apuração dos salários de contribuição e os demonstrativos correspondentes encontram-se descritos, excluídos aqueles relativos à remuneração de contribuintes individuais.

II – DE COBRANÇA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – AIOA

-AI DEBCAD 37.375.660-7 por descumprimento de obrigação acessória lavrado em 24/01/2013 no valor R\$ 661.191,30 relativo às competências 01/2008 a 11/2008 por infração ao disposto no art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em razão de a empresa ter informado em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68)

A autoridade fiscal afirma ter realizado o cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte considerando as alterações promovidas pela MP 449/2008.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, que intitulou de impugnação parcial, de fls. 1387/1484 em 26/02/2013, contestando a DEBCAD 37.375.661-5, e apresentou Impugnação, a qual intitulou de impugnação total, às fls. 1612/1702, na mesma data, seja 26/02/2013, contestando os autos de infração DEBCAD 37.375.662-3, 37.375.663-1 e 37.375.660-7.

Da mesma forma, o Responsável Solidário, Município de Uberlândia, apresentou sua impugnação às fls. 1324/1352 em 27/02/2013.

Assim sendo, ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Juiz de Fora/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Com relação à impugnação parcial, de fls. 1387/1484

Cientificada do lançamento, a entidade ofertou sobre o processo de lançamento DEBCAD 37.375.6615, a impugnação de fls.1387/1484, com protocolo em 26/02/2013, onde apresentou, em vasta peça contestatória, suas razões de defesa proclamando em primeiro lugar, que antes do julgamento seja o feito administrativo convertido em diligência.

Como preliminar, alega a violação ao princípio da legalidade, sob o argumento de que não estão sendo acatadas as normas referentes ao contencioso administrativo, uma vez que as isenções patronais das contribuições previdenciárias encontram-se resguardadas e

mantidas por advento de interposição tempestiva de recurso voluntário, com efeito suspensivo.

Aduz que a autoridade lançadora está incurso em crime cuja notícia será levada para apuração em sede própria, por entender que “poderia até fazer o lançamento, para evitar decadência, porém jamais exigir do contribuinte o seu pagamento via Auto de Infração”

Diante dos compromissos assumidos pelo Município de Uberlândia, conforme cláusulas do Termo de Parceria e do conteúdo da decisão judicial que resultou em “Ajuste de Conduta” firmado entre a entidade e a municipalidade, transcritos na peça contestatória, corroborado por ser o fato gerador da obrigação tributária o emprego de mão de obra em prol do Município, defende a autuada que o referido Município de Uberlândia como substituto tributário por força de lei e contrato, deve responder sozinho pela exigência fiscal.

No mérito, inicia suas alegações referindo-se aos fatos que motivaram a representação fiscal que ensejou o ato cancelatório da isenção, oportunidade em que transcreve a representação e o ato cancelatório, bem como aduz que durante o ano de 2008 cumpriu o comando legal do inciso II do art. 55, por estar regularmente certificada como entidade beneficente, por força do disposto na MP 446/2008 que deferiu o processo 71010.001932/200783 renovando o CEBAS no período de 21/08/2007 à 20/08/2010, período abrangido por esse lançamento fiscal.

Diz que aplicou integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais e que ficou comprovado que, em razão do não repasse pela Municipalidade, dos valores relacionados às contribuições sociais “deixou de cumprir seu dever de aplicar integralmente seu resultado operacional ou suas rendas, seus recursos e eventual superávit nos objetivos institucionais”.

Sobre a natureza jurídica do termo de parceria diz que não tem características de contrato, pois os partícipes atuam sob regime de cooperação, com interesses recíprocos, desta forma aduz “que o valor recebido em decorrência deste termo não integra a receita da entidade, já que os recursos repassados não são de forma alguma contraprestação ou pagamento”.

Conclui que os recursos decorrentes da parceria têm natureza de dinheiro público, aplicado para a consecução de interesse mútuo, não se configurando como pagamento por venda de serviços e, por conseqüência, não podem ser considerados na base de cálculo da receita operacional para auferir as gratuidades concedidas.

Ressalta que o termo de ajustamento de conduta foi realizado em prol da continuidade do acesso à saúde por meio das Unidades de Atendimento, o que leva a afirmar que “a impugnante aplica os recursos auferidos tão somente na manutenção dos programas assistenciais próprios da entidade e na manutenção necessária a gestão, continuidades e melhorias das próprias Unidades de Atendimento Integrado, buscando prover acessos aos beneficiários da LOAS de forma universal e gratuita à educação e assistência social.”

Assevera que a fiscalização comete equívoco quando faz referência ao uso dos recursos decorrentes da isenção na construção de patrimônio da entidade, especialmente do Hospital das Acácias, fato que contesta com a apresentação de documentos relativos ao registro e averbação de imóveis e habite-se, com vistas a comprovar que o período de execução da obra aconteceu antes do período do lançamento em pauta.

Sobre a caracterização dos serviços como cessão de mão de obra salienta que o STF, como citado pela fiscalização, permitiu que as entidades beneficentes desenvolvessem atividades econômicas para reverter os resultados obtidos em suas atividades assistências. Afirma ser regular à luz de decisões judiciais “a lisura da cooperação da impugnante com o Município, bem como da efetiva aplicação de recursos recebidos no

exercício de 2008 em prol das finalidades estatutárias da impugnante, fato este capaz de rechaçar a pretensão da r. auditora quanto a violação do art. 55, inciso V da Lei 8.212/91”.

Com relação à filiação sindical dos funcionários da entidade prestadores de serviço na área da saúde, diz que a legislação previdenciária, que regula a isenção, não prevê a perda do benefício no caso de não vinculação da impugnante ao Sindicato dos Empregados em Instituições Beneficentes, Religiosas e Filantrópicas do Estado de Minas Gerais, circunstância que não gera qualquer efeito na qualificação da entidade como beneficente, bem como, no gozo da isenção das contribuições previdenciárias.

Reclama da incidência da Taxa Selic, da aplicação de juros em percentual superior a 12% ao ano, da multa de mora, da sua natureza confiscatória. Diz que não foi observada a regra de aplicação da multa mais benéfica.

No tocante à cobrança de contribuição incidente sobre os serviços prestados por cooperativa de trabalho odontológico alega irregularidade no percentual utilizado no lançamento. Diz que deve ser “aplicado percentual de 15% sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho na área de odontologia, devendo pois ser reduzida a exação fiscal atribuída à impugnante no anexo VI”.

No Capítulo X, da peça de defesa, intitulado DO RECONHECIMENTO DOS VALORES LANÇADOS, a entidade aceita como devidos e informa o pagamento com redução de multa de 50% dos valores de R\$1.371,42 relativos ao levantamento Rubricas não reconhecidas Empresa/segurado, R\$2.241,37 da contribuição do segurado decorrente do levantamento Aluguel de Veículos; R\$8.700,37 do levantamento Reajuste Data Base Empresa e R\$450,18 de diferença de acréscimos legais.

Pede novamente a transformação do julgamento em diligência com vistas “a demonstrar a pertinência de todos os fundamentos jurídicos preliminares e de mérito explicitados pela impugnante” Na oportunidade, também requer a realização de perícia técnica, para atender aos quesitos propostos (fls.1485), e indica perito.

Com relação à impugnação total, de fls. 1612/1702

Nas demais impugnações acostadas aos autos às fls. 1612 a 2187, que contestam os autos de infração DEBCAD 37.375.6623; 37.375.6631; 37.375.6607, foi repetido o mesmo conteúdo da impugnação do processo DEBCAD 37.375.6615, acima relatado, ressalte-se, todavia que no Auto DEBCAD 37.375.6607 do AIOA por descumprimento de obrigação acessória, a entidade, além dos argumentos citados, alega que na imputação da multa não foi observada a regra estabelecida no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pois em consonância com as atuais decisões do CARF a multa cabível é a da nova legislação que determina o valor de R\$20,00 para cada grupo de 10 informações com incorreções ou omitidas, o que implicará na multa no montante de R\$1.240,00.

Com relação à impugnação do Responsável Solidário, de fls. 1324/1352

O Município de Uberlândia, arrolado como responsável solidário, foi cientificado do lançamento do crédito tributário em 28/01/2013, conforme Aviso de recebimento postal acostado às fls. 1321.

Às fls. 1324/1384 dos autos, foi acostada a impugnação datada de 27/02/2013, oferecida pelo Município de Uberlândia, onde, em síntese, alega, estar respaldada no efeito

suspensivo previsto no art. 151, III do CTN, que, portanto, os créditos tributários imputados por solidariedade estão, ainda que provisoriamente, com a exigibilidade suspensa, o que inibe a Receita Federal de qualquer ato tendente a inscrever a dívida e cobrá-la, bem como faz jus à certidão positiva de tributos com efeitos de negativa, ao teor do art. 206 do CTN. Sobre o tema transcreve diversas decisões judiciais.

Acerca da discussão sobre a desconstituição da isenção tributária da Fundação Maçônica que norteia o processo, diz que a conduta fiscal de desqualificar o benefício está condenada à ruína, haja vista ser a questão situação de imunidade tributária, portanto, argüi a inconstitucionalidade das Leis Ordinárias, que regeram ou regem a matéria, à luz do art. 146,II da CF/1988. Sustentando o ponto de vista transcreve várias decisões judiciais.

Assevera que “não há nos autos, prova de que a Entidade Autuada não esteja sob o manto da norma isentante, ao contrário, sua condição de beneficiária da isenção da cota patronal foi reconhecida por sentença prolatada pela Primeira Vara da Justiça Federal de Primeira Instância – Subseção Judiciária de Uberlândia – MG, nos autos de nº2004.38.03.0049383 da Ação Civil Pública”.

Sobre a sujeição passiva do Município, além de alegar que o auditor fiscal não tem competência para imputar a responsabilidade solidária, diz ser ilegítima, haja vista que a suposta obrigação municipal dos repasses atinentes à quota patronal está sobre questionamento quanto à legitimidade, por força da Ação Civil Pública, interposta pelo Ministério Público Federal em conjunto com o Ministério Público Estadual, cuja sentença, em parte, transcreve na peça de impugnação.

Conclui que pela sentença proferida foi declarado a nulidade de todos os contratos, aditivos, termos e aditamentos celebrados entre o Município de Uberlândia e a Fundação Maçônica, sendo em consequência, descabida a sujeição passiva imputada pela fiscalização.

Também, incorre em erro o fisco ao considerar a solidariedade, porque o Município não participou da situação definida como fato gerador, cuja imputação exige lei específica que estabeleça a responsabilidade, nos termos do art. 124, II do CTN.

Especificamente sobre os autos de infração alega nulidade, fundamentado:

- Na regularidade da condição de isenta da Fundação Maçônica,
- Na decisão judicial que desconstituiu o Termo de Parceria,
- Na incompetência do auditor de atribuir ao Município a responsabilidade solidária sem lei específica que assim o preveja,
- Na ausência dos requisitos formais de local data e hora da lavratura, nos termos do art. 10, II do Decreto 70.235/1972.
- Na natureza confiscatória da multa.

Por fim, requer a produção de todas as provas em direito admitidas, notadamente a pericial e documental.

Às fls. 2188 dos autos a entidade foi intimada a prestar esclarecimentos sobre os valores não impugnados, lhe sendo solicitada a indicação das competências equivalentes e que fossem relacionados por código de receita. A intimação não foi atendida, razão pela qual deixou de se realizar o desmembramento.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Juízo de Fora/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 2196/2222):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/12/2008

DEBCAD 37.375.6615; 37.375.6623; 37.375.6631; 37.375.6607.

RECURSO CONTRA ATO DECLARATÓRIO DE CANCELAMENTO DE ISENÇÃO. EFEITO SUSPENSIVO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A interposição de recurso contra ato cancelatório de isenção confere efeito suspensivo quando à exigibilidade, de imediato, das contribuições para a previdência social, sem contudo impedir a constituição dos créditos tributários para prevenir a decadência.

CUSTEIO.CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. ENTIDADES FILANTRÓPICAS. ISENÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. EXIGIBILIDADE. NATUREZA DA LEI REGULAMENTADORA.

A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais.

A empresa quando utiliza serviços de contribuintes individuais possui a obrigação legal de recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título a esses segurados.

Inexiste direito adquirido a regime jurídico fiscal, de modo que a isenção da contribuição previdenciária patronal assegurada às entidades filantrópicas, prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, tem sua manutenção subordinada ao atendimento das condições previstas na legislação superveniente.

A concessão da isenção não é autorizada de forma automática A observância aos requisitos legais que ensejam a concessão do benefício de isenção das contribuições previdenciárias patronais depende da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas.

SELIC. ACESCIMOS LEGAIS. MULTA.

Legítima a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

As contribuições sociais em atraso, arrecadadas pela Receita Federal do Brasil, estão sujeitas aos acréscimos legais, nos percentuais definidos pela legislação.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. GFIP

Constitui infração a empresa apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

MULTA. LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.

Na imputação de penalidade aplicasse a legislação menos onerosa.

A multa aplicada foi decorrente do descumprimento de obrigação acessória consistente na apresentação de declaração contendo erro, foi fixada dentro dos parâmetros legais, e atende às suas finalidades educativas e de repressão da conduta infratora.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. COMPETÊNCIA PARA ATRIBUIÇÃO.

É solidariamente obrigada a pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Cabe à autoridade fiscal, dentro da competência de identificação do sujeito passivo, a atribuição da responsabilidade solidária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE e o Responsável Solidário foram devidamente intimados da decisão da DRJ em 20/05/2013, conforme AR de fl. 2223 e 2224, tendo apenas o Responsável Solidário, ou seja o Município de Uberlândia, apresentado recurso voluntário, às fls. 2236/2271 em 18/06/2013.

Preliminarmente, o Responsável Solidário alega que o Fisco não respeita o efeito suspensivo com relação a cobrança do crédito da presente lide, ainda pendente de julgamento, quando consta informado no teor da intimação que “*caso não regularizado dentro do prazo acima, o débito será passível de encaminhamento para inscrição em dívida ativa e cobrança judicial, bem como à solicitação de inclusão no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais - CADIN - Lei nº 10.522, de 19/07/2002*”. Assim, alega que tal item 4 da intimação vai contra o inciso III do art. 151 do CTN, o qual relata que interposição de Recurso na esfera administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário, a fim de que se propicie ao contribuinte o exercício do direito de defesa, motivo pelo qual requer que seja reconhecida a inaplicabilidade do item 4 do mandado de intimação e que seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito objeto de lide.

No mais, em suas razões, basicamente reitera todos os argumentos da impugnação, bem como os pedidos.

Do sobrestamento do feito

A tramitação regular do presente processo foi suspensa em razão de determinação do Ministro Marco Aurélio Mello, objeto do Ofício 594/R do STF, endereçado a este Conselho, determinando o sobrestamento do curso dos processos administrativos fiscais cujo objeto envolvesse os requisitos de isenção prescritos na redação então vigente do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991. Assim, em Despacho de fl. 2336/2338, foi decidido o sobrestamento do feito e encaminhamento à Secretaria da 2ª Câmara.

Com o julgamento dos Embargos de Declaração formalizados pela PFN no RE n.º 566.622, não obstante a formalização de novos Embargos ainda não apreciados pela Suprema Corte, entendeu este CARF que o citado Recurso Extraordinário teve julgamento final e que, assim, haveria a possibilidade de continuidade da presente lide administrativa, conforme explanado em DESPACHO DE DEVOLUÇÃO de fls. 2339/2340.

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

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

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

Como pontuado, a FMMS teve a imunidade cancelada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/UBE n.º 32/2008, de 15/07/2008, em virtude do descumprimento dos incisos II e V do artigo 55 da Lei 8.212/91. Referido ato cancelatório é objeto do processo n.º 10675.000658/2008-06 e encontra-se apenso ao processo n.º 10970.000684/2008-91, de minha relatoria e, portanto, objeto de apreciação conjunta nesta mesma sessão de julgamento.

De acordo com o que consta no processo n.º 10675.000658/2008-06, o contribuinte apresentou recurso contra Ato Cancelatório de isenção das contribuições previdenciárias patronais. Contudo, por não estar definitivamente julgado na esfera administrativa, houve despacho a fim de encaminhar os autos à unidade local da SRFB, nos termos do Decreto n.º 7.237/2010, arts. 44 e 45 (fl. 1191 do processo n.º 10675.000658/2008-06), para que houvesse a verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da lei n. 12.101/2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador:

Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente

daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei no 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

Em atendimento a esse despacho, a DRF Uberlândia proferiu, em 31/01/2013, Informação Fiscal (fls. 1201/1226 do processo n.º 10675.000658/2008-06) com o mesmo conteúdo apresentado até o item 87.3 do Relatório Fiscal deste processo, motivo pelo qual elaborou o seguinte quadro (fl. 387):

Legislação	Lei n.º 8.212/91	MP n.º 446/08	Lei n.º 12.101/09
Período de vigência	até 10/2008 e de 02/2009 a 10/2009	11/2008 a 01/2009	a partir de 11/2009
Situação da isenção	Não faz jus à isenção em face do não atendimento aos requisitos contidos nos incisos III e V	Não faz jus à isenção em face do não atendimento ao requisito contido no inciso III	Não faz jus à isenção por não estar certificada e em face do não atendimento ao requisito contido no inciso II
Pedido de isenção	Cancelado	Não é necessário	Não é necessário

Na oportunidade, concluiu que a interessada não cumpre os requisitos legais indispensáveis à isenção das contribuições previdenciárias patronais, tendo efetuado novos lançamentos dos valores devidos no período de 01/2008 a 12/2009, conforme processos 10970.720019/2013-85 e 10970.720020/2013-18:

XIII – RESULTADOS DA AÇÃO FISCAL

88 – Por não cumprir os requisitos legais indispensáveis à isenção das contribuições patronais previdenciárias, efetuamos o lançamento dos valores devidos no período de 01/2008 a 12/2009, conforme Processos n.º 10970.720019/2013-85 e 10.970.720020/2013-18.

Saliente-se que, com a edição do já citado Decreto n.º 7.237/2010 (posteriormente revogado pelo Decreto n.º 8.242/2014), o qual regulamenta a Lei n.º 12.101/2009, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deixou de ter competência para apreciar os requerimentos de isenção, bem como para cancelar a isenção usufruída pelas entidades. Isso porque a RFB passou a ter competência para lavrar auto de infração quando conclísse (de forma fundamentada) que a entidade não cumpriria os requisitos para a isenção das contribuições previdenciárias. Ou seja, a partir da nova legislação, o debate acerca do cumprimento dos requisitos para o reconhecimento da mencionada imunidade deverá se dar nos autos dos respectivos processos que tratam de lançamentos de ofício de exigência da obrigação principal.

Consequentemente, nesses casos pendentes de julgamento, o CARF não mais possui competência para apreciar recursos (i) em face de decisão que indeferiu o pedido de reconhecimento de isenção formalizado pelo contribuinte, ou (ii) em face de decisão que manteve ato cancelatório de isenção, eis que as razões que levaram a RFB a concluir que a entidade não cumpre requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores deverão ser discutidas no âmbito dos autos de infração de exigência de obrigações principais oportunamente lavrados, conforme determina a legislação atual.

Desta forma, não compete ao CARF o julgamento do recurso envolvendo o Ato Declaratório de Cancelamento de Isenção de Contribuições Sociais. Contudo, devidamente cumprido o determinado nos arts. 44 e 45 do Decreto n.º 7.237/2010, não há óbice para a continuação do julgamento, pelo CARF, dos processos envolvendo os lançamentos decorrentes do mencionado Ato Cancelatório, ainda que não definitivamente julgado.

Portanto, passo a analisar as razões recursais.

PRELIMINAR

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário para fins de emissão de CND

O sujeito passivo solidário reclama o possível descumprimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário pois o item 04 do Termo de Intimação de fl. 2230 aponta para uma cobrança do crédito tributário.

Contudo, não merece subsistir o inconformismo apresentado, pois o referido termo de intimação traz apenas um conteúdo de advertência caso não haja a regularização do débito no prazo indicado, sendo certo que o recurso tempestivo suspende a exigibilidade do crédito tributário por força do art. 151, III, do CTN, sendo certo que o lançamento objeto deste processo não obsta a emissão da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa pretendida pelo sujeito passivo.

Sendo assim, nada a prover neste ponto.

Alegação de Impossibilidade de Efetuar o Lançamento em Virtude do PAF n.º 10675.000658/2008-06

Como pontuado, a FMMS teve a imunidade cancelada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/UBE n.º 32/2008, de 15/07/2008, em virtude do descumprimento dos incisos II e V do art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Contra o Ato Cancelatório foi interposto recurso ainda não julgado definitivamente.

Como exposto, uma vez que o processo relativo ao cancelamento de isenção não estava definitivamente julgado, foi determinado o seu encaminhamento à unidade competente para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma da Lei n.º 12.101/2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador. Ato contínuo, a autoridade fiscal concluiu que a entidade não cumpriu os requisitos legais indispensáveis à isenção das contribuições patronais previdenciárias e devolveu o processo para apreciação do recurso.

Tendo em vista que referido processo ainda se encontra pendente de trânsito em julgado, o município de Uberlândia alegou que o lançamento não poderia ter sido efetuado, em razão de uma suposta suspensão de exigibilidade do crédito impugnado.

No que se refere a este argumento, acerca de uma suposta suspensão de exigibilidade, alerta-se que tal garantia apenas impede que o débito seja executado, não obstando o lançamento dos tributos que a fiscalização entender como devidos. Sobre o tema, destaco recente acórdão da Câmara Superior:

DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO OU INTERRUPTÃO. ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO. IRRELEVÂNCIA. A contagem do prazo decadencial não pode ser suspensa ou interrompida. O prazo é contado a partir da ocorrência do fato gerador, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado (STJ, REsp 973.733/SC). (CSRF. 9202-008.822.27.7.2020)

Neste processo acima citado, ficou decidido que o tramite do procedimento acerca do Ato Cancelatório não tem o condão de afetar o fato gerador da obrigação previdenciária, nos seguintes termos:

Se o sujeito passivo gozava ilegalmente de isenção ou de imunidade, tal situação deveria ser constatada em tempo hábil para viabilizar o lançamento dentro do prazo previsto no Código Tributário Nacional, o qual, como já dito, não está sujeito à suspensão ou interrupção.

Por outro lado, um ato cancelatório de isenção não constitui uma situação jurídica até então inexistente, mas sim declara uma situação jurídica pré-existente (a inexistência de isenção), de forma que o seu efeito é declaratório e, portanto, retroage à época da citada situação. A par do que já foi dito e exposto, o efeito declaratório do ato de cancelamento é outra razão pela qual o lançamento deveria ter sido realizado dentro dos marcos temporais estabelecidos no art. 150, § 4º, ou no art. 173, I, inexistindo qualquer fundamento que permita deslocar o termo de início do lustro para outro momento.

Conforme pontuado pela DRJ, a despeito de o processo envolvendo o Ato Cancelatório estar pendente de apreciação de recurso, foi regular o procedimento adotado pela fiscalização ao efetuar o lançamento do crédito tributário em baila, com vistas a prevenir a decadência. Isto porque a apresentação de recurso não tem o condão de impedir o lançamento tributário, mas tão-somente de suspender a exigibilidade, de imediato, das contribuições para a Seguridade Social em questão. Na ocasião, atentou, no entanto, que os setores competentes observem a suspensão da cobrança enquanto pendente de solução a questão relativa ao cancelamento da isenção.

Assim, inexistente autorização legal para impedir a marcha processual regular dos processos envolvendo o lançamento das contribuições previdenciárias relativas às competências compreendidas a partir do reconhecimento do cancelamento da isenção através do Ato Declaratório do Cancelamento da Isenção, ainda que o processo envolvendo tal cancelamento não tenha sido efetivamente finalizado.

Portanto, deve ser negado o pleito do RECORRENTE.

MÉRITO

Da imunidade

Conforme exposto no Relatório, a autoridade fiscal entendeu que a FMMS descumpriu os requisitos estabelecidos para gozar da “isenção” das contribuições sociais outorgadas às entidades beneficentes de assistência social. Nas palavras da autoridade lançadora, a entidade deixou de aplicar integralmente seus recursos na manutenção dos seus objetivos sociais, posto que repassou o benefício fiscal para o Município de Uberlândia.

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

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

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

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

No entanto, a autoridade fiscal apontou que o RECORRENTE não demonstrou que cumpria os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, para fazer jus à imunidade das contribuições previdenciárias, sobretudo dos incisos II e V:

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:

(...)

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;

(...)

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.

Em seu recurso voluntário, o RESPONSÁVEL alega, em suma, a inconstitucionalidade de lei ordinária para estabelecer limitações a imunidade constitucional.

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

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

Súmula CARF nº 2

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

Assim, mesmo diante do argumento de que este requisito apenas poderia ter sido estabelecido por lei complementar, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a

inconstitucionalidade de normas, sendo vedado aos membros do CARF afastar a aplicação de norma legal sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do RICARF.

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

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

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

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

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Portanto, é inequívoca a conclusão de que a autuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária, considerados indispensáveis para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

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

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

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

Súmula CARF nº 2

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

Ademais, no caso sob análise, não parece que o citado § 1º veicule qualquer definição sobre o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo § 7º do art. 195 da CF, tampouco institua contrapartidas a serem por elas observadas, mas, tão só, define um procedimento que confere alguma forma

de controle estatal sobre a desoneração fiscal. Não faz muito sentido imaginar que a imunidade em questão pudesse ser gozada sem qualquer tipo de controle.

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

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

Ainda assim, entendo importante esclarecer que o STF, quando da análise conjunta do mérito dos embargos de declaração opostos nos autos da ADI 2.028, da ADI 2.036, da ADI 2.621, da ADI 2.228 e do RE 566.622 (em decisão, como exposto, ainda não transitada em julgado), entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária; **por outro lado, é exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação** das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

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

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

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

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

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

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

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

(destaques no original)

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

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

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

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

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

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

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavacki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, acrescidos pela Lei nº 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das **ADIs 2228 e 2621**, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**.

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

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

(...)

Conclusão

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

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

(i) assentar a constitucionalidade do **art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991**, na **redação original** e nas redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**; e

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

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

É como voto.

(destaques no original)

Sendo assim, nas palavras da Excelentíssima Ministra Rosa Weber, apesar de firmar o entendimento de que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (instituição de contrapartidas a serem por elas observadas), foi adotada uma “*tese flexível – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária*”.

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

O referido julgamento não contemplou a Lei nº 12.101/2009. No entanto, a tese firmada pelo STF (ainda não transitada em julgado) é no sentido de ser exigível lei

complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas.

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

Art. 55. (...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Insta salientar que a falta de menção aos incisos do art. 14 do CTN no auto de infração não importa em nulidade do lançamento se demonstrado o descumprimento dos requisitos lá descritos e citados os incisos do art. 55 da Lei 8.212/91 ou do artigo 29 da Lei

12.101/91, conforme a época, eis que tais incisos são equivalentes ou decorrentes do disposto no CTN, conforme entendido pelo STF.

No presente caso, independentemente da discussão envolvendo as exigências firmadas via lei ordinária, é possível constatar que a autuação decorreu da constatação de eventual descumprimento de um dos requisitos previstos em lei complementar, qual seja: a não aplicação dos recursos da entidade beneficente na manutenção de seus objetivos institucionais, conduta que, se caracterizada, também violaria a norma contida no art. 14, inciso II do CTN, afastando assim a imunidade.

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

Alegação de Reconhecimento Judicial da Imunidade

Inicialmente, entendo que merece análise o argumento do Município de que a FMMS teve a “*sua condição de beneficiária da isenção da cota patronal (...) reconhecida por sentença prolatada pela Primeira Vara da Justiça Federal de Primeira Instância — Subseção Judiciária de Uberlândia -MG, nos autos de nº 2004.38.03.004938-3 da Ação Civil Pública*” (fl. 2252); uma cópia da sentença foi acostada às fls. 2289/2319. No seu entendimento, a sentença judicial confirma que a FMMS não perdeu sua qualidade de entidade beneficente de assistência social, por não existirem provas neste sentido.

Deste modo, concluiu que “*o deslinde produzido pela r. Sentença ao declarar a nulidade de todos os contratos, aditivos, termos e aditamentos celebrados entre o Município de Uberlândia e a Fundação Maçonica fere de morte o procedimento fiscal ora objurgado, o qual, indubitavelmente, está eivado de nulidade frente a notória ilegitimidade passiva do Município*” (fl. 2259).

Contudo, não merece prosperar a tese da RECORRENTE.

De acordo com a sentença proferida nos autos da referida Ação Civil Pública, o Ministério Público Federal (autor da ação) chegou a postular o reconhecimento de que a FMMS não poderia ter sido registrada como entidade de fins filantrópicos, tendo sido requerida a declaração de nulidade de seu CEBAS. Contudo, posteriormente, o MPF pugnou pelo reconhecimento da prejudicialidade dos pedidos formulados em face da União (fls. 2297/2298). Neste sentido, não houve apreciação judicial quanto à legitimidade da certificação da FMMS como entidade filantrópica e beneficente.

Portanto, questões relativas à certificação da FMMS como entidade beneficente de assistência social não foram sequer conhecidas pela sentença proferida na Ação Civil Pública.

Ademais, a decretação judicial de que os contratos firmados entre o município de Uberlândia e a FMMS eram nulos limita-se à esfera administrativa, não sendo tal decisão capaz de afastar a responsabilidade solidária quanto aos débitos previdenciários ora cobrados, nos termos do art. 118 do CTN, sob pena de se permitir às partes se beneficiarem de sua própria

torpeza ao se eximirem de responsabilidade tributária em relação aos fatos geradores efetivamente ocorridos:

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.

Portanto, não merecem prosperar os argumentos da defesa neste ponto.

Da Cessão de Mão De Obra

No presente caso, observa-se que uma das principais razões que levou a desconsideração da entidade foi relacionada a ocorrência de cessão de mão de obra na prestação dos serviços de saúde. Isto porque a fiscalização constatou que o Termo de Parceria firmado com a Prefeitura Municipal de Uberlândia, objetivando a contratação de todo o pessoal efetivo para atendimento ao público das Unidades de Atendimento Integrado (UAI), do Programa Saúde da Família (PSF), da Vigilância Sanitária, do Centro de Atendimento da Saúde Escolar (CASE) e do Hemocentro, tratava-se, na realidade, de uma cessão de mão de obra (fl. 364):

Pelo teor do contrato, verifica-se a ausência da atividade beneficente e a sua gratuidade, mas sim uma cessão de mão de obra, ainda que não haja a previsão de remuneração pelos serviços prestados (taxa de administração), mas de reembolso de despesas, considerando-se que a entidade:

- não assume qualquer risco pela atividade;
- não sofre pressão financeira;
- não tem que comprovar eficiência e eficácia para o contratante;
- não precisa criar campanhas para arrecadar fundos para manter a si mesma e para prestar o atendimento gratuito, como fazem as Santas Casas, por exemplo; e
- não tem custos com os estabelecimentos e equipamentos que utiliza, pois cabe ao contratante a responsabilidade por todas as despesas e investimentos.

Assim, para a fiscalização, é incompatível a atividade de cessão de mão-de-obra com uma entidade beneficente de assistência social. Reforçou o seu argumento com a constatação de que a Prefeitura de Uberlândia promoveu a retenção de 11% do valor da nota fiscal de prestação de serviços e recolhimento em favor da cedente (a FMMS), nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91, revelando que a verdadeira natureza da parceria era de uma prestação de serviços mediante cessão de mão de obra. Neste ponto, argumentou o seguinte (fl. 368):

A contratação de mão de obra por intermédio de entidade beneficente de assistência social isenta da contribuição patronal previdenciária configura prejuízo às demais empresas de terceirização de serviços, uma vez que estas têm que recolher todos os encargos, impedindo-as de oferecer os mesmos preços que os oferecidos pelas entidades que não arcam com tais despesas previdenciárias, subvertendo a finalidade da regra de

isenção, qual seja, o estímulo para a realização de assistência social através de particulares.

Cumpra ressaltar que esta vedação aplicada pela autoridade fiscal teve como fundamento o Parecer nº 3.272/2004 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social.

Ora, numa primeira análise, tomando como base o entendimento do STF, que nem mesmo a Lei ordinária pode estabelecer requisitos determinando o que se entende como “modo beneficente de atuação”, sendo tal matéria de competência exclusiva da lei complementar, poderia se concluir que seria vedado ao Poder Executivo tê-lo feito através de Parecer aprovado pelo Ministro da Previdência Social.

Contudo, o ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence, ferindo princípios correspondentes ao livre mercado concorrencial, como bem exposto pela autoridade fiscal no trecho antes transcrito.

Ou seja, retirar a tributação da remuneração paga a estes empregados cedidos à Prefeitura de Uberlândia seria favorecê-la ao arrepio de qualquer norma isentiva, pois não é o Município quem deveria ser o beneficiário da imunidade das contribuições previdenciárias, mas sim a FMMS.

Neste sentido, veja-se o entendimento exarado pelo PARECER/CJ N° 3.272:

"PARECER/CJ N° 3.272 - DOU DE 21/07/2004 (...)

33. Convém elucidar que este objetivo da assistência social - integração ao mercado de trabalho - pode assumir outras formas de realização, mas é certo que a cessão de mão-de-obra não configura, em nenhuma hipótese, a promoção de integração ao mercado de trabalho. Mesmo nas hipóteses em que a entidade ensina a pessoa uma determinada profissão e depois faz a cessão remunerada de sua mão-de-obra para terceiros não resta configurada a atividade assistencial de promoção ao mercado do trabalho na cessão de mão-de-obra realizada. Somente poderão ser apropriados como assistenciais, conforme o caso, os gastos despendidos na formação profissional desenvolvida pela entidade, caso tenha sido direcionada a pessoas carentes. A cessão de mão-de-obra feita posteriormente somente pode ser tida como atividade voltada para a obtenção de receita, portanto alheia à atividade assistencial da entidade. (grifos da SCI nº 10/2015)

(...)

35. Ante o exposto até aqui, conclui-se que a cessão onerosa de mão-de-obra não caracteriza, em nenhuma hipótese, atividade assistencial para o fim de obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social. Pelo contrário, é a isenção das contribuições para a seguridade social que atrai as empresas tomadoras de serviços a contratar com as entidades beneficentes, em prejuízo das demais empresas do ramo de terceirização de serviços que pagam contribuição para a seguridade social e não podem oferecer o mesmo preço, o que subverte a finalidade da regra de isenção, que é estimular a realização de assistência social pelos particulares.

36. No fim, quem se beneficia da isenção previdenciária, com a prática de cessão de mão-de-obra por entidades beneficentes de assistência social, é a empresa tomadora de serviços, que contrata a cessão a preços menores, e não o público alvo da assistência social. Nesse sentido, a cessão onerosa de mão-de-obra, por parte das entidades isentas

de contribuição para a seguridade social, deve ser encarada com mais restrição até do que outras atividades lucrativas que estas entidades venham a realizar, uma vez que o verdadeiro beneficiado nesta operação é a empresa tomadora de serviços, que nada tem de assistencial.

(...)

40. Da exposição acima resulta que as entidades que realizam cessão remunerada de mão-de-obra não podem, em regra, serem consideradas beneficentes de assistência social, e, portanto, não fazem jus à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. Entretanto, é possível estabelecer, a partir de um esforço hermenêutico, situações muito especiais em que a cessão onerosa de mão-de-obra pode ser feita sem retirar a natureza beneficente de assistência social da entidade.

41. Tais hipóteses passam necessariamente pela verificação de dois critérios, a saber: caráter acidental 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.

Neste sentido, cito recente precedente de Relatoria do Ilustre Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PROGRAMA DE APRENDIZAGEM. FORMAÇÃO TÉCNICO PROFISSIONAL METÓDICA. CONTRATAÇÃO DE APRENDIZES. REEMBOLSO. IMUNIDADE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal não se estende ao salário do aprendiz reembolsado por terceiro tomador de seu serviço.

Não faz jus à imunidade tributária e entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

(acórdão n.º 2201-009.255, julgado em 04/10/2021)

Transcrevo, abaixo, trechos de precedentes deste CARF sobre o tema:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2010

(...)

IMUNIDADE COTA PATRONAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXCLUSIVA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUXÍLIO SERVIÇOS PRESTADOS PELO ESTADO. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA.

A prestação de serviços por entidade privada, in casu, exclusiva cessão de mão-de-obra, utilizando-se da estrutura do próprio Estado, não caracteriza promoção de assistência social beneficente, nos termos do inciso III, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91 e legislação superveniente, capaz de assegurar a fruição da imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, o que somente seria viável na hipótese de utilização de meios próprios da entidade, limitando-se, ainda, a cessão da mão-de-obra de maneira a não desvirtuar os seus objetivos institucionais.

Recurso Voluntário Negado (Acórdão 2401-003.454, Relator Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Sessão de 19.03.2014)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. COLOCAÇÃO DE TRABALHADORES À DISPOSIÇÃO DO CONTRATANTE. NECESSIDADE PERMANENTE, CARACTERIZAÇÃO.

A colocação de trabalhadores à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros por ele designados, para execução de atividades que se constituam em necessidade permanente do tomador, é suficiente para caracterizar a ocorrência de cessão de mão-de-obra, independentemente do fato dos obreiros terem estado subordinados ao contratante.

ENTIDADES ISENTAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA EM CARÁTER HABITUAL. TRABALHADORES CEDIDOS EM NÚMERO SIGNIFICATIVO. DESVIO DE FINALIDADE. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.

Caracteriza desvio de finalidade da entidade beneficiada com isenção das contribuições sociais a prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, mormente quando o quantitativo de trabalhadores envolvidos na cessão de mão-de-obra representa percentual significativo do total de empregados da entidade isenta.

(...)

Recurso Voluntário Negado (Acórdão 2401-003.082, Relator Conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, Sessão de 19.06.2013)

Neste sentido, é preciso avaliar se a atividade desenvolvida pela entidade que se declara beneficente de assistência social é, efetivamente, voltada a cumprir os objetivos institucionais delineados pela Constituição. Tendo isto em mente, é inadmissível que uma entidade (que se declara filantrópica) deixe de atuar neste campo da assistência social para ter como foco principal e habitual a atividade empresarial de cessão remunerada de mão-de-obra.

Sobretudo quando tal cessão é para o Estado/Município, que se aproveita de uma mão-de-obra mais barata (visto que isenta da incidência das contribuições sociais) para promover um serviço obrigatório, nos termos do art. 23, II¹, da Constituição, pois é inerente ao Município a prestação da assistência à saúde à população (competência comum). Nestes termos, não há o cumprimento de qualquer assistência social por parte da entidade, pois, no final das contas, finda com o Poder Público gozando de um benefício fiscal, sem qualquer contrapartida, para prestar um serviço que já era obrigado a prestar.

Portanto, por razões lógicas, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental. Nestes termos, entendo que agiu com acerto a autoridade fiscal ao considerar a habitual cessão de mão de obra como causa impeditiva para o gozo da imunidade.

¹ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
(...)

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

Ademais, no presente caso, a fiscalização alegou que a atividade de cessão de mão de obra foi utilizada como um mecanismo para viabilizar a “retirada” de recursos da FMMS em prol do Município de Uberlândia. Tal conduta, em tese, teria o condão de afastar a imunidade por não aplicação da integralidade do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, razão pela qual será abordada no tópico adiante.

Da Não Aplicação dos Recursos na Manutenção dos Objetivos da Entidade

Alega a fiscalização que um dos requisitos para manutenção da imunidade é a destinação integral de todo resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade. Contudo, a despeito desta exigência, desde 2007 que a FMMS “repassou” para o Município de Uberlândia o benefício obtido com a imunidade das contribuições previdenciárias, sem auferir qualquer vantagem com a parceria realizada.

Isto porque o Município efetuava para a entidade, até 2007, os repasses dos valores relativos à isenção, ainda que de forma parcial. Sem os repasses, o beneficiário final da isenção passou a ser, portanto, o Município de Uberlândia, em afronta ao art. 206, §6º, do Decreto n.º 3.048/99, o qual estabelece que “*a isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que esta seja mantida por aquela, ou por ela controlada*”.

Ademais, independentemente de qualquer norma fiscal, afirmou que não pode o poder público fazer jus a tal isenção uma vez que é inerente ao Estado a prestação da assistência à saúde à população.

Assim, no entender a fiscalização, parte dos recursos da entidade não foram aplicados em prol do seu objetivo institucional, na medida em que a entidade deixou de auferir receitas que lhe eram devidas, caso não tivesse efetuado o repasse do benefício obtido com o reconhecimento da imunidade às contribuições destinadas a seguridade social.

Merece destaque os seguintes trechos extraídos do Relatório Fiscal objeto do processo n.º 10970.720053/2015-11 (fls. 524/525 do mencionado processo, cujo lançamento abrange o período de 01/2010 a 12/2013 e está sob minha relatoria sendo, portanto, objeto de apreciação conjunta nesta mesma sessão de julgamento):

Conclusão: Dado que a atividade principal da Fundação Maçonica no período auditado continuou a ser a prestação de serviços na área de saúde, **e que o Município de Uberlândia não efetuou os repasses das contribuições previdenciárias patronais à Fundação, esta não obteve superávits decorrentes desta atividade que pudessem ser aplicados na manutenção de seus objetivos institucionais.** As Demonstrações financeiras da Fundação mostram que as suas obrigações decorrentes dos convênios/contratos firmados com o Município, durante os exercícios de 2010 a 2012, não geraram recursos para aplicação em gratuidade.

Por outro lado, as gratuidades concedidas em Assistência Social e Bolsas de Estudo, são irrisórias se comparadas aos recursos aplicados nos convênios/contratos na área da saúde conforme quadro demonstrativo abaixo.

	2010	2011	2012	2013
Receitas	2.390.124,79	3.131.388,90	4.008.181,78	4.943.294,76
Aplicação de Recursos em Gratuidade:				
Assistência Social	920.325,77	1.675.618,06	304.704,60	641.074,81
Concessão de Bolsas a alunos da Famatrí	458.389,96	314.660,38	425.825,41	294.540,29
Obrigações com Convênios				
Recursos Recebidos da Entidade Pública Municipal	183.408.122,57	291.006.858,23	409.051.753,58	*
Aplicação dos Recursos Rec. Entidade Pública Municipal	-193.216.348,25	-302.382.485,95	-422.691.985,14	*
Resultado Operacional Recursos Recebidos Entidade Pública Municipal	-9.808.225,68	-11.375.627,72	-13.640.231,56	*
* Em virtude do TAC 60/2013 deixou de constar das Demonstrações Contábeis.				

Obs: A Fundação Maçônica contabiliza as receitas recebidas do convênio com o Município de Uberlândia como "Recursos Recebidos da Entidade Pública Municipal", nas contas de "Obrigações com Convênios", distinta das demais receitas da Fundação.

Assim, ponderou a autoridade fiscal que a entidade, na prática, teria transferido o favor fiscal à Prefeitura de Uberlândia, uma vez que esta não repassou àquela a integralidade dos valores relativos à isenção da contribuição previdenciária.

Com isso, no entender da fiscalização, haveria uma destinação indireta de recursos da FMMS para o Município, pois o acordo permitiu apenas que o município obtivesse uma mão de obra mais barata, mas sem refletir em qualquer vantagem para a FMMS.

Pois bem, sobre o requisito contido no art. 14, inciso II do CTN, merece destaque o posicionamento de Hugo de Brito Machado em sua obra Comentários ao Código Tributário (Machado, Hugo de Brito Comentários ao Código Tributário Nacional / Hugo de Brito Machado. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2015. pág 197):

A exigência, como se vê, é dupla: uma, a de aplicação integral dos recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e outra, a de que essa aplicação seja feita no País, vale dizer, no território nacional.

Quanto à primeira não existe objeção razoável. A aplicação integral dos recursos na manutenção de seus objetivos institucionais constitui uma forma de dar efetividade à ausência de finalidade lucrativa, como nós a entendemos e está colocada no Código Tributário Nacional. **Pudesse uma instituição imune aplicar recursos em outras atividades, teria como burlar a exigência de não ter fins lucrativos, porque poderia adquirir bens que na verdade não são necessários à realização de seus objetivos, mas são importantes para o atendimento das necessidades pessoais de seus dirigentes.** (Grifou-se)

Deste trecho, é possível concluir que o intuito da norma é garantir que a maioria dos recursos da instituição sejam aplicados em atividades relacionados a sua razão de existir.

Fazendo o paralelo deste entendimento com o caso sob análise, ainda que a cessão-de-mão de obra fosse permitida, seria imperioso que tal atividade fosse desenvolvida em um contexto que possuísse relação direta com os objetivos institucionais da entidade sem fins lucrativos. Ou seja, deveria haver intrínseca relação entre o fornecimento de mão de obra e a atividade sócioassistencial realizada.

A FMMS seria, por exemplo, uma entidade socioassistencial voltada para integração ao mercado de trabalho? Qual a relação entre o expressivo dispêndio efetuado com mão-de-obra e seu objeto social?

Ademais, como bem apontou a autoridade lançadora, no período em que tais repasses dos valores correspondentes às isenções eram efetuados pela Prefeitura de Uberlândia (ainda que de forma parcial), a entidade utilizava os recursos financeiros em várias atividades, dentre as quais destacou a aquisição e reforma de imóveis e a liquidação de débito junto ao INSS, conforme quadro de fl. 366.

Desta forma, ainda que tenha ocorrido repasse até o ano de 2006, a FMMS utilizou tal quantia para investir em seu patrimônio, o que eliminaria o caráter beneficente de assistência social pelo fato de não ter sido aplicado integralmente o recurso nos seus objetivos institucionais.

Portanto, considerando que houve dispêndio significativo de recursos em uma atividade não relacionada ao objetivo institucional da entidade, e pelo fato de que, na prática, a entidade transferiu o benefício fiscal à Prefeitura de Uberlândia, entendendo que houve violação ao art. 14, inciso II do CTN, circunstância que enseja o afastamento da imunidade as contribuições previdenciárias.

Da responsabilidade solidária

Em consulta aos itens 84 e seguintes do Relatório Fiscal (fls. 385/386) e com o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1311/1313), observa-se que a fiscalização entendeu por responsabilizar o Município de Uberlândia, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

Na defesa, o responsável alega, em síntese, que não poderia ter sido responsabilizado com base neste fundamento legal, posto que não se enquadram na definição jurídica de pessoas com “interesse comum na ocorrência do fato gerador”.

No entender dos defendentes, o art. 124 do CTN é inaplicável, posto que não traz a hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas regula as situações em que duas ou mais pessoas, enquanto contribuintes ou responsáveis, respondem solidariamente pelo crédito tributário, e que o “interesse comum” referido no dispositivo, deve ser jurídico, não meramente econômico, abrangendo situações em que as pessoas compõem o mesmo polo da relação jurídica.

Sobre o tema, entendo ser cabíveis algumas considerações preliminares.

O CTN, ao definir a condição de sujeito passivo, determina, em seu art. 121, que tal condição é atribuída tanto ao contribuinte, assim entendido como aquele que possui relação direta com o fato gerador, quanto ao responsável, que é aquele que a lei determina a obrigação do pagamento do tributo, mesmo sem praticar o fato gerador.

Ato contínuo, o art. 124 do CTN está inserido na seção ii (solidariedade) do capítulo VI (do sujeito passivo) do CTN, ao passo em que as hipóteses de responsabilidade tributária (em sentido estrito), estão previstos no art. 128 e seguintes deste código.

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até mesmo por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, mencionadas no parágrafo anterior, estabelece características distintas para segregar o responsável e o solidariamente obrigado.

Ainda que a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário, especialmente sob a ótica do direito privado (que define a solidariedade como a situação na qual mais de um devedor concorre, com um único credor, no pagamento de um determinado crédito, conforme dispõe o art. 264 do Código Civil.) é evidente que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado, atribuindo tratamento distintos para cada um deles.

Por conta desta distinção, ao analisar o tema, grande parte da doutrina chegou à conclusão de que a norma contida no art. 124 do CTN, trata, em verdade, de estipular regras para facilitar o adimplemento da obrigação tributária daqueles que já são sujeitos passivo. Assim entende Luiz Antônio Caldeira Miretti, em sua obra em conjunto com Ives Gandra da Sivila Martins (2013 *Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 2 : (arts. 96 a 218) / coordenador Ives Gandra da Silva Martins. — 7. ed. — São Paulo : Saraiva, fls .212*):

O instituto da solidariedade, no âmbito do direito tributário, atende aos interesses do Fisco para a busca de seu direito **de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária** (Grifou-se)

Sobre o tema, destaca-se também o posicionamento de Baleeiro (2010, *Direito tributário brasileiro, saraiva, fls. 1.119*), na obra atualizada por Misabel Derzi que afirma que a solidariedade **não** é “*forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo*”

Ou seja, o que essa norma dispõe é que, sendo o fato gerador praticado por mais de uma pessoa (havendo mais de um sujeito passivo), elas serão responsabilizadas pelo pagamento do tributo, independentemente de benefício de ordem.

Analisando especificamente a regra contida no inciso I do art. 124, verifica-se que o legislador estabeleceu como condição para a ocorrência da solidariedade o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, a conferir:

SEÇÃO II

Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

É, em razão da utilização desta expressão genérica de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”, que surgem a grande maioria das controvérsias acerca da amplitude da solidariedade tributária.

O que seria interesse comum?

Segundo a doutrina dominante “interesse comum na situação que constitua o fato gerador” não significa interesse econômico da parte, mas sim o interesse jurídico de praticar o fato gerador em conjunto com o contribuinte. Hugo de Brito Machado, assim exemplifica a hipótese de solidariedade tributária:

Exemplo típico de solidariedade passiva é o das pessoas casadas em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda. A obtenção de renda, pelo marido, interessa à mulher, sendo a recíproca igualmente verdadeira. Por isto, marido e mulher são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo (Hugo de Brito Machado, Curso de direito tributário, 11. ed., Malheiros p. 99-100.)

Percebe-se do exemplo acima, que a solidariedade do casal em comunhão de bens não decorre do interesse econômico dos cônjuges (posto que, ainda que casados em separação total de bens, é razoável concluir que um cônjuge fruirá da riqueza produzida pelo outro), mas sim da situação jurídica de comunhão universal de bens, que determina que a riqueza auferida (fato gerador do imposto de renda) é, em verdade, juridicamente de ambos.

O Superior Tribunal de Justiça acatou esta definição, determinando que para caracterização da solidariedade, não é suficiente demonstrar que a parte obteve vantagem econômica com a ocorrência do fato gerador, mas sim que a mesma teve interesse jurídico naquela situação, e que o interesse deve ser direto (e.g., copropriedade de um ativo). Veja-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. **“Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas”** (HARADA, Kiyoshi. “Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador”). 2. **Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.** 3. Recurso especial desprovido. (STJ, Recurso Especial nº 834044/RS, Relator. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11.11.2008. Grifou-se.)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. **Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do “interesse comum” previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional.** Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07). 2. Recurso especial não provido”. (STJ, Recurso Especial nº 1001450/RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11.03.2008. Grifou-se.)

Nestes julgados acima, a corte entendeu que o simples fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, e se beneficiarem economicamente da eventual economia tributária, isso não é suficiente para caracterizar a solidariedade prevista no art. 124, inciso I, posto que a norma especificamente determina a necessidade de interesse comum na

situação de fato que dê origem ao fato gerador. O interesse econômico seria um interesse indireto (ele não tem interesse na situação de fato, mas sim nos resultados obtidos com a prática do fato gerador).

Este entendimento acima, de que o interesse econômico não é suficiente para caracterizar a ocorrência da solidariedade tributária foi acatado pelo CARF, conforme demonstra os acórdãos adiante:

O dispositivo acima [art. 124, I] pugna pela solidariedade quando há interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal. **Ou seja, não basta que haja interesse financeiro nos resultados advindos da situação, mas um envolvimento direto na materialização do fato econômico tributável. Em outras palavras, há que se reconhecer que tal interesse comum é um interesse jurídico e não um interesse meramente econômico**". (CARF, Acórdão nº 2402-005.703, julgado em 15.03.2017. Trecho do voto da Conselheira Bianca Rothschild. Grifou-se.)

“SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. MANDATÁRIO COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135 DO CTN. Respondem solidariamente pelo crédito tributário os sócios administradores e os mandatários com poderes de administração em geral, estes últimos, em especial, quando constatada sua participação efetiva nos atos jurídicos que implicam infração à lei, nos termos do art. 135 do CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESAS DE ASSESSORIA. INEXISTÊNCIA. **O fato de as empresas de assessoria serem executoras do planejamento não significa que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, muito menos que a obrigação decorra de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.**” (CARF, Acórdão nº 2402-005.697, julgado em 14.03.2017. Grifou-se.)

A própria Receita Federal do Brasil, ao editar o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018 concluiu por acatar este entendimento de que o mero interesse econômico, quando não haja demonstração clara com a situação que deu origem ao fato gerador, não é suficiente para caracterizar a responsabilidade. Veja-se:

O mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) **não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;** (Grifou-se)

Ainda sobre o parecer normativo COSTI nº 4/2018, entendo ser prudente tecer algumas considerações adicionais. A RFB, ao responder ao uma solução de consulta interna, chegou à conclusão de que o interesse comum na prática do ilícito tributário, seria suficiente para caracterizar a solidariedade prevista no art. 124, inciso I. Assim foi ementada as conclusões deste parecer:

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, **que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.**

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexa causal em sua participação**

comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desprezita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). (Grifou-se)

Esta conclusão foi baseada, principalmente, no entendimento de que sendo caracterizado que o fisco identificou, no “mundo fenomênico”, que a verdadeira essência do negócio jurídico praticado era ocultar a ocorrência do fato gerador, surge um dever de responsabilizar aqueles que tentam ocultá-lo ou manipulá-lo. Assim, o “interesse na situação de fato que constitua o fato gerador”, também pode ser interpretado como “interesse na prática do ilícito que dificulte a ocorrência do fato gerador”.

Apesar de concordar com a afirmação do parecer normativo, de que uma vez verificado que o negócio jurídico realizado tinha como essência ocultar a ocorrência do fato gerador, cabe responsabilização dos envolvidos, discordo, em parte, das conclusões que a mesma deverá ser realizada através da aplicação da solidariedade prevista no art. 124 do CTN.

Isto porque, a legislação tributária estabelece regras próprias de responsabilização de terceiros por infrações, bem como mecanismos específicos para combater o planejamento tributário abusivo.

Sendo constatado que houve abusos realizados pelos controladores da entidade, pessoas físicas, o CTN estabelece regra própria de responsabilização, contida no art. 135, inciso III. Por sua vez, verificado que o fato gerador decorre de um planejamento tributário abusivo através da realização de simulações e fraudes, caberia ao, ao meu ver, seria desconsiderar os negócios jurídicos simulados e aplicando a tributação sobre a parte que entendeu ter efetivamente realizado a operação, nos termos do art. 149, VII, do CTN (e não atribuindo solidariedade a empresa que, neste caso, sequer existirá materialmente).

Nestes dois casos mencionados no parágrafo anterior, sob minha ótica, é absolutamente incompatível a atribuição de solidariedade, devendo a responsabilização dos indivíduos serem efetuadas com base nas disposições específicas do CTN.

Por sua vez, com relação ao argumento de solidariedade, caracterizada pelo abuso da personalidade jurídica, entendeu acertadamente o parecer normativo. Havendo confusão patrimonial, nos cenários que determinada pessoa jurídica existe apenas formalmente (sem autonomia patrimonial e operacional) é **possível** (desde que provado) que haja interesse comum na ocorrência do fato gerador.

Isto porque, nestes casos de confusão patrimonial, é **possível** que haja interesse comum na ocorrência do fato gerador de ambas as partes. Exemplificando, imagine o caso de duas empresas situadas no mesmo imóvel, no qual uma é a efetiva possuidora e desenvolve atividade econômica naquele local, ao passo em que a outra existe apenas no papel, sendo proprietária do respectivo imóvel. Neste caso, ambas serão contribuintes do IPTU, na medida em que o fato gerador deste imposto engloba tanto a propriedade quanto a posse, nos termos do art.

34 do CTN (sem se adentrar, aqui, na questão envolvendo *animus domini*). Assim, neste cenário, é possível que o fisco municipal lance o tributo com solidariedade perante ambas, posto que ambas tem relação com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária.

Em outras palavras, não é que o ilícito da confusão patrimonial por si só autorize a aplicação da solidariedade, mas é que a mistura do patrimônio **pode ocasionar** situações fáticas na qual todos os integrantes da relação terão efetivo interesse jurídico na ocorrência do fato gerador. Nestes cenários, faz-se necessário uma análise casuística.

Findado estas considerações, é possível concluir o seguinte:

- A atribuição de solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN, não se confunde com a atribuição de responsabilidade para terceiro, mas apenas trata da ordem de pagamento daqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;
- Por interesse comum na ocorrência do fato gerador, se entende o interesse jurídico, não sendo possível o simples interesse econômico. Deve haver demonstração clara da relação do solidário com o fato que deu origem a obrigação tributária;
- O parecer normativo cosit nº 4/2018 errou ao interpretar que o “interesse comum na prática do ilícito” seria suficiente para atribuição de responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN. Isto porque, o CTN estabeleceu regras e métodos próprios para atribuir responsabilidade em decorrência de ilícitos;
- A existência de confusão patrimonial é um forte indício de “interesse jurídico” na ocorrência do fato gerador. Posto que, sendo a obrigação tributária decorrente de fato ou patrimônio “confuso” (aquele que pertence a ambos), restará caracterizado o interesse das duas partes na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Tomando como base estas conclusões, analisar-se-á o caso concreto.

Em consulta ao termo de sujeição passiva de fls. 1311/1313, verifica-se que no caso concreto a fiscalização concluiu que o Município de Uberlândia era o verdadeiro beneficiário da imunidade da contribuição previdenciária outorgada para o RECORRENTE. Por conta desta circunstância, o município seria sujeito passivo da obrigação tributária, e poderia figurar como solidariamente obrigado ao pagamento. A conferir:

4 – Assim sendo o Município de Uberlândia passou a ser, indevidamente, o real beneficiário da isenção da contribuição patronal previdenciária a que teria direito a entidade.

5 – Tal situação encontra-se formalmente assumida pelo Município de Uberlândia, através do compromisso assumido no Contrato 263/2010, assinado em 19/04/2010, em sua Cláusula Décima Quarta, inciso I, Alínea “h”, abaixo transcrita:

“h) O Município de Uberlândia reconhece que não repassou à Fundação Maçônica Manoel dos Santos, valores correspondentes à contribuição da cota patronal

Previdenciária – (INSS-RFB) conforme se obrigara no Termo de Parceria findo em 14/05/2009, justificando haver divergência quanto à legalidade do repasse.”

6 – Através do instrumento acima citado, o Município também assume a responsabilidade pelos valores devidos pela entidade ao INSS/Receita Federal:

“i) Se a Fundação Maçônica Manoel dos Santos se vir obrigada por força de decisão judicial final e irrecurável ao pagamento ao INSS-RFB relativamente à Contribuição da Cota Patronal Previdenciária, o Município de Uberlândia se obrigará pelos respectivos valores, e pagamentos.”

7 – Os arts. 121 e 122 do Código Tributário Nacional (CTN), identificam o sujeito passivo das obrigações principal e acessória:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.”

“Art. 122 – Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

7.1 – Já o art. 124, inciso I, do mesmo diploma legal, torna solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

7.1.1 – Em assim sendo, o lançamento de ofício contra o contribuinte alcançará, caso existam, todos os responsáveis solidários.

S.m.j. havendo a verificação que a entidade sem fins lucrativos apenas foi usada como “intermediador”, mas que o efetivo fato gerador da obrigação tributária foi praticado pelo Município, é possível a inclusão do município como solidário.

Isto porque, neste cenário, tanto o Município quanto a FMMS praticaram o fato gerador da obrigação tributária.

Ora, se o município poderia livremente dispor sobre os funcionários da FMMS, se o município ficou responsável pelo pagamento das verbas rescisórias, se ficou caracterizada a obrigação trabalhista entre os prestadores de serviço da RECORRENTE e o MUNICÍPIO, restou comprovado que o Município também praticou o fato gerador da obrigação tributária.

Este exemplo é justamente a situação em que há um contribuinte “de direito”, que formalmente praticou o fato gerador da obrigação tributária (FMMS) e um contribuinte de fato, que materialmente praticou o fato gerador da obrigação tributária (MUNICÍPIO), podendo ambos responder pelo crédito tributário exequendo.

Assim, entendo com correta a solidariedade do município.

Multa. Efeito Confiscatório

O RECORRENTE afirma que deve ser reduzida a multa de ofício, já que teria efeito confiscatório. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

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

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, nada a prover neste ponto.

Da Multa Aplicável. Retroatividade Benigna

Contudo, tendo em vista que a questão da retroatividade benigna da multa foi apreciada em primeira instância, e para dar tratamento equânime a todos os 9 (nove) processos do contribuinte (todos julgados nesta mesma sessão), entendo por fazer as seguintes considerações sobre a forma de comparação da multa mais benéfica.

O referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula nº 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei nº 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário (que é o caso dos autos), deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF nº 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º (se houvesse), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF n.º 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extrai-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008). Contudo, s.m.j., o mencionado posicionamento do STJ não se debrança sobre o tratamento reservado à multa pelo descumprimento de obrigação acessória para fins de retroatividade benigna dos novos dispositivos trazidos pela MP 449/2008 sobre o tema.

Sobre a matéria, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Presidente desta Turma, no acórdão n.º 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91², tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei n.º 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...)</p> <p>§ 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do</p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)</p> <p>IV - <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;</p> <p>Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões</p>

² 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.

<p>número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>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.</u></p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u></p>	<p>será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p>
<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:</p> <p>(...)</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;;</p> <p>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;;</p> <p>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS;</p> <p>d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;;</p> <p>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</p> <p>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;;</p> <p>b) setenta por cento, se houve parcelamento;</p> <p>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;</p> <p>d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.</p> <p><u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></p>	<p><u>Lei 8.212/91:</u></p> <p>Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do <u>art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> (...)</p> <p>Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u></p> <p><u>Lei 9.430:</u></p> <p>Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas:</p> <p>I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...)</p> <p>Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, 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, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u></p> <p>§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.</p> <p>§ 2º <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u></p> <p>§ 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 ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.</p>

--	--

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB n.º 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório, e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna,

deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf n.º 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF n.º 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: [Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#), [Parecer SEI N.º 11315/2020/ME](#)

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da PFGN.

Diante deste cenário, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei .8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou

apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea “c”, inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Deste modo, entendo que a multa de mora objeto deste processo deve ser comparada com a penalidade prevista na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para

verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte. Ademais, a multa de obrigação acessória objeto do presente processo (CFL 68) deve ser comparada com a penalidade do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte; tudo a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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.

Portanto, entendo que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. Consequentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, ela deverá ser comparada com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 trazido pela Lei 11.941/09, para fins de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

Assim, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 (nos lançamentos de obrigações principais) e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 (também objeto deste processo), para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Excetuam-se da comparação acima os lançamentos a partir da competência 12/2008, quando passou a vigorar a MP 449/2008 e a multa de ofício única de 75% do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, não havendo que se falar, portanto, em retroatividade benigna de lei.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Inconstitucionalidade da Contribuição sobre Serviços Prestados por Cooperativas de Trabalho. Reconhecimento de Ofício

Apesar do tema deste tópico não ter sido matéria de defesa, entendo que sua análise é possível de ofício em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo legal que embasou o lançamento.

Conforme relatado, a autoridade fiscal efetuou no DEBCAD nº 37.375.661-5 (relativo à cota patronal) o lançamento contribuição patronal de 15% (quinze por cento),

calculados sobre 60% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, em relação aos serviços prestados por cooperativas de trabalho na área de saúde (odontologia). Este lançamento foi oriundo dos Levantamentos CT e CT2 – COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO, conforme item 88.6 do Relatório Fiscal (fl. 392), cujos valores encontram-se relacionados no Anexo VI (fls. 1084/1089).

Contudo, o Supremo Tribunal Federal – STF reconheceu a inconstitucionalidade de tal cobrança conforme decisão proferida nos autos do RE n.º 595838 (repercussão geral – Tema 166), inclusive com resolução do Senado n.º 10, de 30/03/2016, suspendendo a execução do art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91.

Segue abaixo a ementa do RE n.º 595838:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF. 1

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do já citado art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

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

Desta forma, imperioso concluir por excluir da base de cálculo do presente lançamento os fatos geradores objeto dos Levantamentos CT e CT2 – COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO, ante a inconstitucionalidade do fundamento legal para a cobrança da respectiva contribuição previdenciária (art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/1991).

Consequentemente, os reflexos de tal exclusão deverá ser aplicado no cálculo da multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para:

- (i) excluir do lançamento os valores da contribuição patronal de 15% incidente sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho, oriundos dos Levantamentos CT e CT2 – COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO; e
- (ii) determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91, assim como entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude o § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 (CFL 68), com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim