



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.720053/2015-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.797 – 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: 01/01/2010 a 31/12/2013

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 Terceiros 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(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. 4499/4516 (PDF págs. 4498/4515), interposto pelo Contribuinte, e de fls. 4369/4408 (PDF págs. 4368/4407), interposto pelo responsável solidário, contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG de fls. 4303/4330 (PDF págs. 4302/4329), a qual julgou procedente o lançamento por Contribuições devidas à Seguridade Social relativa a parte da patronal e as contribuições destinadas a Terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), conforme descrito nos autos de infração DEBCADs 51.075.094-0 e 51.075.093-1 (fls. 05/511 - PDF pág. 04/510), lavrados em 21/01/2015, referente ao período de 01/01/2010 a 31/12/2013, com ciência da RECORRENTE e do Sujeito Passivo Solidário em 30/01/2015 e 29/01/2015, respectivamente, conforme AR de fls. 4082/4083 (PDF págs. 4081/4082) e 4084/4085 (PDF págs. 4083/4084).

O auto de infração de fls. 05 (PDF pág. 04), DEBCAD n.º 51.075.094-0 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\$ 172.435.196,12, já incluso juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

O auto de infração de fls. 06 (PDF pág. 05), DEBCAD n.º 51.075.093-1, se refere às contribuições às devidas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE). Este auto foi lavrado no montante total de R\$ 45.273.325,83, já incluso juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Dispõe o Relatório Fiscal (fls. 512/536 - PDF págs. 511/535) que o auto de infração decorre do desenquadramento da RECORRENTE do conceito de entidade “isenta” às contribuições para seguridade social, em razão do descumprimento de requisitos previstos na Lei n.º 12.101/2009. Por conta disto, foram lançadas as contribuições previdenciárias consideradas devidas.

Explica-se.

A Fundação Maçonica Manoel dos Santos – FMMS, ora RECORRENTE, teve seu direito à imunidade das contribuições previdenciárias reconhecida através de ato declaratório emitido em 21/7/1999, e desde então pleiteou sucessivas renovações da sua Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (“CEBAS”).

No ano de 2007, após realização de procedimento fiscal, constatou-se que a entidade estava descumprindo os requisitos à época previstos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/1991, posto que restou caracterizada a ocorrência de cessão de mão de obra, a inexistência da gratuidade dos serviços prestados, a ausência do repasse do valor relativo à isenção da contribuição para a entidade, e a aplicação pela entidade dos valores decorrentes à isenção em seu próprio patrimônio.

Assim, 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.

Desde então, foram realizadas sucessivas fiscalizações, para verificar se nos períodos posteriores a entidade realizou ajustes na sua operação, ou se ainda incorria nas condutas já identificadas pela fiscalização que ensejaram sua desqualificação como entidade “isenta”.

Como forma de facilitar a compreensão dos fatos apontados pela fiscalização, reproduziremos neste relatório os mesmos tópicos elencados no relatório fiscal de fls. 511/536 (PDF fls. 512/535).

Fundamentação Legal para cancelamento 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 FMSS 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. 373):

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.

Afirmou, também, não haver gratuidade dos serviços prestados, pois 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), cujos serviços são, obrigatoriamente, gratuitos. Entretanto, 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. 515, o que caracterizaria uma transferência do favor fiscal à prefeitura.

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. 515):

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.

Legislação atual relativa à isenção

Como o cancelamento da isenção da RECORRENTE se deu sob a égide da Lei nº 8.212/91, foi necessário verificar se as alterações na legislação beneficiariam a Fundação, e se persistiam as situações que ensejaram o cancelamento da isenção, quais sejam: cessão de mão de obra, inexistência de gratuidade dos serviços prestados, repasse dos valores relativos à isenção das contribuições para a entidade e aplicação pela entidade dos valores relativos à isenção.

Assim no presente caso, foi necessário observar as disposições da Lei n.º 12.101/2009, especificamente seu art. 29, pois a verificação do cumprimento dos requisitos legais para o gozo da isenção deve estar embasada na lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em obediência ao caput do art. 144, do CTN.

Afirmou a autoridade fiscal que, de acordo com a Lei n. 12.101/2009, apenas as entidades beneficentes certificadas podem usufruir do gozo de isenção das contribuições previdenciárias. Assim, relacionou os processos da RECORRENTE visando a concessão ou renovação do CEBAS às fls. 518/519. Na oportunidade, concluiu que a entidade RECORRENTE não possuía a certificação a partir de 21/08/2010 pois, à época do lançamento, foram identificados apenas dois processos visando a renovação do certificado anterior, de n.º 71000.096476/2010-66 e 91000.032650/2013-95, ambos protocolados junto ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, e pendentes de decisão.

Contudo, observou que a partir da MP 446/2008 (posterior Lei n.º 12.101/2009) a competência para certificação das entidades beneficentes deixou de ser do CNAS e passou a ser do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome – MDS, do Ministério da Saúde – MS e do Ministério da Educação – MEC, conforme a área de atuação da entidade, conforme explanado à fl. 520.

Alega a fiscalização que foi constatado durante a auditoria que a RECORRENTE exerce atividade nos três segmentos de assistência social, quais sejam, educação, saúde e assistência social estrito senso. Por conta disto, se fez necessário verificar qual seria a atividade preponderante da entidade, para fins de determinação de quais requisitos devem ser seguidos para fins de obtenção do CEBAS. Segundo a fiscalização, nos casos de entidades que atuem em mais de uma área, entende-se por atividade preponderante aquela correspondente ao principal objeto de atuação da entidade.

Em consulta à documentação da FMMS, a fiscalização constatou que 99% dos recursos da fundação são aplicados na área de saúde, razão pela qual verificou que, para manutenção do CEBAS, a entidade deveria cumprir os requisitos estabelecidos para esta área de atuação, o que determinaria a manifestação dos 3 Ministérios: Saúde, Educação e Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

Contudo, alegou a fiscalização, que no período fiscalizado não houve gratuidade na área de saúde, veja-se (fls. 521 – PDF 520):

No período auditado verificamos que não existiu gratuidade na área da saúde. Todos os recursos aplicados nesta área pela Fundação vieram do Fundo Municipal da Saúde/SUS mediante contrato firmado com o Município de Uberlândia. Nenhum recurso próprio da Fundação foi aplicado nesta área, assim não vemos como a Fundação possa obter a certificação que está pleiteando.

Atividades exercidas pela entidade no período auditado

Em consulta às Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Consolidadas da entidade, a fiscalização verificou que esta elege como sua atividade principal “*gerir serviços*”

públicos de atendimento médico gratuito à população, em parceria com o poder público” (fl. 521 – PDF 520).

Este atendimento se deu desde 1994 através de contratos de parceria firmado com a Prefeitura Municipal de Uberlândia objetivando a contratação do pessoal efetivo para atendimento ao público das Unidades de Atendimento Integrado (UAI), 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).

Alega a fiscalização que a parceria foi prorrogada inúmeras vezes até o modelo necessitar da adaptação realizada em 2010 pelo contrato n.º 263/2010, o qual também foi prorrogado até que em 27/05/2013 o secretário municipal de saúde de Uberlândia notificou a RECORRENTE para que fosse providenciado o aviso prévio dos funcionários e a transferência dos equipamentos para o sistema público de saúde. Neste momento, quando a FMMS iniciou a concessão de aviso prévio de 2.647 empregados, foi firmado o Termo de Ajuste de Conduta n.º 60/2013 por intermédio do Ministério Público do Trabalho.

Tais fatos forma detalhados às fls. 521/523 (PDF 520/522), das quais destacam-se os seguintes trechos:

- TERMO DE PARCERIA DE 14/05/2003: (...)

A cláusula sétima, inciso V, do Termo de Parceria, estabelece que são obrigações do Órgão Gestor Parceiro – Município de Uberlândia – repassar e recolher os valores correspondentes à quota da contribuição patronal devida ao INSS, da qual é beneficiária a Organização Parceira.

Este Termo de Parceria foi prorrogado inúmeras vezes até que em 29/11/2010 foi firmado o contrato n. 263/2010.

- CONTRATO N. 263/2010: (...)

As atividades da contratada deveriam se desenvolver nas Unidades de Atendimento Integrado e, complementarmente, também seriam de sua competência a elaboração das folhas de pagamentos e documentos pertinentes, sob a aprovação da Secretaria Municipal de Saúde.

A Fundação Maçônica deveria ainda fazer o levantamento de todo o passivo trabalhista existente, de forma individual. No contrato havia ainda uma previsão do Município fazer os acertos trabalhistas dos funcionários das UAI's ao longo dos exercícios de 2010 a 2012.

(...)

No contrato o Município de Uberlândia reconheceu ainda que não repassou à Fundação Maçônica, os valores correspondentes à contribuição da cota patronal previdenciária (INSS-RFB), conforme se obrigara no Termo de Parceria firmado em 14/05/2003 e findo em 14/05/2009, e esclarece que se a Fundação se vir obrigada por decisão judicial final e irrecorrível ao pagamento do INSS-RFB o Município de Uberlândia se obrigará pelos respectivos valores e pagamentos. Para tanto a Fundação Maçônica deverá empregar todos os recursos e procedimentos administrativos e judiciais cabíveis, para defender seu direito à isenção da Contribuição da Cota Patronal Previdenciária.

(...)

- TERMO DE AJUSTE DE CONDUTA N. 60/2013: O Ministério Público do Trabalho considerou que a demissão em massa promovida pela Fundação Maçônica, sem a negociação com os sindicatos das categorias profissionais, era nula por descumprir requisitos exigidos pelo ordenamento jurídico.

Por outro lado, o Município de Uberlândia reconheceu sua responsabilidade de efetuar o pagamento das verbas rescisórias dos empregados da Fundação Maçônica, mas não tinha orçamento disponível para efetuar o pagamento integral das verbas rescisórias no prazo legal e o pagamento escalonado de tais verbas em 6 meses foi recusado pela categoria dos profissionais da área da saúde.

Assim, em audiência realizada em 14/06/2013, ficou definido que o Município de Uberlândia assumiria o pagamento das verbas salariais devidas aos empregados da Fundação Maçônica ligados diretamente a área da saúde, sem repasses de valores para a Fundação Maçônica, mantendo o vínculo destes trabalhadores até que haja orçamento suficiente para o pagamento integral e no prazo legal das verbas rescisórias devidas a cada empregado.

(...)

O Termo de Ajuste define ainda, no parágrafo 2º, da cláusula 2, que as contribuições previdenciárias e outros tributos devidos em razão da folha de pagamento deverão ser recolhidos pelo Município de Uberlândia no prazo legal, mas o Município de Uberlândia não tem efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais.

Alega a fiscalização que até o momento da lavratura do auto de infração o município não havia efetivado a demissão dos funcionários da FMMS, que esta não recebe mais nenhum recurso do Município de Uberlândia relativo aos serviços prestados por seus empregados na área da saúde, e que as contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores da área de saúde, continuam sem serem recolhidas.

Aplicação do resultado operacional na manutenção dos objetivos institucionais

Ato contínuo, aponta 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, nos termos do art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009.

Ocorre que, desde 2007, cessaram os repasses da contribuição previdenciária pelo Município de Uberlândia, situação formalmente assumida pela Municipalidade. Deste modo, houve uma destinação indireta do benefício (e de recursos) para o município, pois sem os repasses, na prática, a FMMS acabou por transferir o favor fiscal ao Município de Uberlândia, uma vez que este não repassou para a entidade a integralidade dos valores relativos à isenção da contribuição previdenciária.

Ademais, no entender a fiscalização, sem os repasses a entidade deixou de cumprir o seu dever legal de aplicar integralmente seu resultado operacional nos seus objetivos institucionais, conforme abaixo destacado (fls. 524/525 – PDF 523/524):

Sem os repasses, o beneficiário final da isenção passou a ser, portanto, o Município de Uberlândia. Situação que prevalece até hoje.

Por outro lado, a falta do repasse do valor da isenção impediu que a entidade cumprisse o seu dever legal de aplicar integralmente seu resultado operacional (Lei nº 8.212/91) ou suas rendas, seus recursos e eventual superávit (MP 446/08 e Lei nº 12.101/09) integralmente nos seus objetivos institucionais, eis que deve ser considerado como resultado operacional, uma vez que todas as despesas incorridas deveriam ser "reembolsadas" pela Prefeitura de Uberlândia.

Conclusão: Dado que a atividade principal da Fundação Maçônica 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 Famatri	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.

Cessão de mão de obra

De acordo com a fiscalização, embora tenha o instrumento jurídico pactuado entre a RECORRENTE e a Prefeitura Municipal de Uberlândia, ora Sujeito Passivo Solidário, recebido a denominação de "TERMO DE PARCERIA", foi verificada a ocorrência de cessão de mão de obra na prestação dos serviços de saúde. Neste ponto, afirmou que a finalidade da parceria firmada entre o Município e a FMMS seria a transferência integral, para a entidade, da execução dos serviços de saúde, ou seja, não observando a regra constitucional quanto ao caráter complementar de tais serviços.

Às fls. 525/526 (PDF 524/525) são citadas diversas características da parceria, especificamente quanto às atividades a cargo da entidade contratada e as diretrizes gestoras a cargo da Secretaria Municipal de Saúde do Município.

Desta forma, constatou-se a total ausência de autonomia por parte da FMMS na execução dos serviços prestados, revelando claramente a sua subordinação ao Município de Uberlândia, não havendo que se falar em contrato de gestão, mas sim de mera cessão de mão de obra.

A autoridade fiscal ponderou que o Supremo Tribunal Federal, na decisão liminar proferida nos autos da ADIN nº 2028-5, sinalizou no sentido de que as entidades beneficentes de assistência social podem desenvolver atividades econômicas para reverter os resultados obtidos em suas atividades assistenciais, ou seja, em seus fins institucionais. No entanto, *“tais atividades extras, alheias às finalidades assistenciais das entidades, não podem assumir proporções, nem formas, que desvirtuem a própria natureza assistencial da entidade beneficente”* (fl. 527 – PDF 526).

Ademais, tendo em vista que não ocorreu o repasse à entidade dos valores relativos à isenção, entendeu-se que o Município de Uberlândia foi quem se beneficiou com a prática de cessão de mão de obra, e não o público alvo da assistência social, tendo em vista que, caso houvesse a contratação direta de servidores, haveria despesas com a previdência dos seus funcionários, independentemente do regime de previdência adotado.

Além do mais, o Auditor relata ter sido verificado que as despesas da folha de pagamento dos trabalhadores na área de saúde representam 98% do total das despesas. Assim, adiciona em relatório fiscal a conclusão definitiva acerca da cessão de mão de obra e a burla cometida pela Contribuinte e o Município de Uberlândia, nos seguintes termos (fl. 527 – PDF 526):

Por tudo o que foi anteriormente exposto, confirma-se que, sob a luz da legislação previdenciária, no período entre 01/2010 e 06/2013, tratava-se de um legítimo contrato oneroso de cessão de mão de obra. A onerosidade do contrato se reflete duplamente sobre a sociedade. Primeiro, pelo fato da entidade não recolher a contribuição patronal que seria devida, restando assegurado aos trabalhadores que lhes prestam serviços o direito ao cômputo desse tempo de contribuição quando da solicitação de benefícios previdenciários. Segundo, por não ter o Município de Uberlândia repassado à entidade os valores relativos à isenção, impossibilitando-a de promover a assistência social na proporção dos valores que deixaram de ser repassados.

Vinculação dos trabalhadores ao sindicato dos empregados em estabelecimentos de serviço de saúde de Uberlândia e região

Por fim, reforçando a condição de não praticante de atividade beneficente, o auditor relata a existência do processo trabalhista nº 01586-2004-043-03-00-3, cujo objetivo era verificar se o Sindicato dos Empregados em Instituições Beneficentes, 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.

Situação da isenção em face da legislação vigente

Ante todo o exposto, a fiscalização constatou que a situação da FMMS não se modificou em relação à situação observada quando teve a sua isenção cancelada através do 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), o qual teve como base os seguintes argumentos (fl. 530 - PDF 529):

- 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;
- As aplicações de recursos em gratuidade nas áreas de assistência social e educação são insignificantes, se comparadas aos recursos que são empregados na área da saúde, onde não existe nenhum tipo de gratuidade.

Ante todo o exposto, a fiscalização entendeu que, à luz da Lei n.º 12.101/09, a Fundação não faz jus à isenção, por não estar certificada, e em face do não atendimento ao requisito contido em seu art. 29, inciso II.

Da responsabilidade solidária do Município de Uberlândia

Por fim, além de efetuar o lançamento em face da RECORRENTE, a fiscalização entendeu pela responsabilidade solidária do Município de Uberlândia. Segundo o auditor, consta na Décima Quarta cláusula do contrato n.º 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. 534/535 – PDF 533/534):

No Contrato n.º 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 irrecurável 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.”

Consta ainda na Cláusula 2 do Termo de Ajuste de Conduta 60/2013:

“Cláusula 2. O Município de Uberlândia efetuará o pagamento das verbas salariais devidas aos empregados da Fundação Maçônica Manoel dos Santos, que

prestam serviço na área de saúde municipal em razão do Contrato de Parceria nº 263/2010, inclusive o salário relativo ao mês de junho de 2013.

.....

Parágrafo 2º - As contribuições previdenciárias e outros tributos devidos em razão da folha de pagamento deverão ser recolhidos pelo Município de Uberlândia no prazo legal.”

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 supracitado tópico XIX do Relatório Fiscal, 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 alíquotas aplicadas, os mesmos encontram-se devidamente elencados no Relatório Fiscal, às fls. 530/533 (PDF págs. 529/532), a partir do tópico XII LANÇAMENTOS FISCAIS PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, cujo trecho colaciona-se para complementar o presente relatório:

Em face do não atendimento dos requisitos legais para o reconhecimento do direito à isenção da contribuição patronal previdenciária lavramos os autos de infração que compõem o processo N° 10970.720053/2015-11, objeto deste relatório. Os valores apurados foram considerados como não informados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), uma vez que a empresa utilizou o código do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) 639, destinado apenas às entidades beneficentes de assistência social com isenção.

O débito foi apurado através dos levantamentos a seguir relatados:

– LEVANTAMENTOS “FP” – SEGURADO EMPREGADO:

O fato gerador da contribuição lançada é constituído pelos valores pagos a segurados empregados através de folhas de pagamento de salários, e declarados em GFIP, conforme relação constante do ANEXO I.

- LEVANTAMENTO “DE” - SEGURADO EMPREGADO:

Várias inconsistências foram identificadas quando do confronto das informações contidas nas folhas de pagamento em meio digital com as GFIP entregues pela empresa. Nos casos em que as remunerações dos segurados empregados apresentaram divergências com os valores informados em GFIP solicitamos à Fundação que nos informasse o valor correto e o motivo das divergências. A remuneração destes segurados foram lançadas no Levantamento DE, e foram detalhadas no Anexo II.

- LEVANTAMENTO “FG” – SEGURADO EMPREGADO:

Verificamos ainda que diversos segurados empregados, com remunerações nas folhas de pagamentos, não tiveram as remunerações informadas em GFIP. Estes segurados estão detalhados no Anexo III, e as suas remunerações foram lançadas no Levantamento FG.

- LEVANTAMENTOS “CI” - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL :

O fato gerador das contribuições lançadas neste levantamento é constituído pelos valores pagos a prestadores de serviço pessoa física, sem relação de emprego, considerado segurado contribuinte individual. O Anexo IV relaciona os segurados contribuintes individuais objeto deste levantamento.

- LEVANTAMENTOS AE e ES – ADICIONAL RAT APOSENTADORIA ESPECIAL AOS 25 ANOS – SEGURADO EMPREGADO:

Constitui fato gerador deste levantamento a remuneração paga aos segurados cujas atividades exercidas a serviço da entidade permitam a aposentadoria especial após vinte e cinco anos de contribuição.

Não foram verificadas as condições ambientais de trabalho que poderiam ensejar o direito à aposentadoria especial, uma vez que este procedimento não foi inserido no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Assim sendo, para identificação da base de cálculo, foram utilizadas as informações contidas no cadastro de trabalhadores da folha de pagamento apresentado em meio digital.

Foi aplicada a alíquota de 6% (seis por cento), conforme disposto na Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, em seu art. 57 e §6º:

“Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)

§ 6º O benefício previsto neste artigo será financiado com os recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)”

Consta do ANEXO V a relação dos empregados com direito à aposentadoria especial informados em GFIP e os respectivos salários de contribuição, lançados no levantamento AE. No Anexo VI foram relacionados os segurados com direito à aposentadoria especial não declarados em GFIP, objeto de levantamento ES.

O débito apurado nos dois autos de infração que compõem este processo incluem as contribuições previdenciárias relativas a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais das seguintes unidades de saúde:

CNPJ	Unidade
20.733.911/0002-16	UAI Luizote
20.733.911/0003-05	UAI Planalto
20.733.911/0004-88	UAI Pampulha
20.733.911/0007-20	UAI Tibery
20.733.911/0008-01	UAI Roosevelt
20.733.911/0012-98	UAI Martins
20.733.911/0013-79	UAI Morumbi

Inclui ainda as contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais do estabelecimento matriz, CNPJ 20.733.911/0001-35, até 06/2013, uma vez que alí eram processadas as folhas de pagamentos, bem como as demais atividades de administração das unidades de saúde.

XIII – FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES:

O fato gerador das contribuições apuradas é o pagamento de remuneração a segurados empregados, e a contribuintes individuais, que prestaram serviço à entidade.

[...]

XVI - ALÍQUOTAS APLICADAS:

Foram aplicadas as seguintes alíquotas na apuração do débito:

Auto de Infração DEBCAD n. 51.075.094-0 - contribuições patronais:

Sobre a remuneração dos segurados empregados:

- 20% de contribuição patronal;
- 2% de contribuição para o financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidente sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados;
- 6% de adicional ao RAT, incidente apenas sobre as remunerações dos segurados empregados com direito à aposentadoria especial, conforme informações contidas nas folhas de pagamentos da Fundação, e objeto dos Levantamentos AE e ES.

Sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais:

- 20% de contribuição patronal.

Auto de Infração DEBCAD n. 51.075.094-0:

Contribuições devidas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados:

FNDE: 2,5%

INCRA: 0,2%

SENAC: 1%

SESC: 1,5%

SEBRAE: 0,6%

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 4180/4195 (PDF págs. 4179/4194) em 03/03/2015, enquanto o Responsável Solidário, Município de Uberlândia, apresentou sua impugnação às fls. 4088/4118 (PDF págs. 4087/4117) em 27/02/2015.

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 do Contribuinte, de fls. 4180/4195 (PDF págs. 4179/4194)

Da impugnação da Fundação Maçônica

Em 03/03/2015, foi apresentada impugnação pela Fundação Maçônica, de fls. 4180/4195.

Da ilegitimidade passiva

Preliminarmente, alega ilegitimidade passiva e, neste ponto, discorre acerca da fruição da isenção tributária.

Entende que a impugnante teve seu direito à isenção tributária reconhecido e, quando este lhe foi tirado, apresentou recurso tempestivo, não havendo decisão administrativa definitiva relativa ao cancelamento da isenção.

Afirma ter demonstrado, no processo nº 10675.000658/2008-06, não ter havido apropriação, de sua parte, dos valores relativos à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamentos dos funcionários que prestaram serviços na área da saúde do município.

Alega ter demonstrado também que o Município de Uberlândia, desde 1999, deixou de repassar à instituição os valores relativos à contribuição previdenciária, tendo repassado somente os valores relativos à folha de pagamentos.

Entende que a competência para julgamento da legitimidade da concessão da isenção tributária, que era exclusiva do CNAS, e não da RFB, foi transferida após a Lei nº 12.101, de 2009.

Informa constar do sítio do INSS, na internet, que a impugnante continua a usufruir da isenção.

Reitera que, na ausência de decisão definitiva quanto à manutenção ou não da isenção tributária por ela usufruída, não lhe podem ser cobradas as contribuições lançadas, por lhe faltar sujeição passiva, reconhecida pelo órgão competente, o INSS, sob pena de ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, e de exação excessiva, nos termos do art. 316, §1º do Código Penal Brasileiro.

Cita decisão administrativa, segundo a qual o reconhecimento da isenção produz efeitos desde a formulação de seu pedido.

Ainda no contexto da ilegitimidade passiva, afirma a assunção integral por eventuais débitos pretendidos contra a Fundação Maçônica pela Prefeitura Municipal de Uberlândia.

Alega que a Fundação, usufruindo do direito à isenção que lhe fora concedido, investiu integralmente, em percentual superior à exigência legal de 30%, as verbas obtidas por processo legítimo de restituição tributária, em imóveis destinados à consecução de suas atividades institucionais: a educação e a saúde.

Alega que, em seguida, o Município deixou de fazer o repasse dos valores relativos à isenção, gerando uma apropriação indébita por parte da PMU e, ao mesmo tempo, a impossibilidade de a FMMS investir em suas atividades filantrópicas e prestar contas à Administração Pública Federal.

Afirma que, então, foi editada a Lei Municipal nº 7.579, de 2000, a qual, em seu art. 1º, criou a possibilidade de contratação da FMMS para complementar a prestação de serviços de saúde no município.

Em seguida, foi editada a Lei nº 11.032, de 2011, a qual autorizava o Poder Executivo “a assumir, em nome do Município de Uberlândia”, perante as Organizações Sociais que sucederem a Fundação Maçonica Manoel dos Santos, o ônus de arcar integralmente com o passivo trabalhista (...) mediante compromisso de serem mantidos os respectivos empregos até a realização de processo seletivo de pessoal”.

Conta que, diante da contínua prestação de serviços de saúde do Município de Uberlândia pela FMMS, através de sucessivos contratos, mas sem que esta fosse remunerada, foi firmado o Contrato nº 263/2010, no qual o Município reconheceu não ter repassado à Fundação os valores correspondentes à contribuição da cota patronal previdenciária, conforme se obrigava no Termo de Parceria findo em 14/05/2009, justificando haver divergência quanto à legalidade do repasse.

Conta ainda ter sido assinado o Termo de Ajuste de Conduta 60/2013, para garantir aos trabalhadores seus direitos e garantias trabalhistas, segundo o qual o Município assume a responsabilidade pelos salários e, quando da dispensa do trabalhador, pelo pagamento das verbas rescisórias devidas aos empregados da FMMS que prestam serviços na área de saúde municipal, em razão do Contrato de Parceria nº 263/2010.

Conclui, neste ponto, que toda a responsabilidade pela adimplência das verbas trabalhistas e tributárias dos trabalhadores da área da saúde registrados em nome da FMMS é da Prefeitura Municipal de Uberlândia.

Da ilegitimidade ativa

Neste ponto, alega a incompetência da RFB para reconhecer ou não a isenção prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal, atualmente estabelecida pela Lei nº 12.101, de 2009, a qual define, no art. 3º, critérios para a certificação e, no art. 6º, atribui competência ao Ministério da Saúde para a concessão e renovação do benefício fiscal em tela.

Do direito

Da isenção tributária

O impugnante entende não haver que se falar em ilegitimidade na fruição do benefício fiscal por ele alcançado há mais de 20 (vinte) anos, visto que teve suas atividades reconhecidas como de utilidade pública por todas as esferas - Federal, Estadual e Municipal - conforme comprovam as cópias dos certificados anexos, sendo certo afirmar que todos os requisitos legais estabelecidos na legislação pertinente, art. 29, do Decreto nº 7.237, de 2010, e Lei nº 12.101, de 2009, foram alcançados naquilo que a entidade recebeu. Considera que, havendo algum item em aberto, a culpa é exclusiva da Administração Municipal, que não cumpriu de forma integral os preceitos legais a que está condicionada.

Insurge-se contra a afirmação constante do Relatório Fiscal de que a entidade não possui certificado, face ao fim da validade daquele que detinha. Isso porque há dois processos de renovação da certificação, protocolados junto ao Ministério do Desenvolvimento e Combate à Fome, pendentes de decisão, sendo certo que o INSS, em seu sítio na internet, reconhece a referida isenção.

Quanto à caracterização da cessão de mão de obra, citada no Relatório Fiscal, há que se observar que o contrato inicial previa a efetiva administração das unidades de saúde municipal pela instituição impugnante, e que, a partir de 2003, com a mudança do modelo de contrato estabelecido, houve a imposição de vontade do Município, a eventual desnaturação do contrato só pode ser atribuída à Administração Municipal.

Quanto à inexistência de gratuidade, alega não se poder confundir a gratuidade dos serviços prestados aos usuários finais com a gratuidade à Administração Pública, que pode financiar a prestação de serviços públicos delegáveis, nos moldes do art. 195, caput, c/c art. 199, §1º da Constituição Federal.

Quanto ao repasse do valor relativo à isenção da contribuição para a entidade, afirma a necessária observância da prescrição tributária, prevista no art. 173 do CTN, para o período anterior a 2009.

Em relação à aplicação, pela entidade, dos valores relativos à isenção, destaca novamente a regra da prescrição e afirma ser legítima a utilização dos recursos para ampliação de sua atuação social, sendo infundada também a acusação de que teria havido utilização das referidas verbas para a construção do Templo Maçônico e da estrutura preexistente à parceria com a Prefeitura Municipal, conforme comprovam as declarações anuais de Imposto de Renda, nas quais constam as datas de construção das referidas edificações.

Relata, em seguida, as atividades filantrópicas praticadas pela impugnante, afirmando ser gestora de duas creches, do programa Aprendiz Empreendedor, da FAMATRI – Faculdade Maçônica do Triângulo – não se podendo admitir que apenas a área da saúde seja a finalidade da entidade, o que se pode verificar em seu Estatuto Social.

Entende que o fato de o valor financeiro envolvido com as atividades da área da saúde ser superior aos demais não implica diminuição qualitativa das outras atividades exercidas, sendo certo que a vocação da entidade é na área da educação.

Argui não poder ser considerada uma instituição vilã, sendo em verdade a grande prejudicada por governantes descomprometidos com a saúde pública, como pode ser comprovado por perícia técnico-contábil adequada.

Requer, ao fim, a improcedência das autuações e a produção de prova pericial, com a apresentação de quesitos e assistente técnico, em momento oportuno, para demonstrar a inexistência de apropriação indevida, pela impugnante, de valores de contribuições previdenciárias devidas sobre a folha de pagamentos dos funcionários que atuaram na área da saúde do município.

Requer ainda provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente por prova documental.

Com relação à impugnação do Responsável Solidário, de fls. 4088/4118 (PDF págs. 4087/4117)

Da impugnação do Município de Uberlândia

O Município de Uberlândia, em 27/02/2015, apresentou a impugnação de fls. 4088/4177, para argüir a tempestividade da defesa e o que vem abaixo descrito, em síntese.

Pugna, inicialmente, pela suspensão da exigibilidade do crédito apurado, com base no art. 151, III, do CTN, e pela emissão de Certidão Positiva com Efeito de Negativa, para não haver restrição do repasse de verbas federais.

Discorre, em seguida, acerca da inconstitucionalidade das exigências estabelecidas para a imunidade da cota patronal.

Nesse sentido, afirma que as referidas exigências foram estabelecidas por lei ordinária, não obstante tratar-se de imunidade tributária.

Argui que a alteração da legislação acerca da isenção da contribuição previdenciária das entidades filantrópicas, ocorrida após a Lei nº 3.577/59 e o Decreto-Lei nº 1572/77, não gera perda do direito à isenção da impugnante, visto que esta “já ascendera ao benefício e encontra-se garantida pelo direito adquirido.”

Citando decisões judiciais, diz que, a despeito da posterior revogação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, não se pode confiar constitucionalidade ao mesmo, porquanto lei ordinária não pode gerar limitações ao poder de tributar, no caso das imunidades.

Alega, em seguida, a nulidade do auto de infração, em razão da necessária emissão de prévio Ato Cancelatório da Isenção em processo administrativo próprio, já transitado em julgado.

Diz que, ao contrário do entendimento da fiscalização, sua condição de beneficiária da isenção da cota patronal foi reconhecida por sentença da Primeira Vara da Justiça Federal de Primeira Instância da Subseção Judiciária de Uberlândia, MG, nos autos da Ação Civil Pública nº 2004.38.03.004938-3.

Aduz que seu entendimento é amparado pelo §7º art. 233 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o qual prevê a possibilidade de o contribuinte, que teve a isenção cancelada, interpor recurso com efeito suspensivo à Segunda Seção do CARF.

Citando decisões administrativas, afirma não ter validade a autuação lavrada ao arrepio da legislação pertinente e da jurisprudência pátria, consolidadas no sentido de que o Ato Cancelatório é o único procedimento capaz de afastar a isenção da entidade, sendo a única seara onde tal discussão é cabível.

Requer, assim, a extinção das autuações lavradas, sem o julgamento de mérito.

Em seguida, passa a discorrer acerca da ilegitimidade passiva, advinda da desconstituição do Termo de Parceria firmado entre o Município de Uberlândia e a Fundação Maçônica.

Nesse sentido, afirma que a legalidade da “suposta obrigação municipal de repasse dos valores atinentes à quota patronal” está sendo questionada, por força da Ação Civil Pública nº 2004.38.03.004.938-3, interposta pelos Ministérios Públicos Federal e Estadual, já citada, cuja sentença declara a nulidade dos contratos estabelecidos entre o Município e a Fundação, pelo que é impossível impingir àquele a sujeição passiva solidária pretendida.

Alega que, de acordo com a referida sentença: a) a Fundação não perdeu a qualidade de entidade beneficente de assistência social e que, enquanto subsistir a certificação que lhe foi conferida, se encontra beneficiada pela isenção; b) ao longo da execução dos contratos e termos de parceria, a Fundação aumentou seu patrimônio com valores relativos à cota de isenção; e c) o Município não seria o real beneficiário da isenção,

posto que os bens eventualmente adquiridos pela Fundação, com recursos públicos ou verbas de isenção, deveriam ser destinados ao INSS ou à União, posto se tratar de tributo federal, caso a mesma houvesse perdido sua certificação.

Por conseguinte, “pela ausência de requisito formal de identificação do contribuinte”, diante da ilegitimidade apresentada, requer a nulidade da autuação e sua extinção, sem julgamento de mérito.

Argui, em seguida, a inaplicabilidade da responsabilidade solidária em razão da incompetência do auditor fiscal para atribuí-la.

Isso porque considera não ter o Município participado da situação definida em lei como fato gerador do tributo e que, em se tratando de descumprimento de obrigações previdenciárias, é necessária lei específica que estabeleça a responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, II, do CTN, conforme decisão que transcreve.

Destaca que, de acordo com o próprio Relatório Fiscal, os processos protocolizados junto ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, atinentes à renovação do CEBAS, ainda estão sob análise.

Conclui que, nos termos da IN RFB nº 971, de 2009, art. 233, §7º, os recursos interpostos têm efeito suspensivo, de forma que, nos termos do §5º do art. 3º da Lei nº 11.457, de 2007, a auditoria fiscal tem competência para autuar a Fundação somente após o trânsito em julgado dos referidos processos e caso este decidam pelo indeferimento da renovação do certificado.

Alega, por outro lado, o efeito confiscatório da multa aplicada e a necessidade de sua redução, sob pena de ofensa ao art. 150, IV, do CTN.

Ainda, alega a necessidade de perícia, mediante procedimento de exibição de documentos da Fundação Maçônica, considerando que não detinha o poder de gerência sobre os pagamentos questionados, e que lhe seja dada vista da referida documentação, para que possa indicar assistente técnico e formular os quesitos a serem respondidos, em analogia ao art. 355, do CPC, sob pena de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Afirma juntar os documentos obtidos junto à Secretaria de Saúde, relativos ao período autuado.

Por fim, requer: a suspensão da exigibilidade do crédito apurado; a nulidade das autuações e sua consequente extinção sem julgamento de mérito; a intimação da Fundação para apresentação de documentos e a abertura de vista, para que possa se manifestar em relação a estes; a redução do valor da multa aplicada; e a produção de todas as provas em direito admitidas, notadamente pericial e documental.

Foi juntado o documento Relação dos Códigos de Natureza Despesa, exercício 2013; Relação de Empenhos, de 01/01/2010 a 31/12/2010; Relação de Empenhos, de 01/01/2011 a 31/12/2011; Relação de Empenhos, de 01/01/2012 a 31/12/2012; Relação de Empenhos, de 01/01/2013 a 31/12/2013.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Juízo de Fora/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 4303/4331 – PDF págs. 4302/4330):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

ISENÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. NÃO ATENDIMENTO.

O não atendimento dos requisitos legais para a fruição da isenção das contribuições previdenciárias e devidas a outras entidades e fundos obriga a entidade ao seu recolhimento.

DIREITO ADQUIRIDO A REGIME JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Não há direito adquirido a regime jurídico tributário.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO.

Não cabe apreciação, pela instância administrativa, de alegações de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos em vigor, a qual incumbe ao Poder Judiciário.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

No processo administrativo fiscal, as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 28/04/2015, conforme declaração de fl. 4364 (PDF pág. 4363) e apresentou recurso voluntário às fls. 4499/4516 (PDF págs. 4498/4515), em 28/05/2015.

De igual modo, o responsável solidário foi devidamente intimado da decisão da DRJ em 17/04/2015, conforme AR de fls. 4366/4367 (PDG págs. 4365/4366) e apresentou recurso voluntário às fls. 4369/4408 (PDF págs. 4368/4407), em 19/05/2015.

Quanto às suas razões, em ambos os recursos voluntários são basicamente reiterados todos os argumentos das suas respectivas impugnações, bem como os pedidos.

Das Contrarrazões da UNIÃO (Fazenda Nacional)

A UNIÃO (Fazenda Nacional), devidamente intimada acerca do presente processo, em 26/06/2015, mediante despacho de encaminhamento de fl. 4547 (PDF pág. 4546), apresentou CONTRARRAZÕES de fls. 4548/4568 (PDF págs. 4547/4567).

Inicialmente, relata a síntese dos fatos.

Posteriormente, dá continuidade ao relatar o fato de não ser competência do CARF analisar as inconstitucionalidades relativas ao tema da regulamentação da imunidade tributária da cota patronal por meio de lei ordinária, suscitadas pelo responsável solidário, além de informar que não existem as inconstitucionalidades apontadas pelo ente municipal quanto a isso, pois a ele não assiste nenhuma razão quando afirma que sua regulamentação deveria se dar exclusivamente pela via da lei complementar, tendo em vista que a Lei 8.212/91, durante o tempo da vigência do art. 55, e agora a Lei 12.101/2009 são normas aptas a estipular requisitos que deveriam ser observados pelas entidades que promovem a assistência social e que, quando a Constituição Federal faz referência à lei, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar, quando requerida, sempre o será expressamente.

Ademais, apresenta decisão do STF a qual conclui que as condições materiais para o gozo da imunidade são matéria reservada à lei complementar, mas que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades, como a necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidade de fins filantrópicos, são matéria que pode ser tratada por lei ordinária.

Ato contínuo, indaga a desnecessidade de se aguardar o julgamento final do PAF 10675.000658/2008- 06 (relativo ao cancelamento da isenção) e da competência da RFB para a lavratura dos autos de infração.

Quanto ao suposto reconhecimento judicial de que a FMMS não perdeu a qualidade de entidade beneficente, afirma que, ao contrário do alegado pelo Município Solidário, não houve apreciação judicial quanto à legitimidade da certificação da FMMS como entidade filantrópica e beneficente. Neste ponto, colacionou trechos da sentença proferida nos autos da Ação Civil Pública nº 2004.38.03.004938-3, indicando que tal matéria sequer foi conhecida na referida ação em razão da prejudicialidade pugnada pelo Ministério Público Federal (autor da ação).

Neste ponto, destacam-se os seguintes argumentos (fls. 4562/4563 – PDF 4561/4562):

51. Também não foi objeto da ACP, nem da sentença a questão da (des)necessidade de ato cancelatório de isenção, na vigência da Lei 12.101/09, como pressuposto do lançamento tributário, de modo que não há nenhuma consequência para o presente julgado quanto ao o que ficou decidido na ACP relativamente à certificação e/ou à manutenção da isenção.

52. Finalmente, é de ser ter presente que, nos termos do art. 118 do CTN, não pode haver dúvidas de que o fato de terem sido considerados nulos os contratos administrativos celebrados entre o município de Uberlândia e a FMMS não é capaz de afastar sua responsabilidade solidária quanto aos débitos previdenciários ora cobrados.

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.

53. A decretação judicial de que os contratos firmados entre as partes eram nulos limita-se à esfera administrativa, não servindo, até mesmo sob pena de se permitir às partes

locupletarem-se de sua própria torpeza, para afastar a realização do fato gerador de obrigações tributárias ou para eximir de responsabilidade tributária quem tenha incorrido em algumas das hipóteses legalmente previstas de responsabilização.

Em último tópico da peça processual Fazendária, é relatado acerca do descumprimento dos requisitos legais da imunidade por parte da RECORRENTE, dando razão a autoridade lançadora ao concluir pela cassação da imunidade desta, pela inobservância aos requisitos legais que regulamentam a imunidade da cota patronal previstos no art. 29 da Lei 12.101/09, especificando as seguintes acusações:

- i) não exerce atividade beneficente e gratuita, mas atividade de cessão de mão-de-obra para o município de Uberlândia.
- ii) as gratuidades concedidas em assistência social e bolsas de estudo são irrisórias se comparadas aos recursos aplicados nos convênios/contratos na área de saúde.
- iii) não possui o Cebas desde 21.08.2010, em virtude do encerramento da validade do certificado concedido no processo 71010.001932/2007-83.
- iv) não vem aplicando integralmente suas rendas, recursos e eventual superávit integralmente nos seus objetivos institucionais, pois cessaram os repasses da contribuição previdenciária pelo município de Uberlândia.

Afirma que “*a cessão onerosa de mão-de-obra praticada como verdadeira atividade-fim por entidades que se pretendem beneficentes de assistência social, em regra, desvirtua a promoção de assistência social beneficente, violando o disposto na Lei 12.101/09*” (fl. 4565 – PDF 4564). Assim, ponderou ser óbvio que estas atividades extras, alheias às finalidades assistenciais das entidades, não podem assumir proporções, nem formas, que desvirtuem a própria natureza da entidade beneficente de assistência social:

67. Na hipótese em testilha, ao fim e ao cabo, a atividade fim da FMMS, ao invés de ser a benemerência, transmutou-se na cessão de mão-de-obra desonerada em virtude da imunidade da cota patronal, clara situação em que se distorce o propósito da constitucional de imunidade.

Por fim, requer que seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

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 nº 8.212/1991. Assim, em Despacho de fl. 4574/4576 (PDF págs. 4573/4575), 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 nº 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. fls. 4577/4578 (PDF Págs. 4576/4577).

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.

Ambos os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos legais, razões por que deles conheço.

Como pontuado, a FMMS teve a imunidade cancelada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/UBE nº 32/2008, de 15/07/2008, em virtude do descumprimento dos incisos II e V do artigo 55 da Lei 8.212/91 (assim como do art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009, em vigor para os fatos geradores a partir de 30/11/2009). Referido ato cancelatório é objeto do processo nº 10675.000658/2008-06 e encontra-se apenso ao processo nº 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 nº 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 nº 7.237/2010, arts. 44 e 45 (fl. 1191 do processo nº 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 nº 10675.000658/2008-06), motivo pelo qual elaborou o seguinte quadro (fl. 1225 do processo nº 10675.000658/2008-06):

Legislação	Lei nº 8.212/91	MP nº 446/08	Lei nº 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 também nos termos da Lei nº 12.101/2009 e, conseqüentemente, não faz jus à isenção, por não estar certificada, e em face do não atendimento ao requisito contido no art. 29, inciso II, da citada lei.

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 nº 10970.720019/2013-85 e 10.970.720020/2013-18.

Saliente-se que, com a edição do já citado Decreto nº 7.237/2010 (posteriormente revogado pelo Decreto nº 8.242/2014), o qual regulamenta a Lei nº 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 concluisse (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.

Conseqüentemente, 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 nº 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.

I. PRELIMINAR

I.1. 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 Termo de Intimação de fl. 4346 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.

I.2. Da Ilegitimidade Passiva da Contribuinte

Alega a RECORRENTE principal que sua “isenção” tributária jamais foi efetivamente caçada, posto que interpôs recurso voluntário no processo administrativo nº 10675.000658/2008-06, cujo objeto seria a manutenção da isenção tributária concedida à FMMS. Logo, no seu entender, enquanto aquele processo não for resolvido, a entidade permaneceria desobrigada de recolher as contribuições para seguridade social.

Ato contínuo, defende a impossibilidade da Receita Federal do Brasil conceder, manter ou revogar isenção previdenciária, sendo tal atividade de competência exclusiva do CNAS. Assim, considerando que perante o CNAS a RECORRENTE ainda é uma entidade de assistência social, é imperioso reconhecer que a Receita Federal deve aceitar essa classificação, impedindo o surgimento da obrigação tributária ora combatida.

Concluiu a RECORRENTE que, em razão da ausência de trânsito em julgado do PAF administrativo nº 10675.000658/2008-06 e da ausência de competência da RFB para afastar uma isenção reconhecida pelo CNAS, ela seria parte ilegítima para figurar no polo passivo da presente obrigação tributária (fls. 4503/4507).

De início, destaca-se que a falta de coerência dos argumentos apresentados pela RECORRENTE dificulta a análise de sua peça recursal. Isto porque, ainda que providos, nenhum dos argumentos apresentados pela Fundação teriam como consequência o reconhecimento de sua ilegitimidade passiva. A existência de um processo administrativo tramitando com – supostamente – o mesmo objeto deste caso não altera a sujeição passiva do lançamento, ao passo que a suposta ilegitimidade da RFB para afastar a isenção seria causa de nulidade da autuação, e não de ilegitimidade passiva da parte.

De todo modo, os argumentos apresentados não merecem acolhida.

Como mencionado pela Fazenda Nacional nas contrarrazões apresentadas, com a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009 houve mudança significativa no processo de verificação dos requisitos necessários para gozo da imunidade constitucional, extinguindo-se a necessidade de um ato declaratório de reconhecimento da imunidade e, de igual modo, de um processo administrativo prévio de cancelamento da isenção. Portanto, verificado o descumprimento dos

requisitos para o gozo da isenção, bastaria à fiscalização efetuar o lançamento do tributo que entende devido, ocorrendo a suspensão automática da imunidade, conforme determina o art. 32, §1º, da Lei nº 12.101/2009:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da **Receita Federal do Brasil** lavrará o **auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.** (Vide ADIN 4480)

§ 1º **Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.**

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

Saliente-se que o §1º do mencionado artigo foi declarado inconstitucional pelo STF (sem modulação de efeitos) quando do julgamento da ADI 4480, cuja decisão transitou em julgado em 24/04/2021. A decisão final plenária do STF foi no seguinte sentido:

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e **declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009**, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello.

- Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

- Acórdão, DJ 15.04.2020.

Importante transcrever trechos do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião a fim de esclarecer que o dispositivo julgado inconstitucional foi o §1º do art. 32 e não a norma prevista no *caput*:

Cumprer registrar que, no meu entender, o *caput* do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do *caput* do artigo 32:

(...)

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, *in verbis*:

(...)

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “*suspensão automática*” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

(grifos nossos)

Assim, entendo que mencionada decisão do STF não traz reflexos no presente caso, pois este lançamento foi embasado no Ato Declaratório Executivo DRF/UBE n.º 032, de 15/07/2008 que cancelou o benefício fiscal da RECORRENTE. Ou seja, não houve a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, como prevê o §1º do art. 32 da Lei n.º 12.101/2009.

O Relatório Fiscal deixa claro que o fato determinante para o lançamento foi o Ato Declaratório Executivo DRF/UBE n.º 032, de 15/07/2008, o qual foi alvo de recurso por parte da RECORRENTE (processo n.º 10675.000658/2008-06). Por não estar definitivamente julgado, referido processo foi devolvido à DRF Uberlândia, para que fosse verificado o cumprimento dos requisitos da isenção, nos termos do art. 32 da Lei n.º 12.101/2009 (dispositivo cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF), “*uma vez que a verificação do cumprimento dos requisitos legais para o gozo da isenção da contribuição patronal previdenciária deve estar embasada na lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em obediência ao caput do art. 144, do CTN*” (fl. 517 – PDF 516).

Neste sentido, transcreve-se os seguintes trechos do Relatório Fiscal:

III - CANCELAMENTO DA ISENÇÃO:

Em procedimento fiscal realizado na entidade, relativa ao período de 1999 a 2006, foi emitida Informação Fiscal em 29/08/2007, onde se concluiu pela necessidade de se representar ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) em face do descumprimento dos requisitos contidos no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, bem como emitir ato cancelatório da isenção previdenciária.

(...)

O recurso contra o ato cancelatório foi protocolizado em 21/08/2008 e dirigido ao então Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atualmente denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda, para julgamento.

Através do Despacho n.º 2302223, de 31/10/2012, oriundo da 3ª Câmara - 2ª Turma Ordinária, o processo foi devolvido à DRF Uberlândia, para que fosse verificado o cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, aplicando-se a legislação vigente à época do fato gerador, uma vez que não estava definitivamente julgado na esfera administrativa.

O processo retornou ao CARF em seguida, onde permanece aguardando julgamento.

(grifos nossos)

Como já exposto, nesta nova análise, a autoridade fiscal entendeu que, à luz da Lei n.º 12.101/09, a FMMS não faz jus à isenção, por não estar certificada e em face do não atendimento ao requisito contido em seu art. 29, inciso II, conforme o quadro elaborado na nova Informação Fiscal (fl. 1225 do processo n.º 10675.000658/2008-06), o qual colaciona-se, novamente, abaixo:

Legislação	Lei nº 8.212/91	MP nº 446/08	Lei nº 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

Sendo assim, no presente caso, não houve suspensão automática do direito à isenção, mas sim uma constatação de que a situação anterior (que culminou no Ato Cancelatório da isenção em 2008) permanece existente e que os fatos determinantes são considerados descumprimento dos requisitos estabelecidos pelo art. 29 da Lei nº 12.101/09 para fins da imunidade pretendida.

O fato de constar, no sítio do INSS, “a informação de que a recorrente continua a usufruir da isenção” (como alegado à fl. 4505 – PDF 4504) apenas corrobora a constatação de que não houve, no caso, a suspensão automática do direito à isenção. Mas isso não significa dizer que o Fisco deveria aguardar o julgamento final do processo envolvendo o Ato Cancelatório para, se for o caso, proceder com o lançamento dos créditos tributários. Isto porque não poderia a autoridade fiscal deixar de lavrar o presente auto de infração sob pena de o período ser atingido pela decadência, sendo certo que eventual decisão favorável à RECORRENTE no processo nº 10675.000658/2008-06 trará reflexos neste e nos outros lançamentos oriundos do mesmo Ato Cancelatório; por outro lado, mantido o cancelamento da isenção, os créditos tributários correspondentes já restarão lavrados.

Deixar de lavrar o auto de infração não é uma opção da autoridade fiscal, que deve efetuar o lançamento quando verificar a ocorrência do fato gerador, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No que diz respeito ao argumento de que a RFB não teria competência para cancelar a isenção, tal linha de argumentação vai de encontro a disposição expressa do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, anteriormente transcrito (cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF).

Como pode observar, a legislação determina expressamente que em caso de descumprimento dos requisitos elencados, caberá à fiscalização da Secretaria da Receita Federal lavrar o auto de infração. Portanto, há competência para o citado órgão efetuar o lançamento.

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE

I.3. Alegação de Impossibilidade de Efetuar o Lançamento em Virtude do PAF n.º 10675.000658/2008-06.

Nesta mesma linha de argumentação, a Responsável Solidário alega a nulidade do lançamento em razão do efeito suspensivo conferido ao recurso interposto em face do Ato Cancelatório da isenção.

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 obstante o lançamento dos tributos que a fiscalização entender como devidos. Sobre o tema, destaco recente acórdão da Câmara Superior:

DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO OU INTERRUÇÃO. 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 solidário.

I.4. Da assunção integral dos eventuais débitos pela Prefeitura Municipal de Uberlândia

Em apertada síntese, defende a RECORRENTE que havia firmado um contrato com a Prefeitura Municipal de Uberlândia para administração das unidades de saúde do município. Neste contrato, restou acordado que a Secretaria Municipal de Saúde (integrante do Município de Uberlândia) seria responsável pela admissão e alocação de pessoal. Alega a RECORRENTE que por força deste contrato, a prefeitura de Uberlândia quem se responsabilizaria pelo pagamento das verbas e encargos trabalhistas, bem como pelas contribuições previdenciárias eventualmente incidentes. Para comprovar suas alegações, transcreve trechos do Contrato nº 263/2010.

Por conta destes motivos, conclui que seria a Prefeitura Municipal de Uberlândia quem deveria responder pelos débitos previdenciários ora cobrados.

Tal argumentação não merece prosperar, posto que esbarra frontalmente na determinação contida no art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes

De igual modo, entende a jurisprudência do CARF:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PROCURAÇÃO. ART. 123 DO CTN. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração cumpre com todos os requisitos constantes do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não incorre em nenhuma das causas de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma. O instrumento particular de procuração não torna o procurador co-titular da conta. **Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à**

Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (CARF. Acórdão n.º 2202-005.492. sessão 10/9/2019)

A previsão contratual apresentada poderia ser utilizada, apenas, para fins de uma reparação cível da RECORRENTE em face da Municipalidade, mas nunca para alterar a sujeição passiva da obrigação tributária.

Por mais que a RECORRENTE tenha firmado contrato com o Município de Uberlândia determinando que este último ficaria responsável pelo pagamento das verbas trabalhistas dos seus empregados, inclusive assumindo eventual débito previdenciário, tal acordo não tem o condão de alterar a sujeição passiva das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de trabalho.

No presente caso, o lançamento diz respeito as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salário, portanto, será o sujeito passivo, na condição de contribuinte, aquele que possuir a condição de empregador, nos termos do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991. Considerando que foi a RECORRENTE quem efetivou as contratações, ela permanece na condição de contribuinte do tributo, respondendo pelo presente auto de infração.

Como será adiante demonstrado, o fato do Município ser beneficiário efetivo das contribuições apenas lhe atribuiu a condição de solidário, mas não retirou a RECORRENTE do polo passivo da obrigação tributária.

II. MÉRITO

II.1. 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 n.º 2.028/DF e no RE 566.622/RS, por se tratar de limitação ao poder de tributar estabelecida pela própria constituição.

No entanto, como exposto, a autoridade fiscal apoiou-se no Ato Declaratório Executivo DRF/UBE n.º 032, de 15/07/2008 (que cancelou o benefício fiscal da RECORRENTE), e apontou que a FMMS não demonstrou que cumpria os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/91 para fazer jus à imunidade das contribuições previdenciárias.

Por não estar definitivamente julgado o processo envolvendo o Ato Cancelatório da isenção (processo n.º 10675.000658/2008-06), o mesmo foi devolvido à DRF Uberlândia para que fosse verificado o cumprimento dos requisitos da isenção conforme a lei vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (Lei n.º 12.101/2009), “*uma vez que a verificação do cumprimento dos requisitos legais para o gozo da isenção da contribuição patronal previdenciária deve estar embasada na lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em obediência ao caput do art. 144, do CTN*” (fl. 517 – PDF 516).

Nesta nova análise, repita-se, a autoridade fiscal entendeu que, à luz da Lei n.º 12.101/09, a FMMS não faz jus à isenção, por não estar certificada e em face do não atendimento ao requisito contido em seu art. 29, inciso II, conforme o quadro elaborado na nova Informação Fiscal (fl. 1225 do processo n.º 10675.000658/2008-06):

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

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

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 n.º 02, que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 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. N.º 02, que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 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 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 8.212/91, 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 Zavascki 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 n.º 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 espraia 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 n.º 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 Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, acrescidos pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei n.º 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 benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (instituídas 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 forma do art. 29, 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.**

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 atuação decorreu da constatação de eventual descumprimento de um dos requisitos previstos em lei complementar, qual seja: a não aplicação dos recursos da entidade benéfico 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. 4385 – PDF 4384); uma cópia da sentença foi acostada às fls. 4427/4457 (PDF 4426/4456). 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 Maçônica fere de morte o procedimento fiscal ora objurgado, o qual, indubitavelmente, está eivado de nulidade frente a notória ilegitimidade passiva do Município*” (fl. 4391 – PDF 4390).

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. 4435/4436 – PDF 4434/4435). 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 (fls. 513/514 – PDF 512/513):

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. Cumpre ressaltar que, em outros lançamentos oriundos de fiscalizações anteriores (cujos processos estão sob minha relatoria e apreciados nesta mesma sessão de julgamento), tal vedação aplicada pela autoridade fiscal teve como fundamento também 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.º 3.272:

"PARECER/CJ N.º 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 n.º 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 nº 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.

Como relatado pela autoridade fiscal, “*as despesas da entidade com a folha de pagamento de salários dos trabalhadores que atuam na área de saúde representavam mais de 98% do total dessas despesas*” (fl. 527 – PDF 526). Tal fato indica a grande volume de mão de obra cedida ao Município de Uberlândia, demonstrando que a situação tratava-se de um legítimo contrato oneroso de cessão de mão de obra.

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.

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

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;

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 nº 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 (fls. 524/525 – PDF 523/524):

Conclusão: Dado que a atividade principal da Fundação Maçônica 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.

Como exposto, na ADI 4480, o STF entendeu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 29, por este ajustar-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”).

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. 515/516 (PDF 514/515).

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, entendo que houve violação ao art. 14, inciso II do CTN, circunstância que enseja o afastamento da imunidade as contribuições previdenciárias.

II.2. Da responsabilidade solidária

Em consulta ao tópico XIX do Relatório Fiscal (fls. 534/536 – PDF 533/535) e com o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 4065/4067 – PDF 4034/4066), observa-se que a fiscalização entendeu por responsabilizar o Município de Uberlândia, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

Nas defesas, o responsável, alega, em síntese, que não poderia ter sido responsabilizado com base neste fundamento legal, posto que não se enquadra na definição jurídica de pessoa 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 bem, 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 n.º 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 n.º 2402-005.697, julgado em 14.03.2017. Grifou-se.)

A própria Receita Federal do Brasil, ao editar o Parecer Normativo Cosit n.º 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 n.º 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 despreza 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. 4065/4067, 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 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.”

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 Maçonica Manoel dos Santos se vir obrigada por força de decisão judicial final e irreversível 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.

II.3. Multa de ofício - 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.

Saliente-se que o presente processo envolve competências a partir de 01/2010, quando já estavam em pleno vigor as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009 à Lei nº 8.212/91, sobretudo a multa de ofício única de 75% do art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430/96

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

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

Sendo assim, não há que se falar, portanto, em qualquer aplicação de retroatividade benigna de lei ao presente processo.

Portanto, a aplicação da multa de 75% questionada pelo RECORRENTE, decorre de expressa previsão legal, não podendo ser afastada, sob pena de responsabilidade funcional, conforme determina o parágrafo único do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, nada a prover neste ponto.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim