



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15372.000076/2010-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.744 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2022
Recorrente SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE TAQUARITUBA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/10/2005

SALÁRIO-EDUCAÇÃO. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

ENTIDADE BENEFICENTE. REQUISITOS PARA O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE. ART. 14 DO CTN. CEBAS.

Não restando comprovado que a entidade beneficente se enquadra como entidade imune das contribuições previdenciárias, uma vez observados os requisitos legais para tanto, a saber: os do art. 14 do CTN e do artigo 55, I e II da Lei 8.212/1991, não cabe o reconhecimento da imunidade constitucional.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Quando restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e os “prestadores de serviços”, poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer extintos pela decadência os débitos lançados até a competência 11/1999 e 13/1999.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - 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, Thiago Duca Amoni (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de crédito lançado que, de acordo com o **Relatório Fiscal** (fls. 392 a 413), refere-se à contribuições devidas ao INSS, não recolhida, destinadas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa, parte dos empregados, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas aos Terceiros.

As contribuições lançadas incidiram sobre o valor pago aos serviços prestados por autônomos (atuais contribuintes individuais), pessoas físicas, médicos plantonistas e médicos que fizeram parte do corpo clínico, caracterizados como segurados empregados, pagamentos feitos a contribuintes individuais e segurados empregados verificados em Folhas de Pagamento e Recibos, pagamentos feitos a segurados caracterizados empregados em face da descaracterização de pessoas jurídicas e pagamentos de salários indiretos no período compreendido entre 01/1995 a 10/2005, resultando no montante de R\$ 4.009.231,38, consolidado em 20/12/2005.

Inconformada, a notificada apresentou **Defesa** tempestiva (fls. 432 a 435), arguindo que:

a) a Santa Casa mantém dentro de sua unidade física o serviço de Pronto Socorro Municipal mantido às expensas da Prefeitura Municipal, inclusive quanto ao pagamento dos serviços médicos, sendo que o valor gasto mensalmente é repassado à Santa Casa, para que faça os diversos pagamentos;

b) os médicos que atendem na Santa Casa recebem pelos seus procedimentos médicos através da verba do SUS, IAMSP e outros planos de saúde, através de repasse de valores à Santa Casa;

c) a Santa Casa não paga nenhum centavo aos médicos, vez que não são seus funcionários ou contratados; os médicos usam a Santa Casa para exercer sua profissão, nada mais; quando há serviços particulares, por exemplo, cirurgias, contratam diretamente com a parte interessada, sem nenhuma interveniência com a Santa Casa, recebendo esta apenas pelo serviço de quarto, medicamentos etc.;

d) com base na legislação do Imposto de Renda, tais médicos formam sociedades médicas de prestação de serviços, e emitem notas fiscais.

A referida Defesa foi então julgada improcedente pela **Decisão-notificação n.º 21.423.4/0067/2006** (fls. 930 a 932):

(i) em relação à alegação de que não restou caracterizada a existência dos vínculos empregatícios apurados pelo Auditor Fiscal, tem-se que, consoante informado no Relatório Fiscal, em especial nos itens 4.2 e 4.4, restou caracterizada a condição de segurados empregados

dos médicos plantonistas e médicos que fazem parte do Corpo Clínico da Santa Casa pela existência dos requisitos ensejadores do vínculo empregatício (subordinação, não eventualidade, pessoalidade e onerosidade, além do fato de exercerem atividade fim da entidade), sendo que os pagamentos efetuados a esses médicos, através de recibos e cheques, foram contabilizados como despesas, sem conta específica, sendo emitidos recibos inclusive para pagamento de 13º;

(ii) foram verificadas inúmeras irregularidades na contabilidade dessa Entidade, entre elas: ausência de registro de receitas oriundas de convênios com o SUS, omissão de registro da destinação dada a essas verbas, pagamentos de rescisões de contratos de trabalhos e estorno desses pagamentos, não reconhecimento na contabilidade de honorários pagos aos profissionais médicos e de outros servidores sem registro na carteira, restando evidente que não se pode afirmar que houve o repasse dos valores recebidos do SUS aos médicos, como afirma o contribuinte;

(iii) quanto a alegação de que, conforme a legislação do Imposto de Renda, é legal os médicos constituírem sociedade, tem-se que essas sociedades somente foram descaracterizadas para fins previdenciários — para caracterização dos médicos como segurados empregados, sendo que realmente é legal os médicos constituírem sociedade para o fim de atendimento a particulares em clínicas.

Na sequência, foi lavrado **termo de trânsito em julgado** (fl. 939), tendo sido o débito inscrito em dívida ativa, com o ajuizamento de execução fiscal (fls. 1.008 a 1.010).

O **Memorando 007/2010** (fls. 1124) noticia a existência de Mandado de Segurança, no qual o contribuinte obteve o direito de ter processado recurso sem o depósito de 30% exigido na época de sua apresentação. **Cópia da referida decisão judicial** foi juntada (fls. 1264 a 1265).

Em seguida, foram emitidos o **Memorando 256/2009** (fls. 1271 a 1272) e **Despacho Administrativo** (fls. 1274 a 1276), ambos da Procuradoria da Fazenda Nacional – PSFN/Marfília, o primeiro solicitando o acompanhamento do DEBCAD 35.797.392-5 pela Receita Federal e o segundo determinando a adoção das medidas administrativas cabíveis, com destaque para a nova notificação do contribuinte, com abertura do prazo recursal, sem a exigência do depósito recursal.

O contribuinte interpôs em 23/07/2010 (fls. 1299 a 1313) **Recurso Voluntário**. Suscita o contribuinte que:

(i) O Recorrido lançou mão de forma indevida de um “ato cancelatório”, desprovido de fomento jurídico, cujo objeto é tirar, a qualquer custo, a imunidade da qual a Recorrente é detentora por determinação constitucional, sem direito de defesa;

(ii) Somente o Conselho Nacional de Assistência Social tem competência para conceder ou cassar a imunidade nos termos do artigo 18 da Lei 8.742/1993;

(iii) Jamais teve os médicos como seus empregados e, como tal, nunca lhes pagou salários. Na realidade, os médicos que prestavam e prestam assistência profissional junto a Recorrente são remunerados pelo Município de Taquarituba através de repasse de subvenções.

(iv) A autuação decorreu de entendimento pessoal e equivocado por parte da fiscalização que, não observando e não se inteirando da realidade, ultrapassou os limites de sua competência e enveredou pelo caminho da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica daquelas empresas formadas pelos médicos, o que lhe é vedado.

(v) A Recorrente, por ser beneficiária da imunidade constitucional, mesmo que tivesse contratado como empregados os médicos plantonistas e que prestavam serviços na Santa Casa, não estaria ela obrigada ao pagamento das contribuições sociais patronais.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Em especial a tempestividade, posto que o contribuinte foi cientificado em 21/06/2010 e o Recurso Voluntário foi interposto em 20/07/2010.

Da Decadência

O contribuinte tomou ciência da Autuação Fiscal em 20/12/2005 (fl. 03). As competências incluídas na cobrança em questão são as que constam entre 01/1995 e 10/2005 (fls. 18 a 26). Não constam nos autos provas de recolhimento parcial do referido tributo nas competências inclusas no débito, cabendo, portanto, a aplicação do art. 173, I do CTN para a contagem do prazo. Deste modo, conforme tabela (fls. 18 a 26), as competências entre 01/1995 a 13/1999 foram alcançadas pela decadência (Súmula Vinculante n.º 8, STF).

Tendo em vista o lançamento em 20/12/2005, e observando a regra do art. 173, I do CTN (decadência de 5 anos sem que haja pagamento), voto no sentido de declarar, *ex officio*, decaídos os débitos fiscais cobrados neste procedimento relativos aos períodos de apuração de 01/1995 a 11 e 13/1999.

Imunidade das Entidades Beneficentes

Neste ponto, o Recorrente quer fazer parecer com que neste mesmo procedimento fiscal a Autoridade Fazendária, sem ter competência para tanto, cancelou a Imunidade de que a Entidade tinha direito, sem lhe dar oportunidade para defesa, e lançou os tributos respectivos onde, somente aí, lhe conferiu a possibilidade de impugnar o mencionado cancelamento.

Sob tais alegações, o lançamento restaria fulminado, uma vez que: (i) seria nulo por derivar de “ato cancelatório” praticado sem competência e sem respeito ao contraditório e ampla defesa e; (ii) a Recorrente, por beneficiária da imunidade constitucional, mesmo que tivesse contratado como empregados os médicos plantonistas e que prestavam serviços na Santa Casa, o que não é proibido, não estaria ela obrigada ao pagamento das contribuições sociais patronais.

Consta na Notificação Fiscal (fl. 392) que:

A Entidade acima identificada, teve cancelada, a isenção da quota patronal das contribuições devidas à Seguridade Social, pelo INSS, sob fundamento de que a empresa não atenda às exigências estabelecidas pelo artigo 55, inciso II, III e IV da Lei n 8.212/91, de acordo com Acórdão Decisório n 001645/2004 de 24/08/2004, que mantém o Ato Cancelatório no 002 de 22/04/2002 determina que a partir de 01/01/1995 a Entidade passe a recolher as contribuições referentes a quota patronal.

É entendimento sumulado (Súmula CARF nº 02) que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Ocorre que, dada a postura do STF quanto a questão das exigências da Lei 8.212/1991 para além do art. 14 do CTN, o tema amadureceu e exige posição mais detalhada do CARF para além do simples não conhecimento da alegação.

Esta questão chegou ao Supremo Tribunal Federal. Trata-se do Tema 32 do STF, RE 566.622/RS, que debate a legalidade da exigência do art. 55 da Lei 8.212/1991. É que este artigo – já revogado pela Medida Provisória nº 446/2008 – exigia, para “isenção” das contribuições previdenciárias, requisitos cumulativos:

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

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

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

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

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

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

Sobre o inciso I, deve-se verificar se houve algum reconhecimento de utilidade pública. O contribuinte junta requerimento constante em fls. 1.330 (renovação do CEBAS). Também junta declaração de utilidade pública federal, com validade para 30/04/2010 (fls. 1.331), e municipal para 04/2011 (fl. 1.346). O inciso III, dada a exigência de contraprestação, foi julgado inconstitucional pelo STF (Tema 32).

Sobre o inciso II, a exigência do CEBAS permanece, posta a decisão do Supremo Tribunal Federal. Todavia, conforme Parecer PGFN/CRJ/Nº 2132/2011, publicado no DOU em 15/12/2011, não há interesse da PGFN no prosseguimento de ações em que o CEBAS é deferido somente após o prazo, dado que o efeito é *ex tunc* e retroage ao protocolo do requerimento. Diz-se que é “declaratório” e não “constitutivo”. Não diz, portanto, que é desnecessário, mas que possui efeitos retroativos.

P A R E C E R/PGFN/CRJ/Nº 2132 /2011 CEBAS. Efeitos. **O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, que reconhece a entidade como filantrópica, é meramente declaratório, de modo que possui efeitos *ex tunc*.** Retroação à data do protocolo do pedido. Necessidade de cumprimento da legislação em vigor e da superveniente. Súmula nº 352 do Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos

Em virtude das decisões reiteradas do STJ de que o CEBAS possui efeito *ex-tunc*, a PGFN passou a desistir das demandas em que a contribuinte tenha pedido renovação do certificado, mas cujo deferimento tenha sido dado somente após o período fiscalizado. Os efeitos do CEBAS, dessa forma, retroagem à data do protocolo do requerimento.

Tenho, portanto, como premissas a este julgamento: (1) A exigência do CEBAS é constitucional, dada a decisão do Supremo Tribunal Federal de que é um aspecto *procedimental* da imunidade; (2) Não há interesse da PGFN no prosseguimento de ações em que o CEBAS é deferido somente após o prazo – o efeito é *ex-tunc* e retroage ao protocolo do requerimento.

Todavia, há uma questão constitucional para o gozo da imunidade levantado pelo CTN que não foi respondida. Para a Lei Complementar, os únicos entraves ao gozo da imunidade são:

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 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.

Não consta no processo que a fiscalização observou a distribuição de qualquer parcela de patrimônio ou rendas (art. 14, I); ou não aplicação integral, no País, dos recursos na manutenção dos objetivos institucionais da pessoa jurídica (art. 14, II).

No entanto, não se pode falar que foi mantida a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (art. 14, III). Consoante demonstrado no Relatório (fls. 444 a 462) e no Relatório Complementar (fls. 399 a 405), ambos elaborados pela empresa MASTER CONSULTORIA CONTABIL E AUDITORIA S/C LTDA, os quais serviram de prova nos autos do processo criminal 000212/2001 instaurado em 2001 (a partir de fls. 448, especialmente fls. 465 e 466), foram verificadas inúmeras irregularidades na contabilidade dessa Entidade:

(...) os controles internos da Entidade nas áreas relacionadas neste relatório, apresentam fragilidade quanto à segurança das informações apresentadas, do manuseio de numerário, da escrituração dos Livros Obrigatórios, dos procedimentos contábeis e outros (...)

Livro caixa que registra toda a movimentação contábil não está sendo escriturado com regularidade, e de maneira correta sem rasuras e borrões, não tem tido o seu saldo conferido e conciliado regularmente e não obedece os princípios fundamentais de contabilidade (...)

Os livros previstos no Estatuto estão sendo escriturados indevidamente, alguns, importantes, não foram localizados, como o de REGISTRO DE BENS, PROPRIEDADES E UTENSÍLIOS.

Tais irregularidades não foram rebatidas pelo contribuinte.

Relação entre a Recorrente e os Prestadores de Serviço

Em relação à alegação de que não restou caracterizada a existência dos vínculos empregatícios apurados pelo Auditor Fiscal, lembro que, consoante informado no Relatório Fiscal (fls. 387 a 408), em especial nos itens 4.2 e 4.4, restou caracterizada a condição de segurados empregados dos médicos plantonistas e médicos que fazem parte do Corpo Clínico da Santa Casa pela existência dos requisitos ensejadores do vínculo empregatício (subordinação, não eventualidade, pessoalidade e onerosidade, além do fato de exercerem atividade fim da entidade). Os pagamentos efetuados a esses médicos, através de recibos e cheques, foram contabilizados como despesas, sem conta específica, sendo emitidos recibos inclusive para pagamento de 13º.

Consoante o disposto no art. 278, § 1º, da Instrução Normativa nº 003/2005 (atual art. 206, §1º da IN 971/2009), quando se tratar de mero repasse pela entidade hospitalar, os honorários não devem constar em contas de resultado, o que não se verificou no presente caso. Cumpre salientar que, de acordo com disposto no art. 279 da mesma Instrução Normativa (atual art. 207 da IN 971/2009):

A entidade hospitalar ou afim credenciada ou conveniada junto a sistema público de saúde ou a empresa que atue mediante plano ou seguro de saúde, é responsável pelas contribuições sociais previdenciárias decorrentes da contratação de profissionais para executar os serviços relativos àqueles convênios.

Importante, ainda, mencionar que o art. 6º da mesma legislação, no seu inciso XXVI, estabelece que “é considerado segurado empregado o médico ou o profissional da saúde, plantonista, independentemente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração”.

Da Desconsideração da Personalidade Jurídica

A recorrente afirma, neste ponto, que a atuação teria decorrido de entendimento pessoal e equivocado por parte da fiscalização que, não observando e não se inteirando da realidade, ultrapassou os limites de sua competência e enveredou pelo caminho da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica daquelas empresas formadas pelos médicos, o que lhe seria vedado.

Infrutífero é o argumento do Recorrente, diante da Legislação que regula a Previdência Social. Neste sentido, dispõe o art. 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§ 2 Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do **caput** do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Portanto, nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e os “prestadores de serviços” (assim como o foi no presente caso), poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, voto pelo parcial provimento para reconhecer extintos pela decadência os débitos lançados até a competência 11/1999 e 13/1999.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho