



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

Processo n° 11060.724243/2012-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.141 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente HOSPITAL DE CARIDADE DR. ASTROGILDO DE AZEVEDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade sem prejuízo para a parte, quanto mais se houve no processo administrativo tributário total garantia ao contraditório e ampla defesa.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGRA GERAL

A contagem do prazo decadencial para o exercício do direito de crédito pelo Fisco segue a regra do artigo 173, inciso I, do CTN. Havendo pagamento antecipado, mesmo que insuficiente, do tributo sujeito ao lançamento por homologação e inexistindo dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo deverá ser realizada na forma prescrita pelo art. 150, § 4º, do CTN. No caso em apreço não houve o pagamento antecipado e portanto, aplicam-se as disposições do artigo 173, inciso I, do CTN.

QUESTÕES COM TRANSITO EM JULGADO. NÃO CONHECIMENTO.

Questões já discutidas em processo específico e com trânsito em julgado no próprio CARF não devem ser conhecidas em processo distinto.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. MULTA GFIP.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A multa deverá ser recalculada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 32A da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e decadência (com base no art. 150, § 4º, do CTN). Por maioria de votos, não conhecer do recurso quanto ao direito a imunidade. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira (Relator), José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado) e Marcelo Vasconcelos de Almeida. No mérito, por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso para recalcular a multa de mora com base na redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, dada pela Lei 11.941/2009, e recalcular a multa por descumprimento de obrigação acessória até a competência 11/2008, com base na redação do artigo 32A da Lei 8.212/1991. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira (Relator) e Eduardo Tadeu Farah (Presidente). Designado para elaboração do voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. Realizou sustentação oral pelo contribuinte o Sr. Jorge Anderson Corte Real, CRA/RS 17.904.

Eduardo Tadeu Farah - Presidente.

Carlos Henrique de Oliveira - Relator.

Carlos Alberto Mees Stringari - Redator designado.

EDITADO EM: 23/06/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Henrique de Oliveira, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos Cesar Quadros Pierre, Ana Cecilia Lustosa da Cruz. Presente ao julgamento a Procuradora da Fazenda Nacional Sara Ribeiro Braga Ferreira

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/06/2016 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 2

3/06/2016 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por CARLOS HENRIQUE

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 04/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de crédito previdenciário referente a contribuições sociais da empresa, as devidas ao custeio do seguro acidente de trabalho e aos terceiros, decorrentes de suspensão da isenção de entidade beneficente por descumprimento dos requisitos legais para fruição do benefício constitucional.

O procedimento fiscal foi instaurado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal, MPF nº 10.1.03.00-2010-00508-1, do qual o contribuinte teve ciência pessoal em 20 de janeiro de 2011 (efls 2503).

O contribuinte foi pessoalmente cientificado do lançamento tributário, relativo às competências 01/2007 a 12/2011, em 26 de dezembro de 2012, conforme se verifica no TEAF de efolhas 6259.

Informa ainda a autoridade notificante que em 21 de março de 2012, a Recorrente foi intimada, em outro procedimento fiscal, a manifestar-se sobre o cumprimento dos requisitos exigidos para que a entidade, aqui Recorrente, usufruísse da isenção da quota patronal das contribuições previdenciárias. **Como decorrência desse procedimento fiscal foi emitido em 17 de julho de 2012, Termo de Notificação Fiscal suspendendo o gozo do benefício da imunidade tributária no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2011. Esses atos administrativos estão consubstanciados no processo digital de nº 11060.722784/2012-84**

O procedimento fiscal autorizado pelo MPF supra identificado, embaixador do lançamento tributária que aqui se analisa, culminou na constituição de **crédito tributário** no valor originário de R\$ 91.691.990,52, consolidado em 26/12/2012, constituídos em quatro autos de infração referentes aos DEBCAD's **37.302.147-0** e **51.017.002-1** relativos à quota patronal e SAT, e **37.302.148-8** e **51.017.003-0** relativos à outras entidades e fundos. O descumprimento da correspondente obrigação acessória (informação em GFIP), CFL 68, foi lançado por meio do DEBCAD **37.302.146-1**

A autoridade lançadora no relatório fiscal, após discorrer sobre a legislação aplicável às entidades beneficentes, apresenta a explicação dos procedimentos que culminaram na perda da isenção e conseqüente constituição do crédito tributário (efls. 5433):

"No que se refere ao direito à isenção de contribuições sociais destinadas a Seguridade Social, estabelecia o art. 55 da lei 8.212/91 que a entidade beneficente de assistência social atendesse, cumulativamente, dentre outros requisitos os seguintes: II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, ao regulamentar a concessão e revogação da

emissão de Informação Fiscal na qual deveriam ser relatados os fatos que determinariam a perda da isenção.

§ 8º O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:

- se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinaram a perda da isenção;

- a pessoa jurídica de direito privado beneficente será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

III- apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso; e

IV- cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficente terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social. (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

Com a vigência da Lei 12.101, de 27/11/2009 (DOU de 30/11/2009) que passou a disciplinar inteiramente a matéria, inclusive revogando o art. 55 da Lei 8.212/91. E o Decreto 7.237, de 21/07/2010, que regulamenta a Lei 12.101/2009 e revoga art. 206 do Decreto 3.048/99.

No novo ordenamento acima citado, deixou de haver a previsão dos Atos Declaratórios de Concessão e de Revogação da Isenção, conforme se verifica do art. 32 e parágrafos da Lei 12.101/2009, verbis:

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.

§ 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

Como, também, o Decreto 7.237/2010, explicita nos seu artigo 42 e parágrafos 1º a 3º:

Art. 42. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 40, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, devendo relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1o Durante o período a que se refere o caput, a entidade não terá direito à isenção, e o lançamento correspondente terá como termo inicial a data de ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2o A entidade poderá impugnar o auto de infração no prazo de trinta dias, contados de sua intimação.

§ 3o O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

Diante do exposto, e considerando o rito do processo administrativo fiscal vigente, informamos que deixamos de emitir a Informação fiscal e o Ato Cancelatório subsequente, e passamos a relatar no presente relatório as irregularidades que levaram a perda da isenção das contribuições previdenciárias pela entidade.

V - DA PERDA DA ISENÇÃO

O HCAA apresentou as GFIPs dos anos 2007 a 2011 como isenta da cota patronal e terceiros, conforme previsto em lei, tendo informado que é uma entidade beneficente de assistência social.

No exercício do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº. 1010300.2010.00508.1, iniciamos ação fiscal junto ao HCAA em 20/01/2011. Como resultado, verificamos que o HCAA não observou os requisitos legais para que a mesma pudesse usufruir o benefício de isenção das Contribuições previdenciárias no período de 01/2007 a 12/2011.

Neste aspecto, lavramos o presente Relatório de Fiscalização, que é parte integrante e inseparável dos Autos de Infração DEBCAD 37.302.146-1, 37.302.147-0, 37.302.148-8, 51.017.0021 e 51.017.003-0, no qual relatamos os fatos que determinam a suspensão do benefício da isenção, em atendimento ao disposto nos artigos 55 da Lei nº. 9.812, de 24/07/1991, 28 da Medida Provisória 446, de 07/11/2008 e 29 da Lei 12.101, de 27/11/2009.

Os fatos ocorridos no período acima mencionado foram caracterizados pela fiscalização como infração ao disposto no artigo 55, incisos III a V da Lei nº. 8.212, de 24/07/2001, no artigo 28, incisos II, III, VII e VIII da Medida Provisória 446, de 07/11/2008 e no artigo 29, incisos II, IV e V da Lei 12.101, de 27/11/2009.

Os fatos ocorridos encontram-se exhaustivamente pormenorizados no Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84, que é parte integrante e inseparável do Termo de Notificação Fiscal de suspensão do benefício de imunidade tributária, cientificado o HCAA em 17/07/2012, pelo A. Fiscal da Receita Federal do Brasil Marcelo Figueiredo de Azevedo Júnior, os quais foram anexados ao presente Processo.

"Como explicitado no parágrafo anterior, os fatos ocorridos que deram causa a suspensão da isenção da cota patronal da contribuição social previdenciária já foram exhaustivamente pormenorizados no Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84, nos ateremos a citar OS itens do relatório de fiscalização com pequena descrição, enquadrando nos incisos do artigo 55 da Lei nº. 8.212, de 24/07/2001, nos incisos do artigo 28 da Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 e nos incisos do artigo 29 da Lei 12.101, de 27/11/2009, infringidos.

Item 3.1. do Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84 -

IMPORTAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS MÉDICOS CEDIDOS A EMPRESAS TERCEIRIZADAS E SUAS IMPLICAÇÕES EM RELAÇÃO AOS REQUISITOS DISPOSTOS NO ARTIGO 14, INCISOS I E II DO CTN

Verificamos que o HCAA, quando da importação de equipamentos, equipamentos estes cuja utilização foi TRANSFERIDA/CEDIDA, mediante sua locação às empresas DIX, RSM e IRV (pessoas jurídicas com fins lucrativos), incorreu em DESACORDO ao disposto no artigo 55, inciso V da Lei n.º. 8.212/91, no artigo 28, inciso III e VIII da Medida Provisória n.º 446/2008, no artigo 29, incisos II e V da Lei n.º. 12.101/09.

Tais fatos implicam na SUSPENSÃO do direito a isenção das contribuições previdenciárias patronais nos anos de 2006 a 2008, nos termos do artigo 32, § 1º da Lei n.º. 12.101/2009.

Item 3.2. do Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84

TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS E SUAS IMPLICAÇÕES EM RELAÇÃO AOS REQUISITOS DISPOSTOS NO ARTIGO 14, INCISOS I E II DO CTN

Verificamos que a existência de diversas clínicas particulares que utilizam a área física e os equipamentos cedidos pelo HCAA através de contratos de terceirização da prestação de serviços médicos, o fato de o Hospital ter assumido o custo com a construção da edificação e a instalação de equipamentos onde atualmente está localizada a empresa RSM, com investimentos de R\$ 5.981.914,09 para que a referida clínica particular pudesse INICIAR suas atividades em 07/2008, assim como a construção do empreendimento denominado "Policlínica Provedor Wilson Aita", que até 31/12/2011 havia custado R\$ 41.829.029,22 ao Hospital, demonstram o DESVIRTUAMENTO de sua FINALIDADE, voltada para a PROMOÇÃO, proteção e recuperação da saúde, bem como o DESVIRTUAMENTO de seu PATRIMÔNIO, o qual deve ser aplicado INTEGRALMENTE na MANUTENÇÃO e DESENVOLVIMENTO de seus objetivos institucionais, em DESACORDO com o disposto nos artigos 2º, 3º e 11 do Estatuto Social, no artigo 55, incisos III e V da Lei n.º 8.212/91, no artigo 28, inciso II e V da Medida Provisória n.º 446/2008, e no artigo 29, inciso II e V da Lei n.º 12.101/09.

Tais fatos implicam na SUSPENSÃO do direito a isenção das contribuições previdenciárias patronais nos anos de 2006 a 2008, nos termos do artigo 32, § 1º da Lei n.º. 12.101/2009

Item 3.3. do Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84

DESVIRTUAMENTO DO CONCEITO DE GRATUIDADE E INEXATIDÃO NO REGISTRO DE DESPESAS COM GRATUIDADES E SUAS IMPLICAÇÕES EM RELAÇÃO AOS REQUISITOS DISPOSTOS NO ARTIGO 14, INCISOS II E III DO CTN

Verificamos, que o HCAA, ao efetuar as transferências de inadimplências e de custos gerais de internação para as contas de resultado de despesas com gratuidades, bem como ao considerar atendimentos para pacientes particulares que não podem ser considerados como pessoas carentes e serviços médicos prestados por empresas terceirizadas como despesas com gratuidades, os quais resultaram no SIGNIFICATIVO montante de R\$ 27.441.250,12 de acréscimos INDEVIDOS de contas contábeis a título de gratuidade nos

anos de 2004 a 2011, apresentado no Anexo 21, incorreu em DESACORDO ao disposto no artigo 55, incisos III e V da Lei nº. 8.212/91, no artigo 28, inciso III e VII da Medida Provisória nº 446/2008 e no artigo 29, incisos II e IV da Lei nº. 12.101/09.

Tais fatos implicam na SUSPENSÃO do direito a isenção das contribuições previdenciárias patronais nos anos de 2004 a 2011, nos termos do artigo 32, § 1º da Lei nº. 12.101/2009.

Item 3.4. do Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84

-INEXATIDÃO NO REGISTRO DE RECEITAS COM SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO E SUAS IMPLICAÇÕES EM RELAÇÃO AO REQUISITO DISPOSTO NO ARTIGO 14, INCISO III DO CTN

Verificamos que o HCAA ASSUMIU na Resposta de 18/05/2012 ter deixado de contabilizar em contas de resultado de receitas, a serem computadas na determinação do lucro operacional dos anos de 2007 e 2008, os depósitos bancários no montante de R\$ 1.133.602,47, recebidos da PMSM como subvenção para o custeio de 22 profissionais médicos previstos no Convênio nº. 062, de 17/06/2007, e em seu 1º Termo Aditivo, de 29/10/2007, em DESACORDO ao disposto no artigo 392, inciso I do RIR/99, no Parecer Normativo CST nº. 112/78, no Item 10.19.2.3 da NBC nº. T 10.19, aprovada pela Resolução CFC nº. 877/00, no artigo 14, inciso III do CTN, no artigo 55, inciso V da Lei nº. 8.212/91, no artigo 28, inciso VII da Medida Provisória nº 446/2008 e no artigo 29, inciso IV da Lei nº. 12.101/09.

Tais fatos implicam na SUSPENSÃO do direito a isenção das contribuições previdenciárias patronais nos anos de 2007 a 2008, nos termos do artigo 32, § 1º da Lei nº. 12.101/2009.

Item 3.5. do Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84

ALUGUEL DE TERRENO À EMPRESA ALT E SUAS IMPLICAÇÕES EM RELAÇÃO AOS REQUISITOS DISPOSTOS NO ARTIGO 14, INCISOS I E II DO CTN

O HCAA sempre SOUBE que o imóvel localizado à Rua Gaspar Martins, 1478 seria sublocado pela empresa ALT à empresa DE FRANCE, uma vez que a Cláusula 6ª do contrato firmado em 06/03/2006 (fls. 2334 e 2335) estabelece que o imóvel a ser construído sobre o terreno locado poderia ser utilizado pelo locatário no comércio de REVENDA DE AUTOMÓVEIS, podendo o locatário SUBLOCAR o imóvel SEM consentimento prévio do HCAA.

Entendemos que o HCAA possuía plenas condições de construir no imóvel atualmente ocupado pela empresa DE FRANCE as edificações necessárias para a prestação de serviços médicos voltados para a promoção, proteção e recuperação da saúde, os quais representam a sua FINALIDADE, disposta no artigo 3º de seu Estatuto Social (fls. 569 a 578).

Entretanto, o HCAA optou por favorecer ENORMEMENTE seu ex-Diretor Administrativo, tendo efetuado a locação de imóvel localizado em área NOBRE da cidade de Santa Maria - RS à empresa ALT, pelo valor IRRISÓRIO de R\$ 200,00, o que demonstra que o mesmo DESVIRTUOU o seu patrimônio, disposto no artigo 11 de seu Estatuto

Social (fls. 569 a 578), deixou de atender os requisitos dispostos no artigo 14, incisos I e II do CTN para a manutenção de sua imunidade tributária, quais sejam: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Redação dada pela Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001) (inciso I); aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (inciso II), bem como deixou de atender os requisitos dispostos no artigo 55, inciso V da Lei n.º 8.212/91, no artigo 28, inciso III da Medida Provisória n.º 446/2008 e no artigo 29, inciso II da Lei n.º 12.101/09 para a manutenção da isenção à CPP, de que a EBAS aplicasse integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Além disso, o HCAA, ao ASSUMIR que deixou de registrar em conta de resultado de receita com aluguéis o montante de R\$ 972,00 de aluguéis devidos pela empresa ALT no período de 04/2008 a 03/2009, de acordo com o Anexo 24, incorreu em DESACORDO ao disposto no artigo 14, inciso III do CTN, de que a EBAS, para assegurar sua imunidade tributária, deve manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Tais fatos implicam na SUSPENSÃO do direito a isenção das contribuições previdenciárias patronais nos anos de 2006 a 2011, nos termos do artigo 32, § 1º da Lei n.º 12.101/2009.

Item 3.6. do Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84

O ENVOLVIMENTO DO HCAA NO ÂMBITO DA OPERAÇÃO FARISEU E SUAS IMPLICAÇÕES EM RELAÇÃO AOS REQUISITOS DISPOSTOS NO ARTIGO 14, INCISOS I E II DO CTN

Em consonância com o entendimento da Polícia Federal exposto no RP/IPL n.º 389/2004 (fls. 24 a 106), verificamos que o HCAA, ao efetuar pagamentos no montante de R\$ 168.000,00 pelos serviços prestados pelas empresas BM ASSESSORIA EM ADMINISTRAÇÃO e BM APOIO EM ADMINISTRAÇÃO no período de 22/06/2007 a 26/12/2011, os quais estão mais para serviços de LOBISTA do que para os serviços de consultoria previstos nos contratos de 13/06/2007 e 01/09/20 por utilizar parte de seus recursos em um esquema ILÍCITO para a obtenção FRAUDULENTA de renovações de seus CEBAS junto ao CNAS, o que implicou no DESVIRTUAMENTO de sua FINALIDADE, voltada para a PROMOÇÃO, proteção e recuperação da saúde, bem como no DESVIRTUAMENTO de seu PATRIMÔNIO, o qual deve ser aplicado INT ORALMENTE na MANUTENÇÃO e DESENVOLVIMENTO de seus objetivos institucionais, de acordo com o disposto nos artigos 2º, 3º e 11 de seu Estatuto Social (fls. 569 a 578).

Além disso, o HCAA deixou de atender os requisitos dispostos no artigo 14, incisos I e II do CTN para a manutenção de sua imunidade tributária, quais sejam: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Redação dada pela Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001) (inciso I); aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (inciso II), bem como deixou de atender os requisitos dispostos no artigo 55, inciso V da Lei n.º 8.212/91, no artigo 28, inciso III e VIII da Medida Provisória n.º 446/2008 e no artigo 29, incisos II e V da Lei n.º 12.101/09 para a manutenção da isenção à CPP, de que a EBAS aplicasse integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais e não distribuiu resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto.

Tais fatos implicam na SUSPENSÃO do direito a isenção das contribuições previdenciárias patronais nos anos de 2007 a 2011, nos termos do artigo 32, § 1º da Lei n.º. 12.101/2009.

Item 3.7. do Relatório de Fiscalização do processo 11060.722784/2012-84

A REMUNERAÇÃO DO EX-DIRETOR EXECUTIVO ALFREDO LONGHI E SUAS IMPLICAÇÕES EM RELAÇÃO AOS REQUISITOS DISPOSTOS NO ARTIGO 14, INCISOS I E II DO CTN

Para o gozo da imunidade, as instituições de assistência social, tais como o HCAA, estão obrigadas a atender os requisitos dispostos no artigo 12, § 2º da Lei n.º. 9.532, de 10/12/1997, sendo que a alínea "a" dispõe quanto à NÃO remuneração, por qualquer forma, de seus DIRIGENTES pelos serviços prestados.

A restrição à remuneração de dirigente das entidades imunes disposta no artigo 12, § 2º, alínea "a" da Lei n.º. 9.532/97 não constava do CTN. Entretanto, o descumprimento de tal requisito pode ser considerado como uma distribuição disfarçada de lucros, em afronta ao disposto no artigo 14, inciso I do CTN.

Ademais, o artigo 55, inciso IV da Lei n.º. 8.212/91 dispõe que para usufruir a isenção da CPP, os DIRETORES, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores da EBAS NÃO podem ser remunerados e NÃO podem usufruir vantagens ou benefícios a qualquer título.

Sendo assim, verificamos que o HCAA incorreu em DESACORDO ao disposto no artigo 4º, § 3º da IN/SRF n.º 113/98, no artigo 14, inciso I do CTN e no artigo 55, inciso IV da Lei n.º. 8.212/91.

Adicionalmente, o HCAA contabilizou a débito da conta de resultado "Viagens e Ajuda de Custo" (códigos 3104003 e 4020203019), do grupo "Despesas Administrativas" (código 3104) e da conta de resultado "Reclamatória Trabalhista" (código 4020102010), do grupo "Despesas com Pessoal" (código 40201), os montantes de R\$ 3.154,35 e R\$ 13.000,00, no total de R\$ 16.154,35 de despesas E NECESSÁRIAS com o Sr. ALFREDO LONGHI no período de 25/09/2009 a 23/08/2011, em DESACORDO ao disposto no artigo 14, incisos I e II do CTN e no artigo 55, inciso Vda eir. 8.212/91.

Tais fatos implicam na SUSPENSÃO do direito a isenção das contribuições previdenciárias patronais nos anos de 2004 a 2011, nos termos do artigo 32, § 1º da Lei n.º. 12.101/2009." (negritos originais, sublinhados nossos)

Consta explicitamente do Relatório Fiscal (fls 5441), que os créditos tributários foram apurados nas folhas de pagamento apresentadas pelo contribuinte, GFIP's entregues no código 639, na qual constava somente as contribuições descontadas dos segurados e das remunerações declaradas em RAIS.

Informa ainda a autoridade Fiscal que procedeu o lançamento, por tipo de levantamento, a saber (fls. 5440):

"Os fatos geradores de contribuição previdenciária apurados no desenvolvimento da auditoria fiscal, foram classificados por Tipo de Levantamento; levando-se em consideração o período ao qual ocorre o tipo de multa menos severa, e conjugados ainda com a natureza da

contribuição a ser apurada, de modo a emitir autos de infração distintos em: a) contribuição da empresa, inclusive RAT para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (antigo seguro acidente do trabalho) e adicionais por exposição a agentes nocivos, e ainda, b) contribuição da empresa devida a outras entidades (Terceiros), conforme segue:

LEVANTAMENTO A - Remuneração de Segurado Empregado e contribuinte individual - para apuração das contribuições cujos fatos geradores não foram declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), incidente sobre a remuneração do segurado "Empregado" e do contribuinte individual, relativamente ao período 01/2007 a 11/2008, período em que a entidade não fazia jus à isenção da Quota Patronal (FPAS 515).

LEVANTAMENTO A2 - Remuneração de Segurado Empregado e contribuinte individual - para apuração das contribuições cujos fatos geradores não foram declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) incidente sobre a remuneração do segurado "Empregado" e do contribuinte individual, relativamente ao período 12/2008 a 12/2011, período em que a entidade não fazia jus à isenção da Quota Patronal (FPAS 515).

LEVANTAMENTO B - Remuneração de Segurado Empregado exposto a agentes nocivos - para apuração das contribuições cujos fatos geradores não foram declarados em GFIP incidente sobre a remuneração do segurado "Empregado", relativamente ao período 01/2007 a 11/2008, período em que a entidade não fazia jus à isenção da Quota Patronal. (FPAS 515).

LEVANTAMENTO B2 - Remuneração de Segurado Empregado exposto a agentes nocivos - para apuração das contribuições cujos fatos geradores não foram declarados em GFIP incidente sobre a remuneração do segurado "Empregado", relativamente ao período 12/2008 a 12/2011, período em que a entidade não fazia jus à isenção da Quota Patronal. (FPAS 515).

LEVANTAMENTO C - Remuneração de Segurado empregado localizado em obras de construção civil - para apuração das contribuições incidente sobre a remuneração do segurado "empregado", cujos fatos geradores não foram declarados em GFIP, relativamente ao período 01/2007 a 11/2008, período em que a entidade não fazia jus à isenção da Quota Patronal. (FPAS 507).

LEVANTAMENTO C2 - Remuneração de Segurado empregado localizado em obras de construção civil - para apuração das contribuições incidente sobre a remuneração do segurado "empregado", cujos fatos geradores não foram declarados em GFIP, relativamente ao período 12/2008 a 12/2011, período em que a entidade não fazia jus à isenção da Quota Patronal. (FPAS 507).

O contribuinte teve ciência pessoal do lançamento tributário, relativo às competências 01/2007 a 12/2011, em 26 de dezembro de 2012, conforme se verifica no TEAF de efolhas 6259.

Inconformado, apresentou tempestivamente, em 27 de janeiro de 2013, impugnação (efls .6267).

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) proferiu o acórdão 10-42.968 (fls 6290), pela qual manteve na íntegra o lançamento tributário. A decisão restou assim ementada:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

O direito à isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal está condicionado, ao cumprimento cumulativo dos requisitos exigidos pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 e artigo 28 da Medida Provisória nº. 446/2008, sendo que o não atendimento a qualquer de tais requisitos autoriza a suspensão da isenção e o lançamento dos créditos tributários, no período correspondente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONEXÃO. JULGAMENTO CONJUNTO.

As normas que regem o processo administrativo fiscal não trazem a previsão de julgamento conjunto de processos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 DECADÊNCIA.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas, em matéria decadencial, aos prazos estabelecidos Código Tributário Nacional, contados da ocorrência do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme tenha havido, ou não, antecipação de pagamento parcial, respectivamente.

Em relação às multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, o prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, haja vista a impossibilidade de antecipação do pagamento da exigência quando da ocorrência da infração.

MULTA. RETROATIVIDADE

A aplicação da multa obedece a legislação de regência, retroagindo a lei posterior somente no caso de ser mais benéfica para o contribuinte.

Impugnação Improcedente"

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 04 de abril de 2013 (AR de fls. 6319), o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls 6326), em 06 de maio de 2013, tempestivamente portanto.

Na peça recursal, manifesta sua inconformidade, repetindo os argumentos da impugnação e requer a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa e insubsistentes os lançamentos. São, resumidamente, seus argumentos:

- Nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa da Recorrente, uma vez que antecipou-se ao julgamento do processo matriz, no qual se discute especificamente a insubsistência da cassação da imunidade ;

- é entidade beneficente de assistência social e de promoção e recuperação da saúde, mantendo e renovando seu CEBAS há 41 anos e Declaração de Utilidade Pública Federal há 44 anos e Registro no CNAS desde 1951, não tendo fins lucrativos há 109 anos. Por tudo isso goza de imunidade tributária referente aos impostos nos termos do artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal ;

- goza também da isenção das contribuições previdenciárias nos termos do artigo 195, § 7º, da Carta Magna, nos termos da jurisprudência uniforme do STF;

- cumpre os requisitos cumulativamente do artigo 14 do CTN e os da Lei de Custeio da Previdência (artigo 55) e os previstos no artigo 29 da Lei nº 12.101/09;

- comprovou, periodicamente, o atendimento aos requisitos legais com a apresentação do Relatório Anual de Atividades, Balanços e demais demonstrativos contábeis, sendo ainda mais completos os entregues à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria

- requer a nulidade de primeira instância em razão do descumprimento dos §§ 9º e 10º do artigo 32 da Lei nº 9.430/96 que estabelece que "as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente";

- que a suspensão da imunidade é ilegal, por pretensa inobservância das disposições do artigo 14 do CTN. Porém a suspensão da imunidade resultou da publicação do Ato Declaratório Executivo DRF/STM nº 29 de 10/09/12, contra o qual foi interposta contestação, ainda não julgada.

- que segundo a Lei nº 12.101/09, a constatação do descumprimento dos requisitos para o gozo deve ser precedida de representação da RFB ao Ministério da Saúde, e somente após o cancelamento da certificação pelo Ministério é estarão cumpridos os requisitos para o lançamento tributário.

- que todos os fatos que levaram à suspensão da imunidade foram refutados e nenhum deles é suficientemente forte ou verdadeiro para sustentar a decretação da suspensão da imunidade;

- após atacar os pontos que embasaram a suspensão da isenção (fls 6339/6341), alega decadência parcial do lançamento relativa ao período de 01 a 12 de 2007, em face da contagem do prazo decadencial das contribuições previdenciárias estar prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN;

- apontou equívocos na exigência fiscal, em especial quanto à multa aplicável pois o § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela MP nº 449/08, cabendo somente a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96

O recurso vem a ser conhecido pela 1ª Turma da 3ª Câmara desta 2ª Seção, que, em sessão de 10 de março de 2015, por meio da Resolução 2301-000.526, converte o julgamento em diligência para que se anexe cópia do Relatório Fiscal do processo 11060.722784/2012-84 e cópias das decisões sobre o ADE nº 29/12.

Tais peças foram anexadas, dentre elas destacamos a decisão consubstanciada no Acórdão 1202-001.201, de 24 de setembro de 2014, prolatado pela 2ª TO da 2ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho, abaixo ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPJ. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE.

Caracterizado o descumprimento de requisito previsto no CTN, art. 14, inciso III, suspende-se a imunidade ao IRPJ, prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

O prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador somente nos casos em que, cumulativamente, (a) o contribuinte efetuar pagamento antecipado do respectivo crédito tributário e (b) não estiverem presentes as hipóteses de dolo, fraude e simulação.

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

Não havendo sólidos e inquestionáveis elementos comprobatórios da ocorrência de específica atitude dolosa fraudulenta, retira-se a qualificadora de multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CSLL, PIS E CO FINS. ISENÇÃO. DESATENDIMENTO DE REQUISITOS. RITO APLICÁVEL.

Constatado que a entidade não atendeu aos requisitos para gozo de isenção, a fiscalização relatará os fatos que demonstram o não atendimento e lavrará o auto de infração ao período correspondente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ IRPJ E CSLL. LUCRO REAL. REQUISITOS. ESCRITURAÇÃO DO LALUR.

Não tendo o sujeito passivo apresentado Lalur, descabe a apuração de resultados com base no lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO LUCRO REAL. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

A aplicabilidade do regime não-cumulativo é condicionada à apuração do IRPJ com base no lucro real.

HOSPITAIS E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

Os hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, estão sujeitos à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a totalidade das receitas auferidas, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, sendo vedado a essas entidades a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços, bem como a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa dos mencionados produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS HOSPITAIS E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE.

ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

Os hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, estão sujeitos à incidência cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre a totalidade das receitas auferidas, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, sendo vedado a essas entidades a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços, bem como a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa dos mencionados produtos."

Cientificado do cumprimento da diligência e da juntada dos documentos, o Recorrente se manifesta, tempestivamente, reiterando os argumentos de seu recurso e requerendo a nulidade da decisão de primeira instância e o enfrentamento do presente Recurso após a decisão do processo principal.

É o relatório do necessário.

Conselheiro Relator Carlos Henrique de Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, como se verifica inclusive da Resolução prolatada pela 1ª Turma da 3ª Câmara, e portanto passo à apreciação.

Trata-se de retorno de diligência na qual foi solicitado a juntada das decisões de primeiro e segundo graus administrativo relativo ao processo de suspensão da imunidade tributária da Entidade Recorrente. Tais decisões, cujas ementas transcreveu-se no relatório acima, mantiveram a suspensão decidida pela DRF Santa Maria/RS.

Cumprida a diligência requerida e devidamente cientificada a Recorrente, analisemos o Recurso Voluntário na ordem da apresentação das alegações.

DA ENTIDADE RECORRENTE - IMUNE DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A Recorrente reitera sua condição de entidade imune de contribuições sociais. Alega que tal condição decorre da manutenção e renovação contínuas de CEBAS e Declaração de Utilidade Pública Federal, além de registro no CNAS.

Alega também que tal condição decorre do cumprimento do requisito da apresentação do Relatório Anual de Atividades, Balanços e demais demonstrativos contábeis à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria.

Não obstante as alegações, entendo serem os requisitos mencionados, por si só, insuficientes.

Além de cumpri-los, as entidades para fruírem a imunidade prevista no artigo 150, VI, 'c', e aquela que mais nos interessa no caso concreto, a do artigo 195, § 7º, ambos da Carta Magna, devem cumprir os requisitos legais.

É justamente a verificação desse cumprimento, ou descumprimento segundo a Fiscalização, sobre a qual versa o lançamento tributário vergastado.

Tais argumentos já foram enfrentados no processo principal (11060.722784/2012-84), julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, cujo excerto abaixo foi retirado do voto condutor da decisão (fls 6475), em face de minha total concordância com as razões de decidir apresentadas:

"Tais certificações, todavia, no entender desta relatoria, por si só não são absolutas para garantir os benefícios fiscais em tela, uma vez que a legislação de regência, especialmente a Lei nº 9.532/97, art. 12, a Lei nº 9.430/96, art. 32, a Lei nº 8.212/91, art. 55 e a Lei nº 12.101/2009, art. 29, autorizam a fiscalização a provar eventual descumprimento dos requisitos exigidos para a fruição dos benefícios de imunidade/isenção e, se for o caso, a decretação de seu cancelamento e a constituição das exigências fiscais pertinentes. Diante disso, salvo melhor juízo, as certificações exibidas não vedam o procedimento fiscal instaurado." (negritamos)

Nesse sentido, não havendo, nesse ponto, nenhum fato provado pelo contribuinte que contrarie as alegações da Fiscalização, entendo não caber razão ao Recorrente, nesse ponto.

DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega a Recorrente ao pleitear a nulidade da decisão de primeira instância:

"Conforme previsto nos §§ 9º e 10 do art. 32 da Lei nº 9.430/96, que estabelece procedimentos nos casos de suspensão de imunidade/isenção, "as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente".

Também, o § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 sugere que os lançamentos formalizados contra o mesmo sujeito passivo, quando a comprovação dos pretensos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, podem ser objeto de um único processo.

Evidentemente, no caso, não é essencial que os Autos de Infração sejam inseridos em um único processo. O que se questiona aqui é a realização do julgamento de processo decorrente antes do julgamento do processo principal.

Embora não haja previsão legal direta acerca da possibilidade de sobrestamento do processo administrativo, no caso, por não serem mutuamente excludentes as tramitações do processo matriz com o processo decorrente, por questão de lógica e coerência o processo decorrente deve aguardar o julgamento do processo matriz. Afinal, o decidido no lançamento principal também deve ser estendido ao processo decorrente em vista da estreita correlação de causa e efeito entre eles existente"

Como bem mencionado pelo Recorrente, tanto a Lei nº 9.430/96 quanto o Decreto 70.235/72 não são peremptórios quanto a formalização em um mesmo processo, indicando um procedimento que por vezes, no interesse da Administração Tributária, pode não se realizar. Tal interesse deve ser observado, sempre na confluência entre os princípios que regem o processo administrativo tributário - dentre os quais o contraditório e a ampla defesa - quando há motivo determinante para tal exceção.

É o que observo no caso em concreto. O julgamento administrativo, no mais das vezes, é realizado por câmaras especializadas em cada tributo administrado pela Receita Federal do Brasil. Com tal especialização, além da óbvia qualidade do julgamento, obtém-se maior produtividade e portanto menor tempo de duração do processo até seu trânsito em definitivo. Mister realçar que tal especialização não ocorre somente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como também nas turmas das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Com essa motivação e com a certeza da inexistência de prejuízo ao contribuinte em face da total possibilidade de defesa - constatável pelos conteúdos das impugnações e recursos apresentados - e da garantia do contraditório, não observou nenhum dos requisitos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 que trata das nulidades no processo administrativo.

Mister não olvidar que o julgamento do processo principal já tramitou pela duas instâncias, tendo sido reconhecida a procedência da suspensão determinada. Tal processo se encontra, na presente data, aguardando julgamento de Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente quanto à forma de apuração do lucro real e à multa qualificada, pela egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário nessa parte.

DA ILEGAL SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

No entender da Recorrente a suspensão da imunidade quanto às contribuições previdenciárias contrariou as disposições da Lei 12.101/2009, pois tal suspensão deve ser precedida por representação da RFB ao Ministério da Saúde.

Não se pode concordar com tal argumentação. O artigo 32 da Lei 12.101/2009 é de claríssima redação e determina que constatado o descumprimento dos requisitos, a fiscalização deve lavrar o auto de infração correspondente, cabendo à entidade o direito ao contraditório nos termos do processo administrativo fiscal. Vejamos a letra da lei:

"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.

§ 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." (destaques nossos)

Os ditames legais foram estritamente seguidos no caso em tela. Houve a fiscalização, precedida pela expedição de Ato Declaratório Executivo que determinou a suspensão da imunidade e conseqüente lavratura dos autos de infração cabíveis, tudo consoante se observa no relatório acima produzido. O devido processo administrativo fiscal segue o rito determinado pelo Decreto nº 70.235/72.

Por essas razões não se pode concordar com a ilegalidade arguída nesse ponto.

Passando as questões de mérito que motivaram a suspensão da isenção, ou seja o descumprimento dos requisitos apontados pela Fiscalização, a Recorrente os recorda, sinteticamente, em seu recurso (fls 6337):

"a) Importação dos equipamentos médicos cedidos a empresas terceirizadas e suas implicações em relação aos requisitos dispostos no artigo 14, incisos I e II do CTN

b) Terceirização dos serviços médicos e suas implicações em relação aos requisitos dispostos no artigo 14, incisos I e II do CTN;

c) Desvirtuamento do conceito de gratuidade e inexatidão no registro de despesas com gratuidades e suas implicações em relação aos requisitos dispostos no artigo 14, incisos II e III do CTN;

d) Inexatidão no registro de receitas com subvenções para custeio e suas implicações em relação aos requisitos dispostos no artigo 14, inciso III do CTN;

e) Aluguel de terreno à empresa ALT e suas implicações em relação aos requisitos dispostos no artigo 14, incisos I e II do CTN;

f) Envolvimento do HCAA no âmbito da operação Fariseu e suas implicações em relação aos requisitos dispostos no artigo 14, incisos I e II do CTN;

g) Remuneração do ex-Diretor Executivo Alfredo Longhi e suas implicações em relação aos requisitos dispostos no artigo 14, incisos I e II do CTN."

Passando a combatê-los, individualmente e na ordem apresentada, argumenta

(fls 6339):

"Nesse panorama, defendendo seu legítimo direito à imunidade tributária, o HCAA alegou, quanto à acusação da letra "a", acima referida, que a utilização de equipamentos médicos importados é matéria que está sendo discutida perante o Poder Judiciário, razão pela qual descabe seu exame na via administrativa

Ademais, a terceirização de serviços é um moderno mecanismo que propicia a eficiência administrativa e econômica, não admitindo o enquadramento, ainda mais quando desacompanhada de uma mínima análise de seus resultados, nas disposições dos incisos I e II do art. 14 do CTN, isto é, como procedimento vedado às entidades que fruem de imunidade tributária.

Por outro lado, se o desenvolvimento do serviço prestado pelo Hospital exige equipamentos importados, e se estes contribuem no tratamento de pessoas carentes, tais compras devem ser incentivadas, tudo em prol do atendimento eficiente e eficaz.

Afinal, o que deve ser combatido é o desequilíbrio entre inversões com atendimento a carentes e os benefícios fiscais fruídos em vista da isenção, e não a modernização dos equipamentos e o aperfeiçoamento dos métodos de atendimento.

Quanto ao argumento fiscal de "terceirização dos serviços médicos" ("b"), o Impugnante já argumentou (fls. 5315 /

5316), o que ora se reafirma, que tal terceirização visa a objetivos essenciais ao bom atendimento do HCAA, como, por exemplo, a oferta de serviços de alta complexidade e tecnologia a um custo mais reduzido. Também, defendeu que a terceirização dos serviços não retira o caráter de filantropia, nos termos dos preceitos constitucionais e da legislação em vigor. Por fim, relatou que não existe absolutamente nenhuma prova ou mesmo qualquer indício de que o ora Recorrente distribuiu parcela de seu patrimônio ou renda, a qualquer título, ou de que não aplicou integralmente no país seus recursos para manutenção dos objetivos institucionais."
(destaques nossos)

Em que pese a estranheza do investimento realizado para que outrem opere as instalações e equipamentos do contratante, vez que a terceirização dos serviços em regra é realizada para minimizar custos do contratante, entregando à prestadora de serviços toda a responsabilidade do fazer, restando ao tomador a única responsabilidade de pagar, não há nos autos a comprovação de que houve distribuição de patrimônio ou renda da Recorrente às empresas prestadoras.

Nesse sentido, não se pode concordar - sem conteúdo probatório robusto trazidos ao autos - com os argumentos da fiscalização quanto ao desvirtuamento do PATRIMÔNIO ou RENDA da Recorrente quando da terceirização.

Haveria desvirtuamento do patrimônio se os equipamentos adquiridos fossem cedidos ou transferidos a terceiros, afastando aquele que tem a propriedade de tal patrimônio de seu uso e gozo. A terceirização como se pode inferir dos autos, se dá nos estabelecimentos do Contribuinte (cuja construção, aliás, é tida como desvirtuamento de finalidade pela Autoridade Fiscal), e mais, os serviços são prestados no interesse da Entidade, serviços de saúde, com o uso desses equipamentos, sem os quais, por óbvio, os serviços não poderiam ser realizados. Nesse sentido, vejo uso e gozo pela Recorrente, claro que por intermédio do prestador de serviço.

Quanto à transferência de renda, esta só se pode asseverar, se a margem de lucro do Hospital, for muito inferior aquela que ele obteria se ele mesmo realizasse os serviços. Veja que tal afirmação depende de uma análise tanto nos custos da tomadora de serviços quanto na prestadora de serviços, ainda mais ao se recordar que tal análise demandaria ainda a observação dos custos de imobilização nos quais a Recorrente incidiu.

Nada disso foi juntado aos autos pelo Fisco, o que, por ser ponto fundante de suas alegações, ou seja, ponto constitutivo de seu direito, deveria ser provado pelo Auditor Fiscal.

Mister ressaltar que tal entendimento é o mesmo constante do voto do Acórdão 1202-001.201, prolatado pela 2ª TO da 2ª Câmara desta 2ª Seção, que manteve a suspensão da isenção:

"Nesse panorama, se analisada a arguição da recorrente, deve-se reconhecer que a terceirização de serviços é legal, admitida inclusive por instituições imunes, e até sugerida no âmbito administrativo, conforme conclusões emanadas do XIV

Congresso Nacional das Santas Casas e Hospitais Filantrópicos, reproduzidas no recurso voluntário:

“Para que os hospitais filantrópicos não tenham problemas trabalhistas com seus médicos é melhor que tentem a contratação dos profissionais através de empresas jurídicas, como clínicas, pois assim em vez de se contratar o médico, contratase a clínica e a vinculação se torna civil e não trabalhista”.

Por outro lado, caso fosse efetiva a acusação da fiscalização, de que as terceirizadas estariam se beneficiando com lucros exorbitantes, estaria superada a argumentação da recorrente. Porém, embora fossem apontados, isoladamente, muitos números, não há provas efetivas de que os contratos, nesse aspecto, favoreciam as terceiras empresas.

E não há como negar o peso que a fiscalização e o acórdão recorrido, atribuíram à questão.

Isso pode ser observado, por exemplo, pelo entendimento descrito na parte em que o voto a quo justificou a manutenção da multa qualificada, cuja fraude estaria espelhada, principalmente, na terceirização. Diz o voto condutor: “Dos fatos de que fiscalização lançou mão para qualificar a multa, o que mais chama a atenção é ter o interessado aplicado uma vultosa parcela de seu patrimônio à formação de estruturas destinadas à prestação de serviços médicos. Adicionalmente, dotou de pessoal próprio. No entanto, apesar de todo esse esforço, em vez de explorar diretamente essas estruturas – repito, criadas com recursos e pessoal próprios, cedeu seu uso a terceiros, cessão essa que redundou na obtenção de alguma receita por parte do interessado, porém em um valor muito inferior ao volume de receitas obtidas pelos terceirizados exploradores. A meu ver, esse tipo de operação é, como diz a fiscalização, fraudulento, na medida em que serviu para uma disfarçada distribuição para terceiros de resultados do interessado”.

(...)

Ante essas considerações, especialmente por imprecisos os números, por pertencerem à entidade as estruturas e por legais os procedimentos de terceirização dos serviços relatados, não há como declarar infringidos, pelos aspectos em tela, os incisos I e II do art. 14 da Lei nº 5.172/66 (CTN). (destacamos)

Por todo o exposto, não se verifica a motivação da suspensão da isenção quanto a estes pontos, isto é a cessão de equipamentos médicos importados e a terceirização dos serviços médicos.

Passando ao item 'c' das alegações da Recorrente, que versa sobre "o desvirtuamento do conceito de gratuidade e inexatidão do registro de despesas com gratuidade", além da afirmação da Entidade que superou as gratuidades legalmente exigidas, encontramos os seguintes argumentos(fl's 6340):

"Nesse passo, a Defesa aponta ainda regulamentação atual, trazida na esteira da Lei nº 12.101/2009, destacando a Portaria

"M/MS n.º 1.970/2011 (Ministério da Saúde), específica para as entidades de saúde, que introduziu "regras mais amenas ao cumprimento dos procedimentos de Certificação (CEBAS) e ao alcance da desoneração de Contribuições Sociais" (fl. 5320). Inclusive, conforme já arguido, quanto à prestação de gratuidades, essas regras mais amenas estão sendo aplicadas **"com efeito retroativo"** pelo Ministério da Saúde (assim como pelo MEC e MDS) nos exames dos processos anteriores a 2009" (fl. 5321)."

Nesse ponto não podemos dar razão à Recorrente.

Segundo, consta do Relatório Fiscal (fls 5437), houve "*transferências de inadimplências e de custos gerais de internação para as contas de resultado de despesas com gratuidades, bem como ao se considerar atendimento para pacientes particulares que não podem ser considerados como pessoas carentes e serviços médicos prestados por empresas terceirizadas como despesas de gratuidade*" sendo que tais lançamentos constam do anexo 21 do Relatório Fiscal do processo principal.

Ora, a Recorrente não se contrapõe, faticamente, contra tais lançamentos, se limitando a argumentar que cumpriu os limites de gratuidade com sobras e que o Ministério da Saúde relativizou as regras quanto às prestações de gratuidades. Não há comprovação de fato modificativo ou impeditivo da alegações fiscais.

A Recorrente incide no mesmo erro das alegações não comprovadas quanto a imputação fiscal, ao se insurgir contra a "inexatidão no registro de receitas com subvenção para custeio". Vejamos suas alegações (mesma fls 6340):

"*Já quanto ao item "d" ("inexatidão no registro de receitas com subvenções para custeio")*, o HCAA alegou que a inoportunidade de registro desses valores em Receita não fez base de cálculo à gratuidade em nenhum exercício. Ainda assim, reconheceu que pode ter havido equívoco procedimental em relação à escolha do grupo contábil para registro, sendo utilizadas contas de passivo e não de resultado. Entretanto, salientou que, mesmo com o recálculo de gratuidades (fl. 5327), o HCAA teve aplicações em gratuidade superior ao exigido na legislação competente."

Aqui impende ressaltar que a própria Recorrente reconhece a omissão quanto ao reconhecimento da receita da subvenção, o que torna a questão incontroversa e patente o descumprimento da legislação, em especial quanto ao disposto.

A escrituração contábil e regular, e portanto exata, é ponto crucial para a fruição das isenções tributárias. Somente com tal metodologia, pode a Administração Tributária verificar o cumprimento dos ditames legais para o gozo da vantagem fiscal. Toda a legislação de regência sobre o tema exige da entidade isenta, com rigor, tal procedimento. Tanto assim o é que a Lei nº 8.212/91, 12.101/09 e o próprio CTN, fixando-nos somente na legislação que nos afeta mais diretamente, contém tal disposição.

Não obstante, não se pode acatar a alegação de que, mesmo ao se recalcularem a receita, houve o atingimento do mínimo legal de gratuidade a ser ofertado pela entidade, uma vez que o próprio cálculo das gratuidades ofertadas deve ser revisto consoante nosso entendimento exarado no ponto anterior do voto.

Ao não apresentá-lo, e por isso tê-lo desconsiderado, não se pode concordar com sua utilização para validar o presente tópico.

Logo, se verifica o descumprimento do presente requisito, consubstanciado no item 'd' acima.

Quanto ao aluguel do terreno à empresa ALT, item 'e' acima, a Recorrente alega ser o negócio lícito e sem vedação legal em face dos efeitos econômicos ocorridos, com geração de receita aplicada no seu desiderato estatutário.

Porém entendo que tal locação contém ilegalidade flagrante, posto que firmada com empresa de seu diretor. Vejamos as alegações fiscais:

"O HCAA sempre SOUBE que o imóvel localizado à Rua Gaspar Martins, 1478 seria sublocado pela empresa ALT à empresa DE FRANCE, uma vez que a Cláusula 6ª do contrato firmado em 06/03/2006 (fls. 2334 e 2335) estabelece que o imóvel a ser construído sobre o terreno locado poderia ser utilizado pelo locatário no comércio de REVENDA DE AUTOMÓVEIS, podendo o locatário SUBLOCAR o imóvel SEM consentimento prévio do HCAA.

Entendemos que o HCAA possuía plenas condições de construir no imóvel atualmente ocupado pela empresa DE FRANCE as edificações necessárias para a prestação de serviços médicos voltados para a promoção, proteção e recuperação da saúde, os quais representam a sua FINALIDADE, disposta no artigo 3º de seu Estatuto Social (fls. 569 a 578).

Entretanto, o HCAA optou por favorecer ENORMEMENTE seu ex-Diretor Administrativo, tendo efetuado a locação de imóvel localizado em área NOBRE da cidade de Santa Maria - RS à empresa ALT, pelo valor IRRISÓRIO de R\$ 200,00, o que demonstra que o mesmo DESVIRTUOU o seu patrimônio, disposto no artigo 11 de seu Estatuto Social (fls. 569 a 578), deixou de atender os requisitos dispostos no artigo 14, incisos I e II do CTN para a manutenção de sua imunidade tributária, quais sejam: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Redação dada pela Lei Complementar n.º. 104, de 10/01/2001) (inciso I); aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (inciso II), bem como deixou de atender os requisitos dispostos no artigo 55, inciso V da Lei n.º.8.212/91 e no artigo 29, inciso II da Lei n.º. 12.101/09 para a manutenção da isenção à CPP, de que a EBAS aplica-se integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Além disso, o HCAA, ao ASSUMIR que deixou de registrar em conta de resultado de receita com aluguéis o montante de R\$ 972,00 de aluguéis devidos pela empresa ALT no período de 04/2008 a 03/2009, de acordo com o Anexo 24 ao Relatório de Fiscalização (fls. 5072 a 5308), incorreu em DESACORDO ao disposto no artigo 14, inciso III do CTN, de que a EBAS, para assegurar sua imunidade tributária, deve manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão"

“A fiscalização não pode se sobrepor ao exame de questões fáticas probatórias submetidas ao Judiciário, tanto na esfera civil como criminal. Até porque, não há julgamento definitivo em tais ações, pelo contrário, a Ação Civil Pública seque teve juízo de valor sobre o seu recebimento, enquanto que a ação penal está apenas na fase de instrução e julgamento” (fl. 6111).

De fato, compulsando o amplo relatório fiscal (fls. 5072 a 5308), não ficou comprovado, nas explanações em pauta, o envolvimento efetivo do HCAA ou de seus diretores nas denúncias formuladas.

Nesse panorama, as alusões fiscais a pretensos ilícitos não podem ser tidas como caracterizadoras de ilegalidades capazes de sustentar a suspensão da imunidade/isenção do HCAA.
(destaques nossos)

Por concordamos em tudo e por tudo com o voto do Conselheiro Relator, não vemos motivos nesse ponto que ensejem a suspensão da isenção da Recorrente.

Por fim, caminhando para o item 'g', remuneração do Ex-Diretor Alfredo Longhi, consta do recurso voluntário as seguintes alegações:

"Por fim, quanto ao item (g) "remuneração do ex-Diretor Executivo Alfredo Longhi", refere o ora Recorrente (fl. 5332) que o Sr. Alfredo Longhi ingressou no HCAA como Diretor Administrativo empregado, depois contratado na sua pessoa jurídica ALT Assessoria e Consultoria de Empresas Ltda.

Portanto, jamais o mencionado empregado exerceu a função de dirigente estatutário a quem se direciona a vedação remuneratória de que trata o art. 3º, VIII, do Decreto nº 2.536/98. Esse direcionamento específico também consta na Lei nº 12.101/2009 (art. 29, inc. I) que veda remuneração de Diretores "em razão das competências, funções ou atividades que sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos" (sublinhamos). Idêntica redação foi assumida pelo Decreto regulamentador dessa nova Lei - Decreto nº 7.237/2010 - em seu art. 40, inc.I. Este elenco normativo repete ipsis litteris a regra vedatória de remuneração do citado art. 3º, VIII do Decreto nº 2.536/98, vigente à época."

Embora o entendimento deste julgador seja pela impossibilidade de remuneração de quaisquer diretores da entidades que usufruem das imunidades condicionais postas pela Carta Magna, é inegável o movimento do legislador pátrio no sentido da profissionalização e conseqüente remuneração dos dirigentes das EBAS.

Tal constatação decorre de simples leitura da legislação de regência, em especial da Lei 12.101/09, que teve a redação de seu inciso I do artigo 29 alterada pela Lei 12.868/13 e novamente pela Lei 13.151/15, ambas com interpretação mais alargada quanto à possibilidade da remuneração dos dirigentes das EBAS.

Nesse sentido, entendo como cabível os argumentos do Recorrente nessa parte.

CONCLUSÃO QUANTO AO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA FRUIÇÃO

DA ISENÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/06/2016 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 2

3/06/2016 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por CARLOS HENRIQUE

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 04/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Consoante se pode verificar da análise das alegações da Recorrente e dos requisitos constantes do Relatório Fiscal, houveram desconformidades na conduta da entidade que ensejam, por expressa disposição legal, a suspensão da fuição da isenção das contribuições sociais previdenciárias. Recordemos.

Houve o descumprimento da comprovação das gratuidades exigidas por lei, uma vez que considerou como tal inadimplências e prestação de serviços de terceiros. Também foi constatado pela Fiscalização a ausência da escrituração como receita de subvenções .

Descumpriu-se, portanto, a exigência da manutenção de contabilidade regular e formal, e portanto exata. Tal conduta ofende não só o inciso III do artigo 14 do CTN como também o inciso IV do artigo 29 da Lei 12.101/09.

Por outro lado, a entidade permitiu que seu diretor obtivesse nítida vantagem ao locar um terreno de sua propriedade para que a empresa deste diretor construísse um prédio e o sublocasse a terceiros, com óbvia vantagem financeira. Ao assim proceder, ofendeu as disposições do artigo 55, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e do inciso I do artigo 29 da Lei nº 12.101/09.

Por todo o exposto, entendo não terem sido cumpridos os requisitos previstos no artigo 55 da Lei de Custeio da Previdência Social, vigente durante parte do período fiscalizado, tampouco os constantes do artigo 29 da Lei nº 12.101/09 que revogou o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, o que enseja a suspensão da isenção da contribuições sociais previdenciárias.

Nego provimento ao recurso voluntário quanto à suspensão da isenção das contribuições previdenciárias.

DA DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO

A recorrente pleiteia a decadência dos créditos tributários constituídos relativos ao período de 01 a 11/2007 por força da aplicação da contagem do prazo decadencial com base no artigo 150, § 4º, do CTN, em razão dos pagamentos efetuados pela Recorrente.

Segundo o entendimento consolidado pelo STJ, consubstanciado no recurso repetitivo REsp nº 973.333/SC, julgado 12/08/09, pela 1ª Seção com relatoria do Min. Luiz Fux, a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário nos lançamentos de ofício segue, como regra geral, o estabelecido no artigo 173, inciso I, do *Códex Tributário*.

Excepciona-se a regra geral quando houver pagamento antecipado do tributo objeto do lançamento tributário, mesmo que parcial. Ressalte-se a ausência necessária da ocorrência de fraude, dolo ou simulação por parte do sujeito passivo, para a aplicação da regra excepcional.

Com essas considerações, analisemos o pedido da Recorrente.

Segundo consta do recurso, a Recorrente recolheu as contribuições previdenciárias devidas pelos seus funcionários e por ela retida, relativa a todo período

fiscalizado. Esse é o fundamento de seu pedido para a aplicação da contagem do prazo decadencial pela regra esculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, senão vejamos:

"Destarte, por ausente dolo, fraude ou simulação, e por existentes recolhimentos da Contribuição Previdenciária, embora inexigível, na sistemática trilhada, a Contribuição Previdenciária Patronal, as exigências lançadas de ofício neste processo, referentes a fatos geradores anteriores a 27/12/2007, estavam extintos por homologados tacitamente (art. 156, inc. VII, do CTN) quando da notificação do lançamento, em 27/12/2012" (destaques não constam do recurso)

Decerto que as contribuições previdenciárias vertidas aos cofres públicos pela Entidade se referem às contribuições devidas pelos segurados da Previdência Social. Tais contribuições encontram-se previstas no artigo 195, inciso II da Constituição Federal.

Já as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, empresa e seus equiparados, constam no mesmo artigo 195, porém no inciso I. Vejamos a redação da Carta:

"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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício

b) a receita ou o faturamento

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;" (negritamos)

Nítida a diferença e óbvia a distinção. O contribuinte da quota do trabalhador é o próprio segurado da Previdência Social. Enquanto que a empresa, contribuinte da chamada quota patronal, é mera responsável pela retenção e recolhimento do tributo, nos termos da Lei de Custeio da Previdência Social, o que não exime o trabalhador do dever tributário, vez que é ele - sem dúvida - que arca com o ônus da exação.

Logo, no caso em tela, não há que se falar em antecipação do pagamento, e portanto, não há o que se homologar quanto as contribuições previdenciárias devidas pela Recorrente.

Como ela bem reconhece em seu recurso voluntário, no trecho acima transcrito, no seu entender, à época dos fatos, havia isenção das contribuições previdenciárias patronais.

Logo, nos termos da legislação aplicável, e com base no entendimento do STJ, de aplicação obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62 do RICARF, a

contagem do prazo decadencial para o lançamento tributário em apreço deve ser realizada nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN em razão da ausência de pagamento antecipado, vez que se tratam de exigências tributárias distintas, embora com a mesma destinação constitucional, tal qual ocorre com as contribuições previdenciárias, PIS/Cofins e CSLL.

Do exposto, nego provimento ao voluntário quanto a decadência parcial pleiteada.

QUANTO À MULTA APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Alega a Recorrente, sobre as alterações da redação da Lei nº 8.212/91 pela Lei 11.941/09, que:

"Todavia, independentemente de qualquer outra decisão, por si só, a multa não pode prosperar pelas razões a seguir arroladas:

- o dispositivo legal da multa aplicada - art. 32, § 5º, foi revogado pela MP nº 449/2008 e pela Lei nº 11.941, de 2009;

- apesar das infrações autuadas não estarem situadas no tempo no Auto de Infração DEBCAD 37.302.146-1 (fl. 5377), o que caracteriza nulidade por cerceamento de defesa (art. 59, inc. II, do Dec. nº 70.235/72), mas presumindo que estas correspondam a períodos anteriores à revogação referida em "a", ainda assim a multa lançada não pode ser mantida;

- a teor do art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, "constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento";

- conjugando o exposto em "c" com o determinado pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, nos casos de lançamento de ofício somente cabe a multa de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou seja, somente cabe a multa de ofício.

Assim, ante a revogação do art. 32, § 5º, da Lei nº 11.941/2009, e considerando que a partir da vigência desta última somente é cabível a multa do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que foi aplicada, não é exigível, retroativamente, sobre os mesmos fatos lançados de ofício, uma multa regulamentar que foi revogada"
(negritamos)

Abaixo reproduzimos o voto constante da decisão de primeira instância, com o qual concordamos pelos mesmos fundamentos jurídicos (fls. 6315)

"Cumpre observar que a norma que rege a aplicação das penalidades é aquela vigente na época da prática da infração face ao assim disposto no Código Tributário Nacional:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Note-se que a autoridade fiscal, em razão do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN, procedeu a comparação entre a multa calculada conforme a legislação vigente na data da lavratura do auto de infração (após edição da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/5/2009) e a multa aplicável conforme o que previa a legislação quando da ocorrência dos fatos geradores, com vistas a aplicar a multa mais favorável ao contribuinte (fls. 6053/6054).

Do resultado dessa comparação foram aplicadas nos Autos de Infração debcads n.ºs. 37.302.146-1 e 37.302.147-0 as multas previstas na legislação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, pois a lei posterior não beneficiou a contribuinte. Assim, nas competências de 01/2007 a 11/2008, foi aplicada no AI debcad n.º 37.302.147-0, relativo a descumprimento de obrigação principal, a multa de mora prevista no art. 35, II, “a”, da Lei nº 8.212/91; e, no AI debcad n.º 37.302.146-1, relativo a descumprimento de obrigação acessória, a multa prevista no § 5º do art. 32, da Lei nº 8.212/91, conforme demonstrativo Comparativo da Multa Aplicada anexo aos autos nas fls. 6053/6054.

Não há, portanto, a alegada duplicidade de penalização, já que se tratam de fatos diversos.

Em relação ao AI debcad n.º 37.302.148-8, concernente ao lançamento de contribuições destinadas a outras entidade e fundos, a comparação, com vistas à aplicação da penalidade menos onerosa para o contribuinte, é feita somente entre a multa de 75%, estabelecida pela MP n.º 449/2008, e a multa de 24%, de que trata o artigo 35, inciso II, alínea “a”, da Lei n.º 8.212/91, haja vista que essas exações não são consideradas no cálculo da multa de que trata o artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5.º, da Lei n.º 8.212/91, incluídos pela Lei n.º 9.528/97.

(...)

Nesse contexto, vê-se que o procedimento adotado, relativamente a aplicação da multa, se deu em obediência ao disposto no art. 476-A da Instrução Normativa 971, de 2009, que dispõe:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em

sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Sem reparos, portanto, os dispositivos aplicados e mencionados no relatório fiscal, e o procedimento quanto à aplicação da multa."

Nesse mesmo sentido, do cotejamento entre os valores obtidos com a aplicação das disposições constantes no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 com as prescrições constantes no artigo 35, inciso II e no seu parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, com a redação anterior a dada pela Lei nº 11.941/09, quando do lançamento de ofício do tributo devido com a penalidade pela declaração inexata em GFIP, encontramos posicionamento da CSRF, representado pelo Acórdão 9202-003.807, de 17/02/2016, de lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

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

MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO.

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art.32,§5º, da Lei no . 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar,para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória n o .449, de 2008. Estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%."

Tendo sido verificada a situação mais benéfica ao contribuinte e respeitado o entendimento majoritário na Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendo procedente o lançamento nessa parte.

Conclusão

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/06/2016 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 2

3/06/2016 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por CARLOS HENRIQUE

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 04/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para negar-lhe provimento, mantendo o crédito tributário em sua inteireza.

Carlos Henrique de Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Este voto vencedor refere-se a 3 pontos da decisão:

1. não conhecimento do recurso quanto ao direito à imunidade;
2. recálculo da multa de mora com base na redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, dada pela Lei 11.941/2009; e
3. recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória (GFIP) até a competência 11/2008, com base na redação do artigo 32A da Lei 8.212/1991.

Analisarei as questões na ordem acima apresentada.

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO AO DIREITO À IMUNIDADE

Na apresentação do relatório, por parte do relator, ficou registrado que a questão do direito à imunidade está tratada noutro processo, especificamente o de nº 11060.722784/2012-84.

Abaixo transcrevo trecho do relatório contendo o mencionado acima.

Informa ainda a autoridade notificante que em 21 de março de 2012, a Recorrente foi intimada, em outro procedimento fiscal, a manifestar-se sobre o cumprimento dos requisitos exigidos para que a entidade, aqui Recorrente, usufruísse da isenção da quota patronal das contribuições previdenciárias. Como decorrência desse procedimento fiscal foi emitido em 17 de julho de 2012, Termo de Notificação Fiscal suspendendo o gozo do benefício da imunidade tributária no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2011. Esses atos administrativos estão consubstanciados no processo digital de nº 11060.722784/2012-84

Durante os debates, o representante do recorrente afirmou que a questão do direito à imunidade havia transitado em julgado quando discutida na processo 11060.722784/2012-84.

Documento nº 11060.722784/2012-84 conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/06/2016 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 23/06/2016 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 04/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entendo que este processo trata de obrigação principal, que o direito à imunidade foi objeto de outro processo, que a questão transitou em julgado (naquele processo) e que esse assunto não deve aqui ser conhecido.

RECÁLCULO DA MULTA DE MORA COM BASE NA REDAÇÃO DO ART. 35 DA LEI Nº 8.212/1991, DADA PELA LEI 11.941/2009

O período de apuração do presente processo compreende as competências de 01/2007 a 12/2011.

Entendo que, com base nas razões abaixo apontadas, para o período até 11/2008, a multa de mora deve ser recalculada.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 11/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade

menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

RECÁLCULO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (GFIP) ATÉ A COMPETÊNCIA 11/2008, COM BASE NA REDAÇÃO DO ARTIGO 32A DA LEI 8.212/1991.

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

I- de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º; e

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

§1º-Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento

§2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I- à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II- a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação

§3º A multa mínima a ser aplicada será de:

*I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração;
II- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária;*

II- R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos”.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

No caso da presente autuação, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari

Relator Designado