



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720386/2016-89
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2402-011.207 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IRMANDADE DA SANTA CASA DE MISERICORDIA DE VITORIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SAÚDE. CONVÊNIO ADMINISTRATIVO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A celebração de instrumento de autêntico convênio administrativo entre entidade beneficente de assistência social na área da saúde com ente federado não configura cessão de mão-de-obra, em face da ausência dos elementos fundamentais à existência do negócio jurídico de contrato relativo a esta forma de alocação de pessoas. A obrigação de prestação de contas, o recebimento de recursos públicos sujeitos aos controles administrativos interno e externo, a ausência do elemento especulativo e a completa ingerência do Poder Público na relação conveniada impede seja reconhecida a existência de relação comercial de cessão de mão-de-obra.

PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS. CONVÊNIO. SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE.

A fruição do direito à isenção das contribuições previdenciárias patronais não impede que o titular deste direito, enquanto atuante na área da saúde, celebre convênio administrativo relativo a programas de atenção à saúde, não configurando desvio de finalidade. Inteligência dos artigos 199, § 1º e 195, § 7º da Constituição Federal de 1988.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Rodrigo Duarte Firmino e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 13ª Turma da DRJ/SPO em face do Acórdão 16-76.853 (p. 811), que julgou procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

1. Trata o presente de crédito lançado pela Fiscalização contra o contribuinte acima identificado, em relação ao período 01/2013 a 13/2013, de contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações por ele declaradas em “Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social” (Gfip), vez que no procedimento fiscal foi constatado que o contribuinte não se enquadra como entidade beneficente de assistência social em razão de praticar cessão-de-mão-de-obra, com habitualidade e onerosidade, o que contradiz o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/09.

1.1. O valor exigido no presente processo administrativo, na data de consolidação, totaliza R\$ 35.903.009,60 (trinta e cinco milhões, novecentos e três mil, nove reais e sessenta centavos), conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal anexado às fls. 49/50.

1.2. A entidade foi cientificada dos autos de infração e demais documentos integrantes do processo administrativo em 05/08/2016, por via postal, conforme Aviso de Recebimento de fls. 201.

2. No Relatório Fiscal do Processo (fls. 37/48), a Autoridade Lançadora descreve as análises realizadas no decorrer da ação fiscal desenvolvida no contribuinte, em especial o que segue:

2.1. Explica que a atividade principal constante do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) consiste em “atividades associativas não especificadas” e, estatutariamente, a empresa é uma associação filantrópica e sem fins lucrativos com o objetivo principal de promover a saúde humana, em todos os seus níveis, proporcionando atendimento médico, hospitalar, laboratorial e ambulatorial à população, podendo, para tanto, utilizar-se de instrumentos jurídicos públicos e/ou privados.

2.2. Nas GFIP dos estabelecimentos matriz 28.141.190/0001-86 e filiais nº 28.141.190/0002-67 e 28.141.190/0004-29, referentes ao período fiscalizado, o contribuinte informou o código 639 do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), ou seja, como Entidade Beneficente de Assistência Social.

2.3. Depois de intimado a apresentar os documentos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal, o contribuinte apresentou os seguintes documentos:

2.3.1. Protocolos de prestação de contas ao Ministério da Saúde (processos ainda não julgados) e ofício 702/2015 onde diz que os protocolos foram tempestivos e que o CEBAS permanece vigente até o final do julgamento dos protocolos.

2.3.2. Contrato do convênio nº 46/2005, celebrado com o Estado do Espírito Santo através da Secretaria de Estado da Saúde (SESA), que tem por objeto a cooperação técnica e financeira visando a operacionalização da atenção às urgências/emergências no Estado do Espírito Santo, visando a implantação da Política Estadual de Atenção às Urgências.

2.4. Após analisar o convênio, conclui o Auditor-Fiscal que o mesmo encerra cessão-de-mão de obra, por meio do qual a entidade cede trabalhadores desonerados em virtude da imunidade, de forma que o Governo do Estado do Espírito Santo acaba se beneficiando indiretamente pela imunidade usufruída pela entidade.

2.4.1. Assim, estaria o contribuinte, por meio da cessão de mão de obra, desviando-se de suas finalidades, aplicando seus recursos de mão de obra para beneficiar o Estado do Espírito Santo com a imunidade/isenção que foi outorgada apenas à entidade beneficente.

2.4.2. Cita o Parecer CJ nº 3.272/04, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, mantido por força do inciso II do artigo 48 da Lei nº 11.457/07, segundo o qual somente poderiam realizar cessão de mão-de-obra sem acarretar na suspensão/perda da isenção as entidades que atendam a dois critérios: caráter acidental da cessão onerosa de mão-de-obra e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

2.4.3. Demonstra que a proporção entre empregados envolvidos na execução do convênio 46/2005 e o número de empregados da entidade equivaleu, em média, a 25%.

2.4.4. Conclui que o contribuinte não se enquadra como entidade beneficente de assistência social, ao realizar prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra, o que contradiz o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/09. Entende que caracteriza desvio de finalidade ter a entidade empregado recursos (mão de obra) em atividades realizadas por terceiros.

2.5. Ao informar o código FPAS 639 nas Gfip, o contribuinte fez com que o programa gerador da declaração não utilizasse as informações declaradas como base de cálculo das contribuições a seu cargo, acarretando na não declaração da contribuição patronal constante dos incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 e das contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), previstas no art. 3º da Lei nº 11.457/07.

2.6. Como resultado, os dados correspondentes aos fatos geradores foram apurados com base nas informações declaradas em Gfip e foram lançados dois Autos de Infração: (i) contribuição patronal e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de capacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), a qual deve ser ajustada pelo FAP 2,00; (ii) contribuição para Outras Entidades e Fundos (Terceiros), quais sejam, FNDE (Salário Educação), Incra, Sebrae, Senac e Sesc.

2.7. Destaca ainda a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP – processo administrativo nº 10783.720387/2016-23) para comunicação à Autoridade competente sobre a ocorrência, em tese, de Crime Contra a Ordem Tributária previsto no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, em razão das declarações falsas feita pela empresa ao inserir o código 639 (Entidade Beneficente de Assistência Social) no campo FPAS da GFIP, no intuito de se eximir parcialmente de pagamento de tributo.

IMPUGNAÇÃO

3. O contribuinte, tempestivamente, impugnou os Autos de Infração incluídos no presente processo administrativo por meio do instrumento de fls. 207/255, com a juntada de documentos de fls. 256/806, no qual apresenta as seguintes alegações, resumidamente:

3.1. Após breve resumo dos fatos e motivos que ensejaram as autuações, defende que as mesmas não podem prosperar seja porque padecem de insanável nulidade, seja porque carecem, no mérito, de juridicidade.

3.2. Sustenta que os Autos de Infração estão justificados em fundamentação legal inconstitucional e já revogada:

3.2.1. O Parecer nº 3.272/2004 do Ministério da Previdência Social, base dos lançamentos, está apoiado no art. 55 da Lei nº 8.212/91, o qual foi revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101/09.

3.2.2. Ademais, o citado art. 55 da Lei nº 8.212/91 foi reconhecido como inconstitucional pelas Cortes Supremas, conforme decisões que colaciona.

3.2.3. No sentido das decisões judiciais, o art. 14 do CTN lista as únicas condições que as entidades beneficentes listadas no art. 195, §7º, devem preencher para usufruir da imunidade tributária aqui discutida.

3.2.4. Alega que a Lei nº 12.101/09, assim como a Lei nº 8.212/91, sucumbe diante de sua latente inconstitucionalidade formal, já que também é uma lei ordinária que se presta a regulamentar o artigo 195, §7º, do CTN, violando o artigo 146, II, c/c art. 150, VI, da Carta Maior, destacando que este tema está sendo tratado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4891.

3.3. Ad argumentandum tantum, melhor sorte não socorre aos Autos de Infração quanto ao seu mérito.

3.4. Depois de discorrer sobre motivação atrelada à imunidade tributária das entidades filantrópicas, destaca que a autuada é uma entidade filantrópica de utilidade pública federal (Decreto nº 65.314/69, mantido pelo Decreto nº 27/92) e de utilidade pública estadual (Lei nº 1.707), que agrega atividades de ensino, pesquisa e assistência, disponibilizando à população serviços na área de laboratórios, exames diagnósticos, ambulatorios, unidade de internação e pronto-socorro, urgência e emergência 24h, UTIN, UTI, dentre outros serviços. Observando sua finalidade e por força de seu estatuto, não possui qualquer fim lucrativo, investindo todos seus recursos à persecução de sua finalidade, precipuamente, à assistência médico-hospitalar da população necessitada.

3.4.1. Nesse sentido, a tentativa de tributar as atividades empreendidas pela entidade deve ser realizada com muita parcimônia e ponderação, o que não se observou nos Autos de Infração ora impugnados. Não se está a afirmar que a justificativa social da filantropia autorize a evasão fiscal ou qualquer tipo de ilicitude por parte das entidades beneficentes, contudo, está a se enfatizar a necessidade de ampla, criteriosa e ponderada análise fático-jurídica do caso, do que resultará incontestemente a conclusão da inexistência de qualquer fraude ou ilegalidade na execução do Convênio em questão, ou mesmo no exercício de qualquer outra atividade beneficente da entidade Impugnante.

3.5. Consoante já sustentado, os Tribunais Superiores e parte majoritária da doutrina pátria entendem que o art. 14 do CTN estabelece os requisitos necessários para que as entidades beneficentes obtenham a imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º, da CF.

3.5.1. Além dos requisitos previstos no art. 14 do CTN estarem expressamente previstos em seu Estatuto Social, a impugnante anexa demonstrações contábeis, em especial o balancete de 2013, no qual se pode analisar todo o fluxo de caixa da entidade e constatar que a mesma não distribui qualquer tipo de dividendo e se encontra em conformidade com as exigências contidas no citado art. 14.

3.5.2. Assim, a afirmação de que a impugnante não aplica todas as suas rendas e recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais são equivocados e as autuações despropositadas.

3.5.3. Acrescenta, após ressaltar que atende todas as determinações legais pertinentes à renovação do Cebas, que a Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Vitória (ISCMV) visa unicamente patrocinar ações que tragam maior qualidade de vida à população, promovendo o desenvolvimento e o bem estar social, e o faz na forma da lei, inexistindo o desvio de finalidade afirmado pelo Auditor-Fiscal.

3.6. A impugnante discorre sobre o conceito de “convênio”, ressaltando que se tornou prática bastante usual dentro da Administração Pública no âmbito nacional. Trata-se de uma forma de chamar agentes sociais qualificados a promoverem e executarem políticas públicas com mais desenvoltura e eficiência do que o Estado, sendo de sua essência uma cooperação entre entes que visem objetivos institucionais comuns.

3.6.1. Transportando tais digressões doutrinárias ao caso concreto, afirma que o Convênio celebrado entre ISCMV e SESA visa implementar, por meio de uma parceria, uma política estadual de atendimento a emergências e urgências, trazendo uma melhoria significativa ao sistema público de saúde.

3.6.2. Nesse sentido, alega ser flagrante o descuido da Autoridade Fiscal, vez que uma leitura atenta das cláusulas estabelecidas no contrato permitiriam a conclusão de que se trata de parceria entre dois entes sociais voltados a um único objetivo, qualificar o sistema público de saúde.

3.6.3. Entende que o Parecer nº 3.272 do MPS se mostra incompatível com a realidade fática, já que resulta de uma consulta em relação ao contrato celebrado entre a Prefeitura de Maringá e a Santa Casa de Misericórdia de Maringá no qual o ente público repassava à entidade o total da folha de pagamentos mais uma taxa de administração de 10% (dez por cento), ou seja, o município remunerava a entidade para a gestão do convênio. Percebe-se, neste caso, a existência de uma motivação pecuniária, o que, por si só desvirtua a finalidade social dos agentes envolvidos.

3.6.4. Por sua vez, a situação descrita no Parecer 3.272 é completamente diferente da relação jurídica celebrada entre a ISCMV e a SESA, já que seu instrumento não prevê qualquer instituição de taxa por administração à conveniente. Chama a atenção à cláusula terceira, tópico “t”, que impõe a obrigação de que a autuada aplique os recursos transferidos exclusivamente na execução das ações pactuadas.

3.6.5. Acrescenta que apontamento específico de suas demonstrações contábeis demonstra que o valor recebido em face do convênio foi aplicado integralmente na operacionalização do SAMU no Estado do Espírito Santo e ressalta sua obrigatoriedade de prestar contas mensalmente à concedente sobre como são investidas as verbas orçamentárias destinadas à conveniente.

3.6.6. Além de investir todos os recursos que recebe na execução e gestão do SAMU, destaca que assume custos pertinentes à operações financeiras, que seria compromisso contratual da concedente, além de todo o passivo trabalhista dos empregados vinculados ao SAMU.

3.6.7. Conclui que, além de não haver remuneração adicional à impugnante pelo exercício das atividades previstas no convênio, a relação assume um caráter deficitário para a Santa Casa, o que afasta a ideia que permeia o Relatório Fiscal de que haveria um conluio fraudulento para benefício mútuo das partes.

3.7. Ademais, em um aspecto eminentemente jurídico, a “cessão de mão de obra” não é compatível com a relação discutida, já que contradiz a própria natureza de cooperação do convênio firmado entre SESA e ISCMV. De acordo com a conceituação de cessão de mão de obra prevista na IN RFB nº 971/2009 (art. 115, caput e parágrafos), para se caracterizar a cessão de mão de obra é necessário que a contratada mantenha funcionários à disposição da contratante para executarem tarefas de seu interesse, ou seja, deve haver uma transferência de subordinação do cedente para o cessionário.

3.7.1. No entanto, a Autoridade não descreve o porquê do convênio corresponder a um contrato de cessão de mão de obra. E nem poderia, pois, contrariamente ao que dispõem a instrução normativa em comento, as nuances do convênio implicam em claro distanciamento do instituto de cessão de mão de obra vez que a impugnante é a responsável exclusiva pela gestão administrativa e coordena, também, a sua execução.

3.7.2. Acrescenta que a SESA possui uma função de fiscalização, buscando acompanhar e fiscalizar as ações relativas à execução do convênio, não havendo qualquer disposição quanto a essa exercer poder sobre o corpo obreiro da conveniente.

3.8. Novamente apenas a título de argumentação, ainda que se considere que o convênio em testilha mascara uma operação de cessão de mão de obra não se consubstanciaria em causa para o afastamento da imunidade tributária e para o lançamento do expressivo crédito. Colaciona julgados em que foi mantida a isenção em razão do reconhecimento de que a entidade beneficente executa a promoção assistencial por outros meios.

3.8.1. Destaca, ainda, que a atividade exercida por meio do convênio objeto da fiscalização sequer reflete significativamente na receita da Autuada: no ano de 2013 o valor do repasse para implementação do convênio do SAMU foi de R\$ 14.822.802,00 enquanto que a impugnante encerrou o ano de 2013 com receita operacional bruta de R\$ 118.000.000,00. A mesma insignificância se vê no percentual de 25% dos funcionários da impugnante atuando no funcionamento do SAMU.

3.8.2. Mesmo que eventualmente se entenda que há cessão de mão de obra, não é possível reconhecer que esta atividade descaracterize toda a faceta beneficente desta entidade, implicando no afastamento de sua imunidade.

3.9. Esclarece a impugnante que presta serviços por órgãos de execução, dentre os quais se destacam o Hospital da Santa Casa de Misericórdia de Vitória (HSCMV), a PROMATRE, uma funerária, uma escola de medicina (EMESCAM), além de controlar um plano de saúde.

3.9.1. Nesse sentido, inexistindo questionamento das atividades exercidas pelos demais órgãos de execução da autuada, suas finalidades e seu caráter filantrópico individual, não poderia a Auditoria Fiscal incluir contribuições incidentes sobre remuneração vinculada a todas as suas atividades, o que resulta em um número exorbitante e fantasioso. As demais atividades empreendidas pela autuada não foram questionadas e, portanto, não devem ser inseridas na base de cálculo.

3.10. Defende que o valor da multa aplicada (75%) em montante próximo ao da suposta obrigação principal fere os princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade. Ainda, destaca que há clara afronta ao princípio do não confisco, conforme atestam os julgados colacionados.

3.11. Por fim, requer o recebimento e provimento da impugnação para que (i) seja declarada a nulidade dos Autos de Infração, na forma da fundamentação supra. Subsidiariamente, pleiteia que sejam atendidos os seguintes pedidos, caso ultrapassado os pedidos anteriores: (ii) sejam os Autos de Infração julgados insubsistentes ante a inexistência de cessão de mão de obra na execução do convênio entre a autuada e o Governo do Estado do Espírito Santo; (iii) sejam retiradas da base de cálculo dos Autos de Infração as folhas de pagamento dos órgãos de execução inscritos no CNPJ de número 28.141.190/0002-67 (HSCMV) e 28.141.190/0004-29 (EMESCAM), vez que inexistente fundamentação legal ou fática capaz de macular as atividades por eles desenvolvidas; (iv) seja o percentual de multa de 75% reduzido para patamar compatível com os critérios de razoabilidade e proporcionalidade.

A DRJ, como visto, julgou procedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 16-76.853 (p. 1.236), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA JULGAR INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe, em sede administrativa, o reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade. O julgador da esfera administrativa está obrigado à observância da legislação tributária vigente no País, cabendo, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade.

IMUNIDADE. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

A Constituição Federal confere às entidades beneficentes de assistência social a isenção das contribuições sociais desde que atendidos, cumulativamente, todos os requisitos estabelecidos em lei. Somente têm direito à isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 as entidades beneficentes de assistência social certificadas pelo Ministério correspondente à sua área de atuação que cumprem, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/09.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. VIGÊNCIA DA LEI Nº 12.101/09. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. PARECER CJ/MPS Nº 3.272/2004. APLICABILIDADE.

Aplica-se, no que pertinente, o Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004 aos casos em que se verifique a prestação onerosa de serviço realizado mediante cessão de mão de obra por entidade beneficente que se declara isenta/imune do pagamento das contribuições previdenciárias em razão do cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 12.101/09.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SAÚDE. CONVÊNIO ADMINISTRATIVO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA ONEROSA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A celebração de instrumento de autêntico convênio administrativo entre entidade beneficente de assistência social na área da saúde com ente federado não configura cessão de mão-de-obra onerosa, em face da ausência dos elementos fundamentais à existência do negócio jurídico de contrato relativo a esta forma de alocação de pessoas.

A obrigação de prestação de contas, o recebimento de recursos públicos sujeitos aos controles administrativos interno e externo, a ausência do elemento especulativo e a completa ingerência do Poder Público na relação conveniada impede seja reconhecida a existência de relação comercial de cessão de mão-de-obra.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Contra a referida decisão, o órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício para esse Egrégio Conselho, conforme disposição do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso de ofício atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, c/c Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, conforme se depreende do valor total do crédito tributário exonerado, cujo somatório do principal com a multa de ofício é de pouco mais de R\$ 30 MM.

Assim, impõe-se o conhecimento do recurso do ofício.

Dos Fatos

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, e contribuições devidas aos Terceiros, no período compreendido pelas competências 01/2013 a 12/2013.

Nos termos do Relatório Fiscal (p. 37), tem-se que:

2.1. Em procedimento fiscal, verificamos que nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social — GFIP, no período de 01/2013 a 12/2013, inclusive

o 13º salário, do estabelecimento matriz, bem como das filiais CNPJ nºs 28.141.190/0002-67 e 28.141.190/0004-29, constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil, o contribuinte informou o código 639 do FPAS (Fundo da Previdência e Assistência Social), ou seja, como Entidade Beneficente de Assistência Social.

(...)

2.5. Analisando a documentação apresentada pelo próprio contribuinte, constatamos que o mesmo realiza cessão-de-mão de obra à Secretaria de Estado da Saúde do Governo do Estado do Espírito Santo.

2.5.1. A entidade, ao ceder trabalhadores desonerados em virtude da imunidade, não contribui em pecúnia para a seguridade social, tampouco em espécie, embora esses trabalhadores fruirão de benefícios previdenciários, sem nada ofertar em contrapartida, senão que uma mão de obra barata, com decorrência da desoneração, mesmo atuando na área da saúde, beneficiando efetivamente ao Governo do Estado do Espírito Santo.

2.5.2. Da mesma forma, o Governo do Estado do Espírito Santo se beneficia, recebendo indiretamente a imunidade/isenção das contribuições sociais sobre a mão de obra contratada por meio da Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Vitória. Ou seja, os dois saem ganhando às custas da evasão fiscal. Ocorre a "venda" da imunidade/isenção da Irmandade para o Governo do Espírito Santo.

(...)

2.5.4. Destaque-se que o Governo do Estado do Espírito Santo acabou ganhando indiretamente a imunidade/isenção para a seguridade social que foi outorgada pela Constituição Federal às entidades beneficentes de assistência social.

2.5.5. A imunidade/isenção das contribuições para a seguridade social é subjetiva, ou seja, outorgada apenas para a entidade beneficente de assistência social.

2.5.6. A Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Vitória, por meio da cessão de mão de obra, está se desviando de suas finalidades aplicando seu recurso de mão de obra para beneficiar o Estado do Espírito Santo com a imunidade/isenção que foi outorgada apenas a entidade beneficente, mesmo que sob a alegação de uma forma de obtenção de recursos para viabilizar sua existência.

(...)

2.8. Em face do exposto conclui-se que o contribuinte não se enquadra como entidade beneficente de assistência social, uma vez que o mesmo tem a prática habitual e onerosa de cessão-de-mão-de-obra, o que contradiz o Inciso II do artigo 1º da Lei nº 12.101/2009

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a competente defesa administrativa, defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

- * nulidade dos autos de infração: fundamentação legal inconstitucional e calcada em legislação já revogada;

- * insubsistência dos autos de infração;

- * da imunidade tributária;

- * inexistência de desvio de finalidade;

- * inexistência de cessão de mão de obra; e

- * caráter confiscatório da multa aplicada.

Em face da impugnação apresentada, o órgão julgador de primeira instância julgou improcedente o lançamento fiscal, nos seguintes termos:

(...)

REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

6. Tendo sido afastadas as alegações de inconstitucionalidade da legislação que rege a matéria, importante delimitar qual a legislação aplicável ao mandamento constitucional que prevê a isenção das contribuições sociais. Prevê a Constituição Federal de 1988 (CF/88) que:

Art. 195. ...

(...)

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

6.1. Regulamentando o dispositivo constitucional, o art. 14 do CTN trata da imunidade relativa a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal. Não é, portanto, aplicável às contribuições devidas à Seguridade Social. Portanto, ficam afastadas as alegações referentes à aplicação do art. 14 do CTN no caso em questão.

6.2. As entidades beneficentes de assistência social, para fazer jus à isenção garantida do §7º do art. 195 da CF/88, devem cumprir as condições estabelecidas em lei. A regulamentação da isenção de contribuições para a seguridade social coube, inicialmente, ao art. 55 da Lei nº 8.212/91 e, a partir de 30 de novembro de 2009, ao art. 29 da Lei nº 12.101/09:

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

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

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

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

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

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

(...)

SERVIÇO REALIZADO PELA ENTIDADE POR MEIO DE CONVÊNIO

8. Superada a discussão sobre a aplicabilidade das conclusões emitidas no Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004, resta necessário verificar se os serviços realizados pela entidade em face do Convênio nº 46/2005, firmado entre a autuada e o Estado do Espírito Santo (por intermédio da Sesa – Secretaria de Estado da Saúde) estariam enquadrados dentre aqueles apontados pelo referido parecer como impedimento ao gozo da isenção das contribuições previdenciárias.

8.1. No caso dos autos, conforme anteriormente ressaltado, a Autoridade Fiscal não verificou qualquer irregularidade na certificação da entidade, permanecendo hígida sua condição de entidade beneficente na área da saúde, o que legitima a sua contratação pela Secretaria de Saúde do Estado do Espírito Santo por meio de convênio para atuar de forma complementar ao sistema único de saúde, nos exatos termos do mandamento constitucional.

8.2. Resta necessária, então, a análise da forma como se deu esta parceria e se restou devidamente comprovada a realização de cessão onerosa de mão de obra.

8.3. A cessão de mão-de-obra, para o período em discussão, se encontrava regulamentada no art. 31 da Lei nº 8.212/91, c/c com as alterações promovidas pelas Leis nº 9.711/98 e 11.933/09, in verbis:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

(...)

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

8.4. Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, relaciona as atividades que podem ser realizadas mediante cessão de mão de obra para os fins previstos no regulamento:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

(...)

XXIV - saúde; e

8.5. Há que se pontuar que a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, embora combatida pela impugnante, foi bem caracterizada pela fiscalização. De fato, confirma-se a presença de cláusulas no Convênio nº 46/2005 que remetem a essa conclusão: (i) a estrutura (imóveis, equipamentos, central telefônica 192, ambulâncias) para que os serviços pudessem ser realizados foram disponibilizados pela concedente; (ii) a gestão da capacitação dos recursos humanos fica a cargo da concedente; (iii) os planos de trabalho eram elaborados, conjuntamente, entre a concedente e a conveniente, indicando que a concedente também participava na gestão dos recursos humanos; (iv) a concedente acompanhava, supervisionava e fiscalizava os serviços relacionados ao SAMU; (v) há submissão da conveniente às normas (regulação e atenção pré-hospitalar) emitidas pela contratante; (vi) a conveniente estava obrigada a manter rouparia e uniforme conforme padronizado pelo Ministério da Saúde e (vii) disponibilizar impressos padronizados pela contratante; (viii) a contrata deveria fornecer à concedente a relação nominal dos profissionais contratados para as equipes do SAMU.

8.5.1. O Plano de Trabalho anexo ao Convênio firmado apresenta como justificativa de sua pactuação que “o Termo de Parceria possibilitará: a contratação de pessoal técnico qualificado, garantindo a esses profissionais que irão atuar o SAMU-192, todos os direitos trabalhistas definidos pela CLT; ... a contribuição da Irmandade Santa Casa de Misericórdia de Vitória para que os objetivos delineados pela Secretaria de Estado da Saúde para o SAMU-192 sejam plenamente alcançados beneficiando a população capixaba.”

8.5.2. Por fim, constata-se que, em obediência ao regramento normativo que trata da retenção de 11% sobre os serviços prestados mediante cessão de mão de obra anteriormente transcritos, a autuada entregou suas GFIP declarando mensalmente a mão de obra cedida à contratante (Convênio 45 05 SAMU SESA – 27.080.605/0001-96), procedimento este que corrobora a conclusão da Autoridade Fiscal.

8.6. Em que pese a confirmação da forma como a prestação de serviços foi realizada, apresenta a impugnante importantes argumentos que, parece-me, devem ser considerados para o caso específico da manutenção da isenção previdenciária. Inicialmente, importante a lição trazida pela Mestre MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO (in Direito Administrativo. 18ª edição. São Paulo: Atlas. 2005, pg. 296/298), in litteris:

O convênio não constitui modalidade de contrato, embora seja um dos instrumentos de que o Poder Público se utiliza para associar-se com outras entidades públicas ou com entidades privadas para a realização de objetivos de interesse comum, mediante mútua colaboração.

Define-se o convênio como forma de ajuste entre o Poder Público e entidades públicas ou privadas

8.7. Dessa maneira, a essência do convênio é diversa da essência contratual, de forma a buscar a convergência de interesses no atingimento do interesse público primário (da coletividade), que transcende os interesses das partes, seja o interesse público secundário (do ente público) seja o interesse particular (entidade). E continua a administrativista:

As diferenças que costumam ser apontadas entre contrato e convênio são as seguintes:

a) no contrato, os interesses são opostos e contraditórios, enquanto no convênio são recíprocos; por exemplo, em um contrato de compra e venda, o vendedor quer alienar o bem para receber o melhor preço e o comprador quer adquirir o bem pagando o menor preço; no convênio, também chamado de ato coletivo, todos os participantes querem a mesma coisa;

b) os entes conveniados têm objetivos institucionais comuns e se reúnem, por meio do convênio, para alcançá-los; por exemplo, uma universidade pública – cujo objetivo é o ensino, a pesquisa e a prestação de serviços à comunidade – celebra

convênio com outra entidade, pública ou privada, ou para prestar serviços de competência comum a terceiros; é o que ocorre com os convênios celebrados entre Estados e entidades particulares tendo por objeto a prestação de serviços de saúde ou educação; (...)

c) no convênio, os partícipes objetivam a obtenção de um resultado comum, ou seja, um estudo, um ato jurídico, um projeto, uma obra, um serviço técnico, uma invenção etc., que serão usufruídos por todos os partícipes, o que não ocorre no contrato;

8.8. Efetivamente, no caso dos autos verifica-se que o objeto do convênio está em harmonia aos objetivos sociais da entidade atuada, de forma a demonstrar que os interesses são, a princípio, a consecução do bem comum, mediante a utilização da capacidade técnica e operacional da atuada como mecanismos operacionais da implantação e manutenção da capacidade estadual de prestação dos serviços complementares da saúde (SAMU-192). Não restou evidenciado um interesse particular da entidade conveniada (entidade atuada), no sentido de se obter lucro ou segmento específico de prestação de serviços na área da saúde do Estado.

8.9. Retomando às digressões sobre convênios, mais distinções importantes apresenta a doutrina:

d) no convênio, verifica-se a mútua colaboração, que pode assumir várias formas, como repasse de verbas, uso de equipamentos, de recursos humanos e materiais, de imóveis, de know-how e outros; por isso mesmo, no convênio não se cogita de preço ou remuneração, que constitui cláusula inerente aos contratos;

e) dessa diferença resulta outra: no contrato, o valor pago a título de remuneração passa a integrar o patrimônio da entidade que o recebeu, sendo irrelevante para o repassador a utilização que será feita do mesmo; no convênio, se o conveniado recebe determinado valor, este fica vinculado à utilização prevista no ajuste; assim, se um particular recebe verbas do poder público em decorrência de convênio, esse valor não perde a natureza de dinheiro público, só podendo ser utilizado para os fins previstos no convênio; por essa razão, a entidade está obrigada a prestar contas de sua utilização, não só ao ente repassador, como ao Tribunal de Contas;

8.10. Integral aplicação tem esta lição ao caso posto em julgamento. Conforme deflui das obrigações contratuais, o convênio celebrado estabelece não um pagamento pelos serviços prestados, mas sim, o dever de recepção de recursos públicos e a correspondente obrigação de emprego adequado e a prestação de contas (alíneas S, T e X do inciso II da cláusula terceira do convênio). Tal procedimento é inconcebível no âmbito de uma relação contratual de efetiva cessão de mão-de-obra.

8.10.1. Isto porque o valor de um típico contrato de prestação de serviços abrangerá os custos operacionais da mão-de-obra, os encargos sociais sobre ela incidentes, os custos administrativos da empresa etc, tudo sob a forma de rateio, bem assim, a margem de lucro.

8.10.2. Não é o que se observa no caso dos autos: embora o Auditor-Fiscal tenha concluído que a prestação de serviços se deu de forma onerosa, não apresentou qualquer prova nesse sentido. De outra banda, apresentou a impugnante elementos probantes (relatórios de Prestação de Contas) que indicam não ter a atuada repassado quaisquer valores pagos pela Sesa relacionados ao Convênio a serviços diversos do próprio SAMU.

8.10.3. Embora não constituam prova cabal de que os serviços prestados à Sesa se deram de forma gratuita, é certo que não há nos autos elementos de prova, quer apresentados pela fiscalização, quer apresentados pela impugnante, que permitam a confirmação de que os serviços teriam sido prestados de forma onerosa.

8.10.4. Especificamente sobre este ponto, apresenta-se a lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (in Curso de Direito Administrativo. 25ª edição. São Paulo: Editora Malheiros. 2008, pg. 654):

Segundo entendemos, só podem ser firmados convênios com entidades privadas se estas forem pessoas sem fins lucrativos. Com efeito, se a contraparte tivesse objetivos lucrativos, sua presença na relação jurídica não teria as mesmas finalidades do sujeito público. Pelo contrário, seriam reconhecidos objetos contrapostos, pois, independentemente da caracterização de seus fins sociais, seu objetivo no vínculo seria a obtenção de um pagamento.

8.11. Assim, a relação jurídica estabelecida entre a autuada e a Sesa, embora revista a forma de uma prestação de serviços realizado mediante cessão de mão de obra, afasta-se daquela relação prevista no Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004 em decorrência da ausência completa do elemento inerente ao contrato civil, qual seja, o intuito remuneratório pelo serviço prestado.

8.11.1. A fiscalização se limitou à análise superficial do instrumento de convênio. Com efeito, adotou-o como instrumento jurídico válido, sem indicar qualquer irregularidade de fato na execução do objeto do convênio, apenas indicando a execução de um serviço que se enquadraria na situação prevista no citado parecer para justificar que a autuada não faria jus à isenção das contribuições previdenciárias.

8.11.2. Oportuno ressaltar que, embora não seja aplicável ao caso concreto em razão da data de sua publicação (15/10/2013), a Lei nº 12.868/13 promoveu relevante alteração na Lei nº 12.101/09 e passou a prever que, para fazer jus à certificação de entidade beneficente, a entidade de saúde deverá celebrar contrato, convênio ou instrumento congêneres com o gestor do SUS (inciso I do art. 4º).

8.12. Relembre-se, por derradeiro, que a Constituição Federal prevê a possibilidade da função de interesse público ser exercida de forma concomitante e parceira entre os órgãos estatais e as entidades da iniciativa privada, visando o atingimento do interesse público primário:

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

8.12.1. Nesse sentido, infere-se do dispositivo transcrito que os convênios realizados entre o poder público e os particulares para atuar em serviços complementares ao SUS, caso do SAMU, devem ser preferencialmente dirigidos às entidades beneficentes que, aturalmente, não poderiam perder o gozo da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias em razão do cumprimento de um comando constitucional.

8.12.2. Trata-se de regra que deve ser afastada apenas nos casos em que se verifica que o convênio firmado entre o particular e o ente público apresenta algum desvio de finalidade, o que não se observou no caso dos autos.

8.13. Extraí-se das análises realizadas que os serviços prestados pela autuada, embora revistam a forma de cessão de mão de obra, não se adequam à situação prevista no Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004 como impeditiva ao gozo da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, vez que não foi comprovado pela Autoridade Fiscal que essa prestação de serviços se deu de forma onerosa (existência de margem de lucro). Ainda, não tendo sido apontados quaisquer outros desvios, a atuação em serviços complementares ao SUS é constitucionalmente permitida e incentivada às entidades filantrópicas e de assistência social, o que de per si não pode ser apontado como obstáculo à isenção/imunidade ora tratada.

CONCLUSÃO

9. Conclui-se, a partir do recorrido no Voto, que assiste razão à impugnante em seu inconformismo:

9.1. Os serviços prestados pela autuada não se adequam à situação prevista no Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004 como impeditiva ao gozo da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, vez que não foi comprovado pela Autoridade Fiscal que essa prestação de serviços se deu de forma onerosa.

9.2. Não tendo sido apontados quaisquer outros desvios, a atuação em serviços complementares ao SUS é constitucionalmente permitida e incentivada às entidades filantrópicas e de assistência social, o que de per si não pode ser apontado como obstáculo à isenção/imunidade ora tratada.

10. Diante do exposto, voto pela procedência da impugnação, exonerando-se, na íntegra, o crédito tributário incluído no presente processo administrativo.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular, impondo-se a sua manutenção pelos seus próprios fundamentos.

Outrossim, adicionalmente às conclusões supra reproduzidas, ora adotadas como razões de decidir no presente voto, destaque-se o precedente desse Egrégio Conselho, consubstanciado no Acórdão nº 2202-007.359 - de relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto – por meio do qual, os membros da Turma 2202, analisando situação fática bastante similar àquela ora em exame, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício, pelos mesmos fundamentos jurídicos expostos linhas acima.

Registre-se, pela sua importância que, contra referida decisão (Acórdão nº 2202-007.359) a d. PGFN interpôs o competente recurso especial, o qual não foi conhecido pela 2ª Turma da CSRF, nos termos do Acórdão 9202-010.469.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior