



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720769/2019-94
ACÓRDÃO	2402-012.823 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	HOSPITAL ALEMÃO OSWALDO CRUZ

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. REQUISITOS. LIMITE DO VALOR DE ALÇADA. MOMENTO DA VERIFICAÇÃO. ATINGIMENTO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 103. APLICÁVEL.

O recurso de ofício deve ser conhecido, eis que a exoneração do crédito que lhe deu causa à época de sua interposição atinge o limite do valor de alçada atualmente vigente.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. FATO GERADOR. AUTUAÇÃO. PAGAMENTO. ANTECIPAÇÃO ESPONTÂNEA. AUSENTE. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 99. NÃO APLICÁVEL.

Tratando-se de lançamento por homologação, ainda que ausentes apropriação indébita, dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando a contribuição correspondente ao fato gerador da respectiva competência deixar de ser recolhida espontaneamente. Contudo, dita antecipação de pagamento não é afetada pelo recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando a parcela recolhida não compuser rubrica exigida na autuação.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO.

Ausente a comprovação de descumprimento dos requisitos legais da imunidade tributária, resta mantido o benefício.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO DA CONDUTA. AUSÊNCIA.

A aplicação da multa de 150% exige mais do que a simples demonstração de que as contribuições não recolhidas (objeto do lançamento de ofício) não foram declaradas em GFIP. Nesta hipótese, aplica-se a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Para a qualificação da multa, exige-se a demonstração nos autos de que a conduta praticada pelo contribuinte amolda-se aos tipos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, que a conduta caracteriza sonegação, fraude ou conluio. Nas três hipóteses, a demonstração do elemento subjetivo é essencial, sendo necessário que seja trazido aos autos um conjunto probatório hábil a demonstrar o dolo das ações praticadas pelo contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, (i) rejeitar a prejudicial de mérito suscitada no recurso de ofício, reconhecendo que o crédito correspondente às contribuições patronais das competências 1 a 8 de 2014 não foi atingido pela decadência. Vencido o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, que a acolheu; e (ii) no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (Relator) e Marcus Gaudenzi de Faria, que deram-lhe parcial provimento, restabelecendo o crédito constituído em desfavor do Recorrente, cuja multa de ofício deverá ser reduzida ao percentual de 75%, e mantendo a exclusão dos responsáveis solidários do polo passivo da referida autuação. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro João Ricardo Fahrion Nüske.

Assinado digitalmente

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Redator Designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Rodrigo Duarte Firmino, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquelas destinadas a terceiros, entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 15-48.771 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - DRJ/SDR – transcritos a seguir (processo digital, fls. 11.502 a 11.507):

De acordo com o Relatório Fiscal, a entidade autuada declarou nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, relativas ao período de 01/2014 a 13/2014, o código FPAS nº 639, de modo que não foram declaradas as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, bem como as contribuições devidas a outras entidades e fundos.

O Relatório Fiscal afirma que, após análise dos documentos apresentados pela entidade, realização de diligências, pesquisas e buscas nos arquivos da Receita Federal do Brasil – RFB, verificou-se que, no período fiscalizado, a entidade não atendeu os requisitos previstos nos incisos II e V do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e nos incisos I e II do art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN, para ser enquadrada como entidade imune/isenta de contribuições à Seguridade Social.

Os motivos pelos quais a fiscalização entendeu que a entidade não preenche os requisitos para a isenção das contribuições de Seguridade Social encontram-se descritos no Relatório Fiscal e foram, resumidamente, os seguintes:

- *Foram efetuados pagamentos referentes a comemorações do aniversário do Hospital Alemão Oswaldo Cruz – HAOC e do dia do médico, tais como o aluguel do espaço Leopoldo Itaim, compra de bebidas, contratação de banda e também o torneio de golfe, com pagamento de recepcionistas, organização do evento e troféu, no valor total de R\$ 431.342,76;*

- *Foram pagos aluguel, condomínio, IPTU, limpeza, manutenção do apartamento e passagens aéreas para o superintendente executivo, Sr. Jose Henrique do Prado Fay, no valor de R\$ 47.534,80;*

- Houve pagamento de mensalidade escolar para estagiária, além da bolsa estágio, no valor de R\$ 16.754,00;
- Foi verificado também que a entidade pagou seguro saúde para ex-empregados sem a comprovação do reembolso;
- Pagou previdência privada para alguns colaboradores, por liberalidade, no valor de R\$ 2.643.740,50;
- Paga, por liberalidade, gratificação e remuneração variável para os empregados, no valor de R\$ 6.921.929,51;
- Pagou pela prestação de serviços de consultoria para JZ Consultoria sem a apresentação de comprovantes materiais da prestação dos serviços, o valor de R\$ 320.000,00;
- Pagou para BDB do Brasil Sociedade Ltda. e Centro Paulista de Hepatologia por serviços executados pelos sócios, que já eram empregados do HAOC, o valor de R\$ 59.000,00 para a BDB e R\$ 800.989,96 para Centro Paulista hepatologia;
- Na compra dos materiais médicos, reiteradamente efetuou aquisição dos mesmos por valores consideravelmente maiores do que aqueles pagos pelos demais adquirentes;
- Exerce atividade de ensino, sem a comprovação da oferta de gratuidade.

Em função do não cumprimento dos requisitos para a manutenção da condição de entidade isenta/imune das contribuições de Seguridade Social, apurou-se o valor das contribuições previdenciárias patronais, bem como das contribuições para outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, tendo por base a remuneração declarada nas GFIP do período. Os valores relativos aos pagamentos de previdência privada efetuados em desacordo com a legislação, conforme descrição contida no item 6.1.7 do Relatório Fiscal, foram incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas.

Aplicou-se a multa de 150% sobre as contribuições lançadas, com fundamento no art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

Foram lavrados Termos de Responsabilidade Tributária em nome de Edgar Silva Garbade, CPF nº 489.289.410-91, e de Marcelo Lacerda Soares Neto, CPF nº 701.701.697-15.

A entidade autuada foi cientificada do lançamento em 25/09/2019. O responsável tributário Marcelo Lacerda Soares foi cientificado em 02/10/2019 e o responsável Edgar Silva Garbade, em 30/09/2019. A autuada e os responsáveis apresentaram impugnação conjunta em 24/10/2019, alegando, em síntese, o que se segue:

Inicialmente, alegam a tempestividade da impugnação.

Afirmam que o HAOC é uma associação sem finalidade lucrativa e que os membros integrantes do quadro associativo não auferem quaisquer vantagens ou

remuneração, nos termos do § 2º do art. 9º do Estatuto Social. A Assembleia Geral, formada por todos os associados, elege o Conselho Deliberativo, composto por 8 a 10 de seus membros. O Conselho Deliberativo não possui função executiva, pois a gestão administrativa, nos termos do art. 44 do Estatuto Social, é feita por profissionais contratados com vínculo empregatício.

O fato de as contratações realizadas pelo HAOC envolverem benefícios - previdência privada, gratificações, remuneração variável, etc. não afeta em nada o seu caráter assistencial e beneficente. O pagamento de remunerações a empregados segundo os parâmetros do mercado não equivale a destinar recursos para fora do alcance dos objetivos institucionais do hospital. A remuneração adequada de funcionários não configura distribuição de lucros ou apropriação de patrimônio da entidade.

Nos termos do art. 11 da Lei nº 12.101, de 2009, a entidade de saúde de reconhecida excelência pode, ao invés de ofertar serviços ao SUS, realizar projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, celebrando ajuste com a União, sob a condição de serem os recursos aplicados nesses projetos no mínimo iguais ao valor correspondente à isenção. Assim, a isenção não proporciona qualquer vantagem à entidade. No triênio 2012/2014, a entidade aplicou R\$ 131 milhões nesses projetos, tendo se beneficiado de isenção no valor de R\$ 128 milhões. Tais projetos foram auditados e a entidade teve deferida a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS. A fiscalização não questionou o cumprimento dos Termos de Ajuste e a efetiva realização dos projetos.

Afirmam que não foram apontados fundamentos ou razões para a inclusão dos senhores Marcelo e Edgar, integrantes do Conselho Deliberativo, no pólo passivo da autuação. São citados no Relatório Fiscal unicamente como Presidente e vice-presidente do Conselho, respectivamente. Não há na autuação qualquer referência a ato concreto praticado por ambos, apto a caracterizar o interesse comum na situação que tenha constituído o fato gerador da obrigação tributária, nem se aponta a prática de qualquer ato com infração à lei ou com excesso de poderes. Marcelo e Edgar não tiveram qualquer participação pessoal em nenhum dos atos que deram ensejo à lavratura dos autos de infração. Como membros do Conselho Deliberativo, não participavam da gestão administrativa. Por isso, aduz que a imputação de solidariedade é absolutamente inepta e deve ser sumariamente afastada.

Argumentam que a isenção concedida nos termos do art. 11 da Lei nº 12.101, de 2009, atrelou-se a uma condição específica, qual seja, o emprego dos recursos resultantes da isenção em projetos no âmbito do PROADI-SUS. Em razão disso, aplica-se o disposto no art. 179 do CTN. A concessão da isenção seria, nesse caso, um ato administrativo vinculado. Como os recursos equivalentes à isenção foram efetivamente empregados nos projetos, a manutenção da autuação seria um bis

in idem. Em que pese a isenção, o HAOC não deixou de contribuir. A única diferença é que a forma de contribuição foi distinta.

Afirmam que as hipóteses de isenção previstas nos art. 11 e 29 da Lei nº 12.101, de 2009, são distintas e autônomas. A isenção prevista no art. 11 alcança as contribuições sociais, e não apenas as contribuições destinadas à Seguridade Social. Os requisitos do art. 29 não são aplicáveis à hipótese do art. 11. Disso decorre a nulidade ou improcedência dos Autos de Infração. Ainda que verdadeiros os apontamentos da fiscalização, isso não retiraria a isenção do HAOC, que se fundamenta única e exclusivamente na realização dos projetos.

Alegam que a realização dos dispêndios com eventos comemorativos (aniversário do HAOC, dia do médico e torneio de Golfe) prestou-se à congregação em benefício da atividade institucional do HAOC. Aliás, a comemoração do aniversário do hospital é fielmente realizada há décadas. O torneio de golfe visou à congregação de profissionais da medicina. O oferecimento de chocolates aos médicos foi um ato de cortesia com aqueles que exercem funções tão importantes na consecução dos objetivos do hospital. Além disso, as despesas realizadas a esses títulos não alcançam sequer 0,1% do total das despesas da entidade no período, sendo absolutamente desprovidas de materialidade.

Quanto aos pagamentos efetuados pela entidade para a manutenção do apartamento do superintendente, além das passagens aéreas emitidas em seu favor, argumentam tratar-se de dispêndios necessários à prestação dos serviços, dado que o sr. José Henrique do Prado Fay residia em Porto Alegre, tendo sido contratado para prestar serviços no município de São Paulo. Tais dispêndios são absolutamente compatíveis com os objetivos da entidade.

Afirmam que os pagamentos da bolsa estágio e da mensalidade da estagiária Ana Carolina Ferreira Saez decorreram de convênio firmado com a Sociedade Escolar Barão do Rio Branco, instituição de ensino na qual a estagiária encontrava-se matriculada. O referido convênio previa ambos os pagamentos. O fato de a remuneração a estagiário não ser obrigatória não justifica a caracterização dos pagamentos como desvios de recursos, tampouco coloca os pagamentos fora do alcance dos objetivos institucionais do HAOC.

Aduzem que o pagamento de seguro-saúde a um grupo de seis pessoas sem que tenha havido o reembolso pelos beneficiários, no valor total de R\$ 13.202,62, decorreu de um equívoco no controle das despesas por parte dos prepostos do HAOC. Tal equívoco, contudo, não pode ser confundido com desvio de conduta da HAOC enquanto entidade beneficente de assistência social.

Quanto aos pagamentos efetuados pelo HAOC a título de Previdência Privada para alguns de seus trabalhadores, afirmam que eles obedeceram à fórmula de cálculo da reserva necessária à aquisição do benefício de seus funcionários, conforme previsto no contrato firmado com a Itaú Previdência. O dispêndio não foi assumido pelo HAOC de modo desmotivado ou desproporcional. O fato de o referido programa de oferecimento da Previdência Privada ter sido feito sem a

previsão em convenção coletiva demonstra que não se trata de Participação nos Lucros e Resultados – PLR. Tais pagamentos estão em linha com as práticas do mercado e não podem ser enquadrados como uma forma de desvio de recursos ou de finalidade. Afirmam ainda que o HAOC prestou à fiscalização os esclarecimentos acerca dos critérios adotados para estabelecer as contribuições da empresa.

Quanto ao pagamento de gratificações aos funcionários, argumentam que as referidas verbas foram corretamente incluídas na base de cálculo do FGTS, da contribuição retida dos funcionários e dos demais encargos trabalhistas.

Defendem que os pagamentos efetuados a título de remuneração variável não possuem natureza jurídica de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, tendo sido instituídos pelo HAOC de modo unilateral, sem qualquer participação da entidade sindical. Tais pagamentos ocorreram uma vez ao ano, de modo eventual, quando cumpridas as condições estabelecidas no programa. Os valores pagos a este título sofreram a incidência de encargos fiscais e previdenciários sobre as parcelas recebidas dos funcionários. Mais uma vez, alegam que tais pagamentos não podem caracterizar desvios de recursos ou de finalidade.

Quanto aos dispêndios realizados com a JZ Consultoria, afirmam que o sr. José Henrique do Prado Fay, após sair da superintendência executiva, por ter atingido a idade máxima prevista no estatuto para o exercício desse cargo, passou a prestar serviços de consultoria por meio da empresa JZ. De acordo com o contrato mantido pelo HAOC com a referida empresa, os serviços deveriam ser prestados pelo sr. José Henrique. Como prova de que os serviços foram efetivamente prestados, apresenta os comprovantes de acesso do sr. José Henrique nas dependências do hospital no período de vigência do contrato, a sua indicação como responsável pelo comitê de investimento do HAOC, bem como e-mails direcionados ao referido profissional tratando de assuntos do HAOC. Há ainda a declaração do escritório de advocacia que assessora o HAOC atestando a participação do sr. José Henrique na definição estratégica das principais questões trabalhistas do hospital no exercício de 2014. O valor de R\$ 320.000,00 corresponde à remuneração mensal de R\$ 40.000,00 relativa aos meses de abril a dezembro de 2014.

No que toca aos pagamentos efetuados à empresa BDB do Brasil Sociedade Ltda., afirmam que o HAOC foi vítima de uma fraude praticada pela sra. Crislaine Marques da Silveira, que, valendo-se de seu cargo de coordenadora de responsabilidade social, assumido em 06/2014, teria organizado um evento em nome do HAOC beneficiando a empresa da qual era sócia. Tão logo constatados os fatos, a sra. Crislaine foi despedida por justa causa.

Quanto aos pagamentos efetuados ao Centro Paulista de Hematologia, empresa da qual é sócio o médico Erkki Juhani Larsson, funcionário do HAOC e coordenador da área de check up, argumentam que são completamente distintas e inconfundíveis as atividades do referido profissional enquanto funcionário

responsável pela gestão de um setor do hospital e enquanto médico prestando atendimento por meio da empresa da qual é sócio, juntamente com outros médicos. Salientam que os serviços do Centro Paulista de Hematologia não foram prestados exclusivamente pelo sr. Erkki. Assim, não há que se falar em duplicidade.

Aduzem que o fato de eventualmente o HAOC comprar determinados materiais médicos a preços superiores ao indicado como referência na tabela SIMPRO não significa que ele seja um mal gestor em compras, existindo muitos outros fatores que devem ser levados em conta, como, por exemplo, a escala de compras e a qualidade dos materiais adquiridos.

Argumentam que o HAOC possui uma regulamentação geral para compras e para a contratação de prestadores de serviço. O fato de o HAOC não ter um regulamento próprio para a contratação de serviços terceirizados específicos não significa que ele esteja empregando os seus recursos fora dos seus objetivos institucionais. Não há lei que exija um regulamento específico para esse fim, de modo que tal exigência exorbita a competência da RFB.

Quanto às atividades de ensino desenvolvidas pela Escola Técnica de Educação em Saúde – ETES e pela Faculdade de Educação em Ciências da Saúde – FECS, destacam que a própria fiscalização reconhece essas atividades como integrantes dos objetivos institucionais do HAOC. O exercício das referidas atividades não acarreta empecilhos à sua certificação como entidade beneficente, sendo irrelevante a ausência de gratuidade nessas atividades de educação.

Requerem a exclusão da multa qualificada de 150%, por não terem sido apresentadas justificativas para a sua aplicação.

Requerem o reconhecimento da improcedência das autuações e da atribuição de responsabilidade tributária aos senhores Marcelo Lacerda Soares Neto e Edgar Silva Garbade.

Ainda que se entenda pela manutenção dos valores relativos às contribuições previdenciárias, requerem a exclusão da cobrança das contribuições devidas a outras entidades e fundos, a qual não pode ter como fundamento o descumprimento dos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

(destaques no original)

.Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador julgou procedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 11.500 a 11.524):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES. PAGAMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, § 4º DO CTN.

A existência de recolhimentos parciais atrai o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Logo, resta patente que as contribuições previdenciárias relativas às competências janeiro a agosto de 2014 já haviam sido alcançadas pela decadência na data em que se deu ciência do lançamento ao sujeito passivo, impondo-se o reconhecimento da sua improcedência.

CONTRIBUIÇÕES. ISENÇÃO. REQUISITOS. APLICAÇÃO DE RECURSOS EM ATIVIDADES ESTRANHAS AO OBJETO SOCIAL. NÃO COMPROVAÇÃO.

A realização de gastos com eventos (dia do médico, torneio de golfe para os médicos e comemoração do aniversário da entidade), assim como o oferecimento de brindes aos médicos não caracteriza a aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade beneficiária da cota patronal.

Os valores pagos pela entidade autuada a título de aluguel, condomínio e IPTU do imóvel ocupado pelo seu superintendente, assim como os gastos efetuados com a manutenção desse imóvel, integram a remuneração desse funcionário. Assim, não há respaldo fático ou jurídico para a afirmação de que tais pagamentos implicam o emprego de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

O pagamento de gratificações, de remuneração variável e de contribuições ao plano de previdência privada dos funcionários da entidade não configura a aplicação de recursos fora dos seus objetivos institucionais ou a remuneração de dirigentes em parâmetros superiores aos de mercado. Assim, não há como reconhecer nesses pagamentos o descumprimento de requisitos legais para o gozo da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. ISENÇÃO. REQUISITOS. CERTIFICAÇÃO.

Demonstrado nos autos que a entidade autuada possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS válido para o período objeto do lançamento, afasta-se a alegação de que houve descumprimento do requisito previsto no caput do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, por inexistir oferta de vagas em gratuidade nas atividades educacionais mantidas pela entidade.

MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO DA CONDUTA. AUSÊNCIA.

A aplicação da multa de 150% exige mais do que a simples demonstração de que as contribuições não recolhidas (objeto do lançamento de ofício) não foram declaradas em GFIP. Nesta hipótese, aplica-se a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Para a qualificação da multa, exige-se a demonstração nos autos de que a conduta praticada pelo contribuinte amolda-se aos tipos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, que a

conduta caracteriza sonegação, fraude ou conluio. Nas três hipóteses, a demonstração do elemento subjetivo é essencial, sendo necessário que seja trazido aos autos um conjunto probatório hábil a demonstrar o dolo das ações praticadas pelo contribuinte.

Impugnação Procedente

Recurso de ofício

O Presidente da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador interpôs recurso de ofício contra a decisão proferida naquele Colegiado - Acórdão nº 15-48.771 - que exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada vigente à época, nestes termos (processo digital, fl. 11.501):

Destaque-se que, em função do crédito tributário exonerado por essa decisão ser superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), valor de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, c/c art. 366, § 3º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, ESTE ACÓRDÃO DEVE SE SUBMETER A RECURSO DE OFÍCIO. A exoneração do crédito tributário procedida por esse acórdão somente se tornará definitiva se o CARF negar provimento ao recurso de ofício.

Razões ao recurso de ofício

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Juízo de Admissibilidade

A propósito, para o juízo de admissibilidade do recurso de ofício, vale o limite do valor de alçada vigente na época do respectivo julgamento neste Conselho, exatamente como determina o Enunciado nº 103 de súmula do CARF. Logo, a partir de 17/1/2023, data de publicação da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, citada análise terá por parâmetro, em cada processo, o crédito decorrente de tributo e multa cancelado no montante superior a R\$ 15.000.000,00, e não mais de R\$ 2.500.000,00, como previa a Portaria MF nº 63, de 2017. É o que está posto na legislação mencionada, *verbis*:

Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

[...]

Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Posta assim a questão, passo ao caso concreto.

Consoante autos de infração, a autuação contestada pela então Impugnante consolidou crédito tributário corresponde a tributo e encargos de multa no montante de R\$ 90.481.420,51 (noventa milhões, quatrocentos e oitenta e um mil, quatrocentos e vinte reais e cinquenta e um centavos (processo digital, fls. 8.825 a 8.867).

Contudo, reportado lançamento foi totalmente cancelado pelo julgador de origem, consoante se vê no dispositivo, que ora transcrevo (processo digital, fl. 11.500):

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar IMPROCEDENTE o lançamento efetuado e EXCLUIR DO PÓLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO os srs. Edgar Silva Garbade, CPF nº 489.289.410-91, e Marcelo Lacerda Soares Neto, CPF nº 701.701.697-15, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Ante o exposto, conheço do recurso de ofício interposto, pois, como visto, o crédito cancelado decorrente de tributo e encargos de multa perfez o montante superior ao limite do valor de alçada atualmente vigente, que é de R\$ 15.000.00,00.

Prejudicial de mérito - Prazo decadencial

Inicialmente, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente às CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse pressuposto, registre-se que, na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), **variando** conforme as circunstâncias, apenas, a **data de início** da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e parágrafo único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de

leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu parágrafo único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal -, tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte - IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, parágrafo);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Explicitada a contextualização abstrata da matéria, já sob a perspectiva de sua aplicação às Contribuições Sociais Previdenciárias, adentra-se propriamente na tipificação da manifestada prejudicial.

Nessa circunstância, transcreve-se excertos dos arts. 22 e 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dos quais se pode inferir que a apuração das CSP se dará mediante lançamento por homologação. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título [...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

[...]

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

(destaques no original)

Sob dita perspectiva, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais sinalizam a data de início da contagem do referido prazo decadencial. Tocante à primeira, destaca-se a **antecipação** de pagamento da **contribuição apurada**; já na trilha da segunda, vêm as vinculações a ela obrigatórias e o **momento** em que o Sujeito Ativo poderá **iniciar procedimento fiscal** tendente a constituir suposto crédito tributário.

Regra especial (art. 150, § 4º, do CTN)

Cuidando-se de lançamento por homologação e ausentes as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, se houver **pagamento antecipado** da contribuição concernente à competência atuada, aplica-se a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Portanto, é pertinente se compreender a exata caracterização da referida antecipação de pagamento, eis que, como visto, traduz-se fator determinante tocante à aplicação da presente regra.

Assim entendido, dita compreensão fica facilitada quando revelada expressão é analisada sob dois aspectos distintos, mas complementares, quais sejam: o **valorativo** e o **temporal**. O primeiro, versando acerca da conformidade entre a quantia devida e aquela efetivamente quitada pelo contribuinte; o outro, tratando do “time” de suposta preclusão temporal decorrente do pagamento a destempo.

Adentrando na primeira vertente, oportuno consignar que dita antecipação de pagamento não é afetada pela retenção ou recolhimento apenas parcial do valor efetivamente devido, como também quando referida parcela antecipada não compuser rubrica exigida na autuação. Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 99 de sua súmula, que assim delineou seu entendimento acerca da matéria:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Diante disso, a fim de melhor captar aquilo que efetivamente **diz** reportada jurisprudência, como se **passa** o que ali está dito e, especialmente, de que **modo** as situações fáticas a ela se subsumem, torna-se relevante a exata caracterização do **pagamento antecipado** tratado no descrito Enunciado, o que, necessariamente, passa pela delimitação do **conteúdo semântico** nele presente. Nesses termos, é imperioso se compreender o sentido e a extensão de suas expressões “**considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador**” e “**rubrica especificamente exigida no auto de infração**”.

Mais especificamente, buscando facilitar a assimilação da primeira expressão, vale destacar o “**considerado como devido**” e “**fato gerador**”, eis que balizadores da inferência que se pretende demonstrar. Diante disso, conforme o já transcrito art. 150 do CTN, tratando-se de lançamento por homologação, cabe ao contribuinte **calcular** o tributo que considera **devido** e promover o respectivo pagamento, cuja homologação se dará posteriormente.

Em reportada perspectiva, **somente a título exemplificativo**, não se imagina minimamente razoável o contribuinte, a exemplo, **confundir** o fato gerador da contratação de serviço executado mediante cessão de mão-de-obra (retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal) com aquele decorrente da remuneração por ele paga aos segurados empregados (20% do total pago). Com efeito, ambos têm fundamentações legais distintas, já que o primeiro se ampara no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e o segundo no art. 22, inciso I, do mesmo ato legal.

Trata-se de entendimento também perfilhado com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetida ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, **de cumprimento obrigatório pelos integrantes deste Conselho**, consoante § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo **declaração prévia do débito** [...]

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, **no que**

concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994;[...]

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(destaquei)

Como se vê, o STJ foi taxativo quanto ao **“considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador”**, pois expressamente determinou a necessária declaração do débito (**inexistindo declaração prévia do débito**), assim como arrematou não se tratar de apuração qualquer, **mas tão somente daquela atinente aos fatos geradores correspondentes aos débitos declarados na respectiva competência** (no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período).

No manifestado desígnio, observa-se que o eixo conceitual presente no reportado enunciado, por si só, no meu entender, já afasta a suposta possibilidade do termo “rubrica” confundir-se com “hipótese de incidência” legalmente prevista, base impositiva do fato gerador. Afinal, tratando-se de **obrigação tributária principal**, que surge juntamente com o seu fato gerador, como é o caso em análise, a lei traz todas as situações exigidas para a respectiva constituição, aí se incluindo a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes, conforme prescrevem os arts. 113, § 1º, e 114 do CTN. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como **necessária** e suficiente à sua ocorrência. (destaquei)

Desse modo, infere-se que mencionado Enunciado nº 99 destina-se aos **salários indiretos** pagos aos segurados empregados e avulsos, cuja remuneração, por vezes, compõe-se de rubricas diversas. Trata-se de entendimento igualmente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho. Confira-se os acórdãos dos quais transcrevo os seguintes excertos:

Acórdão nº 9202-009.776, de 25 de agosto de 2021 (CSRF/2ª Turma - Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora):

Ementa:

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento **para o mesmo fato gerador**, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN. (destaquei)

[...]

Voto:

[...]

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - **pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos** - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão. (destaquei)

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por “mesmo fato gerador” as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente. (destaque no original)

E neste caso em razão da autuação estar vinculada a exigência de Contribuições Previdenciárias cota patronal, e considerando que a contribuinte se considerava imune a este tributo, entendimento não compartilhado pelo Fisco em razão do descumprimento de requisito formal, o eventual pagamento relativo as contribuições da cota dos segurados empregados não se aproveita ao caso, **pois trata-se de fato gerador distinto daqueles lançados.** (destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-005.177, de 26 de janeiro de 2017 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. RETENÇÃO DE 11%. RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE O MESMO FUNDAMENTO JURÍDICO.

A constatação de antecipação de pagamento parcial do tributo aplicável para fins de contagem do prazo decadencial de acordo com o § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, **deve levar em**

consideração recolhimentos sobre o mesmo fato gerador ou fundamento legal para cobrança de contribuições previdenciárias.

[...]

Voto:

[...]

De imediato, refuto a tese do acórdão recorrido de que aplicável, ao caso concreto, a súmula CARF nº 99. A referida súmula teve por objetivo **pacificar entendimento nos casos de salários indiretos**, em que ocorrem lançamentos de diversas rubricas do conceito latu de remuneração. **Referida súmula será aplicável, unicamente, aos lançamentos que envolvam salários indiretos**, tais como: PLR, vale alimentação, fornecimento de educação, plano de saúde, dentre diversas outras utilidades que podem constituir salários indiretos, quando fornecidos fora das hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, previstas no art. 28, §9º da lei 8212/91. Fica fácil essa constatação quando verificamos os paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula CARF nº99.

(destaquei)

Acórdão nº 9202-008.286, de 23 de outubro de 2019 (CSRF/2ª Turma - Mário Pereira de Pinho Filho, Relator):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA.

Inexistindo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Voto:

[...]

De se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991 alberga obrigações tributárias das mais diversas, com fatos geradores e alíquotas distintas, bem assim com sujeitos passivos variados. Tem-se, dentre outras, as contribuições:

- a) de empregados e trabalhadores avulsos, sobre a remuneração (art. 28, I);
- b) de contribuintes individuais, sobre a remuneração (art. 28, III);
- c) patronais, sobre a folha de salários (art. 22, I);
- d) de segurados facultativos, sobre a receita da comercialização de sua produção rural (art. 25);
- e) de empregadores rurais pessoas físicas, sobre a receita da produção rural (art. 25);

[...]

Com efeito, para que se possa considerar a ocorrência de pagamento antecipado é necessário que restem comprovados recolhimentos de contribuições de mesma espécie, ou seja, **contribuições que guardem identidade relativamente à regra matriz de incidência tributária.** [...]

[...]

No caso que ora se examina a autuação teve como fundamento o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 9.711/1998), c/c o § 5º do art. 33 da mesma lei. Confira-se o teor dos dispositivos:

[...]

Desse modo, para que restasse comprovado o pagamento antecipado seria necessário que o Sujeito Passivo carresse aos autos documentos comprobatório de recolhimentos relacionados à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, nas competências objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, ainda que relativamente a outras prestadoras de serviços não evidenciadas na autuação.

(destaquei)

Acórdão nº 9202-004.569, de 23 de novembro de 2016 (CSRF/2ª Turma - Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES. RUBRICAS DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA SUMULA CARF N. 99

Em se tratando de lançamento de contribuições sobre rubricas de pagamentos que compõem o conceito *latu* de remuneração correta a aplicação da regra decadencial a luz do art. 150, §4º do CTN, desde que comprovada a existência de recolhimento antecipado.

[...]

Nos termos da súmula nº 99 CARF, tratando-se de **salário indireto** e existindo recolhimento de contribuições patronais sobre o mesmo fato gerador (fundamento legal), o dispositivo a ser aplicado é o *art. 150, § 4º*, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre a mesma rubrica. (destaquei)

[...]

Voto:

Contudo, conforme descrito no relatório deste voto, trata-se de lavratura de NFLD com o objetivo de apurar e constituir as contribuições previdenciárias, incidentes sobre: **referentes a valores pagos aos segurados empregados a título de: ABONO SALARIAL (FAB) , competências 01/2004 a 03/2004 e 01/2005 a 03/2005; e, ADICIONAL SINDICAL 1/3 E 1/6 (FAD), competências 01/2004 a 10/2005, bem**

como valores pagos a contribuintes individuais, referentes a SERVIÇOS DE FRETE, TRANSPORTE (FRD) , no período de 02/2001 a 04/2003. (destaque no original)

[...]

Já quanto ao levantamento FDA e FAB, embora inicialmente concorde com a tese esboçada pela ilustre procuradora de que, em inexistindo recolhimento antecipado sobre a rubrica específica, inclusive tendo sido vencida quando do julgamento do acórdão recorrido, entendo que está questão encontra-se superada pela edição da súmula 99 do CARF. Referida súmula advém de **posição unânime** da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos **pagamentos indiretos** firma entendimento de que em se tratando de **salário indireto** o recolhimento de qualquer montante sobre o **mesmo fato gerador**, mesmo que a outro título ou sobre outra rubrica, é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação da regra esculpida no art. 150, § 4º do CTN. (destaquei)

[...]

Dessa forma, para identificar a aplicação da súmula, resta-nos, por fim, identificar a existência de pagamentos **sobre os mesmos fatos geradores**, que aqui de forma ampla, refere-se a existência de contribuições previdenciárias patronais sobre a Folha de Pagamento. No caso, em sendo demonstrada a existência de recolhimentos sobre o conceito *latu* de "salário de contribuição apurado pela remuneração dos empregados", e considerando que os adicionais, nada mais são, que um tipo especial de salário (mais conhecido como **salário indireto** que compõe o conceito de remuneração, é possível, pela aplicação da súmula aplicar a regra do art. 150, §4º do CTN, face a existência de recolhimento parcial antecipado. Conforme Relatório RDA, fls. 43 GPS recolhidas, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido em relação a regra decadencial aplicada a este levantamento. (destaquei)

[...]

Acórdão nº 9202-002.596, de 7 de março de 2013 (CSRF/2ª Turma - Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira):

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO E OUTROS RECOLHIMENTOS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664,

559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial inculcado no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de **salário indireto**, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), além da constatação de recolhimentos a partir das guias pertinentes, as quais foram deduzidas por ocasião da lavratura da notificação, consoante informado pela própria autoridade lançadora no Relatório Fiscal.

Voto:

[...]

In casu, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por trata-se em parte de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

(destaque no original)

Tocante ao “time” do recolhimento, quando interpretados sistematicamente, os arts. 138, § único, e 150, § 1º, ambos do Código em comento, de aplicação vinculante a todos os tributos, respondem a questão posta em sua inteireza, nestas palavras:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea** da infração, **acompanhada**, se for o caso, do pagamento do **tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada **após o início** de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar** o pagamento **sem prévio exame** da autoridade administrativa [...]

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento

(destaquei)

Como se vê, o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, *caput*) não se restringe **tão somente ao tributo devido**, aí também se incluindo, quando for o caso, os **juros de mora**, acréscimos próprios de **recolhimento em atraso** (art. 138, *caput*). Isso já consubstancia que o fato da contribuição ser paga **após** seu vencimento,

por si só, não desvirtua a natureza da discutida antecipação. Ademais, o próprio mandamento legal expressa que a **preclusão temporal** da espontaneidade materializa-se pela ciência do início de procedimento fiscal relacionado à correspondente obrigação tributária (art. 138, § único).

Disso, infere-se que a expressão “pagamento antecipado” denota **espontaneidade**, assim qualificada quando manifestado recolhimento ocorrer **antes da ciência** do início da fiscalização. Afinal de contas, por se tratar de texto claro, direto e em contexto único - como tal, inviabilizando entendimento diverso -, dita espontaneidade não é afetada pelo recolhimento **apenas** parcial do valor efetivamente devido nem quando manifestado pagamento ocorrer somente após a competência fiscalizada, **contanto** que se dê **antes** da instauração do procedimento fiscal tendente a apurar a correspondente infração.

Por fim, cabível destacar que, na aplicação desta regra especial, dita prejudicial terá seu prazo contado a partir da ocorrência do correspondente fato gerador, que se dará consoante a interpretação dada ao já transcrito art. 22 da lei previdenciária pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Com efeito, dita regulamentação se deu mediante o art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, enquanto vigente, bem como art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, publicada no DOU de 19/10/2022. Confira-se:

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

[...]

d) empregado contratado para trabalho intermitente, quando for paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro, a remuneração acrescida das parcelas a que se referem os incisos II a V do § 6º do art. 452-A da CLT; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

[...]

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

[...]

e) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III;

f) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

g) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

[...]

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, no mês em que ocorrer a comercialização da sua produção rural, nos termos do art. 166;

IN RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 29. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso:

1. quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro;
2. no momento do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e
3. no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 21; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 199)

c) empregado doméstico: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

1. quando for paga ou devida a remuneração, o que ocorrer primeiro;
2. no momento do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e
3. no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

d) empregado contratado para trabalho intermitente, quando for paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro, a remuneração acrescida das parcelas a que se referem os incisos II a V do § 6º do art. 452-A da CLT; (CLT, art. 452-A, §§ 6º e 8º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198, e art. 201, § 23)

II - em relação ao empregador doméstico: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 24; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 211)

a) quando for paga ou devida a remuneração ao segurado empregado doméstico, o que ocorrer primeiro;

b) no momento do pagamento da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

c) no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

III - em relação à empresa ou ao equiparado:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso I, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso I, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso III, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso II, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

c) no mês em que ocorrer a comercialização da produção rural, nos termos do Capítulo I do Título III; (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22-A e 25; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, art. 201, caput, inciso IV, e art. 201-A)

d) no dia da realização de espetáculo desportivo gerador de receita, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 6º e 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 205, caput e § 1º)

e) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, §§ 6º e 9º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 205, caput e § 3º)

f) no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, § 1º)

g) no mês a que se referirem as férias, exceto as do empregado contratado para trabalho intermitente, mesmo quando pagas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista; (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, § 14)

IV - em relação ao segurado especial e ao produtor rural pessoa física, no mês em que ocorrer a comercialização da sua produção rural, nos termos do art. 147; e (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso III; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, caput, inciso III)

V - em relação à obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, no mês em que ocorrer a prestação de serviços remunerados pelos segurados que edificam a obra. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 15, parágrafo único, art. 22, caput, incisos I e II; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 12, parágrafo único, inciso IV, e art. 201, caput, incisos I e II)

§ 1º Considera-se creditada a remuneração na competência em que a empresa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços.

§ 2º Para os órgãos do poder público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa.

§ 3º Nos casos em que se tratar de empregado contratado para prestação de trabalho intermitente na forma prevista no art. 452-A da CLT, o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a parcela relativa ao décimo terceiro proporcional e às férias proporcionais ocorrerá mensalmente quando essas parcelas forem pagas, devidas ou creditadas. (CLT, art. 452-A, §§ 6º e 8º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 23)

Diante do acima exposto, pode-se sintetizar que dito fatos ocorrem nas competências em que:

1. o pagamento dos serviços prestados pelo empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual for concretizado;
2. o produtor rural comercializar sua produção;
3. as receitas de patrocínios, licenciamentos e publicidade forem auferidas pela associação que mantenha equipe de futebol profissional;

Contudo, enquanto vigente a IN RFB nº 971, de 2009, tratando-se de espetáculos desportivo de associação que mantenha equipe de futebol profissional, mencionada ocorrência será tida por ocorrida no dia de realização do correspondente evento, e não no mês de sua ocorrência.

Regra geral (art. 173, incisos I, II e § único do CTN)

Trata-se de mandamento que deverá ser compulsoriamente aplicado quanto aos fatos não moldurados pela regra especial vista precedentemente (CTN, art.150, § 4º). Contudo, despiciendo arrazoar os contextos da fiscalização ser iniciada ainda no exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único) e da autuação previamente anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II), pois não demandam esclarecimentos complementares. Afinal, em qualquer caso, explanado decurso temporal terá sua contagem inicial da ciência de início do procedimento fiscal e da decisão administrativa irreformável, respectivamente, exatamente como preveem as vertentes dispostas nos § único e inciso II, ambos do art. 173 em discussão.

Nestas circunstâncias, a concepção remanescente aponta para a contagem de prazo iniciada no **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado** (CTN, art. 173, inciso I), de aplicação vinculada às penalidades e aos tributos excluídos da regra especial, exceto quanto aos cenários ressalvados no parágrafo anterior. Logo, nesse recorte, dito mandamento terá de ser compulsoriamente imposto aos seguintes cenários:

1. Nos lançamentos por homologação, **ainda que ausentes** as práticas de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, **quando não houver** recolhimento espontâneo da contribuição correspondente ao fato gerador autuado, admitida a mitigação de valor e rubrica prevista no Enunciado nº 99 de súmula do CARF, transcrito no tópico anterior.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, já referenciado precedentemente, de cuja ementa replico os seguintes excertos:

2. É que a decadência [...], consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao **lançamento de ofício**, ou nos casos dos tributos sujeitos ao **lançamento por homologação** em que o contribuinte não efetua o **pagamento antecipado** [...]

3. O dies a quo [...] corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação [...]

(destaquei)

2. Nos lançamentos por homologação, **quando presentes** as práticas de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, **independentemente de haver** recolhimento espontâneo da contribuição apurada.

Refere-se a entendimento já sumulado por este Conselho mediante os Enunciados nºs 72 e 106 de sua jurisprudência, nestes termos:

Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 106:

Caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

3. Nos lançamentos de **penalidades** pelo descumprimento de obrigações acessórias, **ainda que a obrigação principal correlata** tenha sido paga ou atingida pela decadência sob fundamento do art. 150, § 4º, do CTN. Afinal, manifestada sanção administrativa é imposta **tão somente** por meio do lançamento de ofício, afastando-se, de pronto, o benefício estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, que é próprio do lançamento por homologação.

Trata-se de entendimento também definido pelo CARF mediante o Enunciado nº 148 de sua súmula. Confira-se:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

A propósito, mencionada orientação ratifica o que acima está posto, pois, em qualquer caso e circunstância, a sanção administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória é aplicável tão somente mediante lançamento de ofício. Nestes termos, por um lado, como já visto em transcrição precedente, o art. 150 do CTN refere-se exclusivamente a “**tributos**”, o que não se confunde com “**penalidade**”, instituto jurídico distinto; por outro, o art. 113, § 3º, do mencionado código assevera que a inobservância da obrigação acessória resulta na penalidade pecuniária correlacionada. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Circunstanciadas as vinculações obrigatórias à presente “Regra”, adentraremos no delineamento das datas em que o Sujeito Ativo poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir supostos créditos tributários, demarcação indispensável para o início de contagem do supracitado lapso temporal. Em dita perspectiva, transcrevo excertos da Lei nº 8.212, de 1991, assim como de sua regulamentação por meio do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, delimitando os contornos para a fiscalização iniciar procedimento de ofício, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 37. 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.

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

[...]

Art. 245. O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação fiscal de lançamento, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos apresentado pelo contribuinte ou outro instrumento previsto em legislação própria.

§ 1º As contribuições, a atualização monetária, os juros de mora, as multas, bem como outras importâncias devidas e não recolhidas até o seu vencimento devem ser lançados em livro próprio destinado à inscrição em Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social e da Fazenda Nacional, após a constituição do respectivo crédito.

Como visto, a inércia do Fisco, que supostamente consumaria a decadência, terá por referência o vencimento da obrigação tributária a que se sujeitava o contribuinte. Afinal, reportada ocorrência propicia a abertura de procedimento fiscal, dele podendo suceder autuações apurando créditos tributários decorrentes tanto de tributo devido como de penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória.

Assim entendido, tocante às competências 1 a 12, reportado lançamento poderá ser efetuado no mês subsequente ao da respectiva competência, diferentemente daquele acerca da competência 13, possibilitado já partir de dezembro do mesmo ano. Afinal, enquanto as contribuições incidentes sobre o 13º salário vencem no dia 20 de dezembro, aquelas correspondentes aos demais meses têm vencimentos no dia 20 dos meses subsequentes ao da respectiva competência. É o que se infere do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, com atualização, aqui novamente transcrito, assim como do art. 96 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, enquanto vigente, bem como art. 68 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, publicada no DOU de 19/10/2022, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea “a” e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte; (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 96. O vencimento do prazo de pagamento das contribuições sociais incidentes sobre o décimo terceiro salário, exceto no caso de rescisão, dar-se-á no dia 20 de dezembro, antecipando-se o prazo para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

IN RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 68. O vencimento do pagamento das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre o décimo terceiro salário, exceto no caso de rescisão, dar-se-á no dia 20 de dezembro, e, no caso de segurado empregado doméstico, até o dia 7 de janeiro do ano seguinte, antecipando-se o prazo para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário nas referidas datas. (Lei Complementar nº 150, de 2015, art. 34, § 1º, e art. 35; Lei nº 8.620, de 1993, art. 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 211-C, caput, e art. 216, § 1º)

Nessa perspectiva, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado):

1. para as competências 1 a 11 e 13: 1º de janeiro do ano seguinte, restando seu término em 31 de dezembro do quinto ano subsequente (cinco anos do início da contagem);
2. para a competência 12: 1º de janeiro do segundo ano subsequente, restando seu término em 31 de dezembro do sexto ano seguinte (cinco anos do início da contagem).

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

A decisão de origem considerou o prazo decadencial visto na regra especial estabelecida no CTN, art. 150, § 4º, iniciando-se sua contagem na data de ocorrência do

correspondente fato gerador, sob o pressuposto de que houve antecipação de pagamento, nestes termos (processo digital, fls. 11.508 e 11.509):

No caso em tela, a entidade foi cientificada do lançamento em 25/09/2019 (fls. 8.871). Desse modo, se adotado o termo inicial para contagem do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN (data do fato gerador), evidencia-se que as contribuições relativas às competências 01 a 08/2014 já haviam sido alcançadas pela decadência na data em que se deu ciência do lançamento ao sujeito passivo.

[...]

No caso presente, não há no Relatório Fiscal qualquer menção à prática de ato como dolo, fraude ou simulação. Afirma-se apenas que as condutas da entidade configuraram, em tese, a prática de crime contra a ordem tributária.

[...].

No que toca à ocorrência de antecipação de pagamento, o próprio relatório fiscal menciona que houve o recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos segurados durante todo o período objeto do lançamento. (destaquei)

Como visto, a existência de recolhimentos parciais atrai o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a data do fato gerador. Logo, resta patente que as contribuições previdenciárias relativas às competências janeiro a agosto de 2014 já haviam sido alcançadas pela decadência na data em que se deu ciência do lançamento ao sujeito passivo (25/09/2019), impondo-se o reconhecimento da sua improcedência.

A propósito, consoante se discorreu precedentemente, a antecipação de pagamento implica recolhimento espontâneo, ainda que parcial, do tributo correspondente ao respectivo fato gerador. Logo, o recolhimento das contribuições descontadas dos segurados não se caracteriza pagamento antecipado das contribuições patronais autuadas. Afinal, enquanto as primeiras têm por fundamento legal a disposição contida no art. 30, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212, de 1991; estas últimas fundamentam-se no art. 22, incisos I, II e III da reportada lei.

Do que se viu, relativamente à competência mais antiga, 1/2014, o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, teve sua contagem iniciada em 1º/1/2015 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), restando seu término em 31/12/2019. Contudo, já que a ciência do reportado lançamento ocorreu somente em 25/09/2019, não se operou a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário (processo digital, fl. 8.871).

Assim entendido, dar-se provimento ao recurso de ofício, reconhecendo que o crédito atinente às contribuições patronais das competências 1 a 8 de 2014 não foi atingido pela decadência.

Mérito**Imunidade das entidades beneficentes de assistência social****Requisitos legais exigidos para a fruição do benefício**

Embora com a denominação de isenção dada pelo constituinte, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social está prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), mas seu gozo depende do prévio atendimento das “exigências estabelecidas em lei”, *verbis*:

Art. 195 [...]

[...]

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

Nesse pressuposto, a partir de 30/11/2009, os requisitos para o desfrute da citada imunidade passaram a ser regulados pelo art. 29 da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, nestes termos:

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: (Vide ADIN 4480)

~~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;~~

~~I – não percebam, seus dirigentes estatutários, 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; — (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)~~

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, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

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.

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

(destaquei)

Ademais, o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionado pela CF, de 1988, com status de lei complementar, assim refere-se à matéria no seu art. 14:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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.

(destaquei)

Nesse pressuposto, consoante visto no relatório, reportada autuação teve por motivação o descumprimento dos requisitos estabelecidos tanto pelos incisos II e V do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, como nos incisos I e II do art. 14 do manifestado Código.

Descrita a contextualização legal do mencionado benefício fiscal, assim como o pressuposto da autuação, passa-se a transcrever e apreciar os fundamentos da decisão de origem.

1. Dos gastos com eventos e aquisição de brindes

Inicialmente, a fiscalização identificou, a partir dos registros contábeis escriturados na conta 3191 – eventos e promoções – pagamentos referentes a eventos em comemoração ao aniversário do Hospital Alemão Oswaldo Cruz – HAOC (R\$ 74.550,00) e ao dia do médico (R\$ 290.815,60), além de pagamentos relativos ao custeio de um torneio de golfe, realizado em comemoração ao dia do médico (R\$ 55.086,81). No total, esses pagamentos implicaram o dispêndio de R\$ 431.342,76. Em seguida, a fiscalização mencionou o lançamento contábil relativo à aquisição de brindes para os médicos junto à Du Jour Chocolate, por ocasião da Assembleia Geral, no valor de R\$ 10.890,35.

No entender da fiscalização, a realização dos pagamentos acima mencionados (realização dos eventos e aquisição de brindes) caracterizaram a aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade. Tais objetivos, de acordo com o art. 2º do estatuto Social, são os seguintes:

Artigo 2º - A associação tem por objetivos:

- a) criar, manter e administrar estabelecimentos hospitalares e de assistência médica;
- b) criar, manter e administrar ambulatórios para atendimento ao público, podendo conceder serviços a preços subsidiados, quando entender possível e necessário para o atendimento de sua finalidade de assistência social;
- c) promover, incentivar e favorecer a pesquisa científica no campo médico;
- d) desenvolver outras atividades correlatas aos serviços associativos; e
- e) manter ou subsidiar outras entidades de assistência social que aplicarem integralmente, no Brasil, os seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais.

Início a análise a partir dos pagamentos relativos aos eventos em comemoração ao aniversário da entidade e ao dia do médico. A administração e a manutenção de uma entidade hospitalar, como, de resto, de qualquer outra entidade empresarial, não se restringe ao fornecimento dos meios que garantam estritamente a prestação dos serviços (aquisição de equipamentos e materiais, pagamento de mão de obra e aquisição de insumos). A realização de eventos comemorativos serve ao fortalecimento da cultura e da marca de uma instituição, ao fortalecimento do relacionamento mantido com os profissionais que a atendem e com a comunidade em geral.

Como afirmado na impugnação, os dispêndios com a realização dos eventos corresponderam a aproximadamente 0,01% das despesas da entidade no ano, as quais, segundo as demonstrações financeiras apresentadas, alcançaram R\$ 427 milhões. No que toca ao valor, portanto, os gastos com a realização dos eventos mostram-se compatíveis com o porte da entidade. Também não se questiona o fato de que os eventos foram destinados à comunidade médica, o que revela a relação de pertinência deles com os objetivos sociais da entidade.

Ora, a tese de que a simples aplicação de recursos na realização dos eventos esteja fora dos objetivos institucionais da entidade implica a adoção de uma noção muito estreita, segundo a qual tais objetivos restringiriam-se ao fornecimento das condições materiais mínimas para o desenvolvimento das atividades do estabelecimento hospitalar. Além de não encontrar amparo no texto da lei, que não detalha o que se entende por aplicação de recursos nos objetivos institucionais, essa tese não encontra respaldo na realidade social, uma vez que a realização de eventos dessa natureza é prática comum, não apenas no meio médico, mas em quase todos os segmentos da economia. No médio prazo, pode-se afirmar que o estreitamento dos vínculos com os profissionais da área médica garante a sobrevivência e o crescimento das entidades hospitalares. E esse estreitamento do relacionamento não se dá, ou não precisa se dar, exclusivamente com o pagamento pelos serviços prestados, ocorrendo também com a realização de eventos que permitam a convivência e a integração entre os membros da entidade e os profissionais. Foge ao razoável, interpretar o

oferecimento de chocolates aos médicos como uma aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais.

[...]

Entendo, portanto, que a realização de gastos com eventos (dia do médico, torneio de golfe para os médicos e comemoração do aniversário da entidade), assim como o oferecimento de brindes aos médicos não caracteriza a aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

A propósito, destaca-se as seguintes ponderações constantes do relatório fiscal, a título exemplificativo (processo digital, fls. 8.901 e 8.902):

4.1. Da contabilidade

Na análise dos registros contábeis foram identificados os lançamentos relacionados abaixo, a título de exemplo. A relação completa dos lançamentos está anexada no item 6.

- o Localizados na conta 3191 – eventos e promoções, lançamentos referentes a pagamentos de locação de tenda, palco e carpete para o evento em comemoração ao aniversário do HAOC:

[...]

Valor do dispêndio: R\$ 74.550,00

- Foram localizados também na mesma conta, lançamentos referentes ao torneio de golfe, em comemoração ao dia do médico:

[...]

Valor do dispêndio: R\$ 55.086,81

- Identificados na conta 3191 – eventos e promoções, lançamentos referentes a evento em comemoração ao dia do médico, realizado no espaço Leopoldo Itaim:

Valor do dispêndio: R\$ 290.815,60

- Foram identificados também lançamentos relativo a brindes para médicos, por ocasião da Assembleia Ordinária, realizada em 15/04/2014.

Valor do dispêndio: R\$ 10.890,35

Como se vê, a Recorrente desembolsou quase meio milhão de reais em eventos fora dos seus objetivos institucionais transcritos precedentemente, estabelecidos pelo art. 2º de seu Estatuto Social. Afinal, os normativos legais supostamente infringidos não mitigam os comando por eles estabelecidos, eis que assim manifestam-se:

1. Não distribuírem **qualquer** parcela [...] a **qualquer título** e aplicarem **integralmente** [...] na manutenção dos seus objetivos institucionais (CTN, art. 14, I e II);

2. Aplique [...] **integralmente** na manutenção [...] de seus objetivos institucionais e **não distribua** resultado [...] **sob qualquer forma e pretexto** (Lei nº 12.101, de 2009, art. 29, II e V).

Nesse pressuposto, independentemente do percentual representativo dos referidos dispêndios frente ao faturamento ou totalidade dos custos e despesas da Entidade, o entendimento do julgador de origem quanto à matéria não deve prosperar, pois acertado o procedimento da autoridade autuante.

2. Do pagamento de assistência médica a ex-funcionários sem a exigência de reembolso.

A fiscalização constatou que a entidade efetuou o pagamento de mensalidades de seguro saúde a beneficiários que não constavam da folha de pagamento da empresa no período objeto do lançamento, sem que tenha sido havido o reembolso dos valores relativos às mensalidades por parte desses beneficiários. De acordo com a planilha constante do item 6.1.6.5 do relatório Fiscal, o grupo em relação aos quais não houve a comprovação do reembolso das mensalidades do seguro saúde resume-se a seis pessoas. O impugnante alega que teria havido apenas uma falha nos controles da entidade, a qual teria gerado pagamentos indevidos da ordem de R\$ 13.202,62.

O pagamento de mensalidades de seguro saúde a ex-colaboradores da empresa sem que lhes tenha sido exigido reembolso dos valores pagos e sem que haja norma coletiva ou contratual que obrigue a entidade a efetuar esse pagamento não encontra justificativa jurídica. Trata-se, portanto, de um pagamento gracioso ou indevido. A própria fiscalização, contudo, deixa claro que essa não é a prática uniforme da autuada, uma vez que registra a existência de outros dois grupos de beneficiários não integrantes da folha de pagamento da empresa, em relação aos quais foram apresentados os comprovantes de reembolso ou o pagamento foi efetuado pelo próprio beneficiário. Ora, somando-se isso ao fato de que os pagamentos sem reembolso foram efetuados a apenas seis pessoas, torna-se crível a alegação da empresa de que tais pagamentos se deram por uma falha nos seus sistemas de controle.

Não há evidências nos autos de que tenha havido um procedimento conscientemente articulado pelos gestores da entidade para desviar recursos por meio da manutenção do pagamento de planos de saúde a seis pessoas. Assim como afirmado em outros tópicos dessa decisão, ressalta-se que não há nos autos qualquer alegação ou evidência de que os beneficiários dos referidos pagamentos tenham qualquer relação com as pessoas responsáveis pela gestão da entidade. Além disso, o valor desses pagamentos, frente ao volume de receitas e despesas da autuada, mostra-se irrisório.

Considerando não constar nos autos que a Autuada adotou as providências para o ressarcimento das despesas indevidas, pela mesma razão dos normativos legais supostamente infringidos não mitigarem os comandos por eles estabelecidos nos termos vistos no tópico

precedente, independentemente do valor da referida despesa compreender apenas R\$ R\$ 13.202,62, o entendimento do julgador de origem quanto à matéria também não deve prosperar, pois acertado o procedimento da autoridade autuante.

3. Dos pagamentos ao Centro Paulista de Hepatologia Ltda.

De acordo com o Relatório Fiscal, o dr. Erkki Juhani Larsson constou da folha de pagamento, na função de médico, recebendo como empregado e, além disso, recebeu também como prestador de serviços pessoa jurídica, uma vez que figurava como sócio do Centro Paulista de Hepatologia Ltda. Tal recebimento em duplicidade teria caracterizado uma aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

Na sua impugnação, a entidade informa que, enquanto empregado, o dr. Erkki Juhani Larsson exercia a função de coordenador de checkup, atividade de natureza técnica administrativa de gestão e coordenação, que não se confunde com os atendimentos médicos propriamente ditos, que ele realiza na condição de sócio do Centro Paulista de Hepatologia Ltda. Apresenta relatórios de atendimentos efetuados pelos profissionais vinculados à referida empresa, a fim de demonstrar que o dr. Erkki efetivamente realizou atendimentos médicos.

Ora, ainda que a situação sob análise possa ser questionada, do ponto de vista do Direito do Trabalho, sob a justificativa de que não seria possível a manutenção de dois vínculos entre o mesmo trabalhador e o seu tomador de serviços, um vínculo na condição de empregado, outro na condição de prestador de serviços, não vislumbro hipótese de aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais. Ambas as atividades desenvolvidas pelo médico – tanto os atendimentos em si quanto a coordenação do setor de checkup, enquadram-se dentre as atividades nucleares de uma instituição de saúde. Logo, tais pagamentos não implicam a aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

No entanto, assim pronunciou-se a autoridade autuante (processo digital, fl. 8.906):

4.4.3. Centro Paulista de Hepatologia Ltda., CNPJ 59.485.417/0001-34, Rua Adma Jafet, 74 – cj. 32, São Paulo /S.P. São sócios Erkki Juhani Larsson e Sandra Regina Arcencio.

Não apresentou contrato de prestação de serviços, foram emitidas notas fiscais no total de R\$ 800.989,96 (oitocentos mil novecentos e oitenta e nove reais e noventa e seis centavos), onde consta que o serviço prestado refere-se a serviços médicos. O sócio Dr. Erkki Juhani Larsson foi empregado do HAOC na função de coordenador médico do centro de Check-up de 01 a 12/2014.

Foram apresentados relações de pacientes atendidos pelo Dr. Erkki Juhani Larsson, como comprovantes da prestação de serviços. Detalhes no item 6.3.3.

Ante o que se vê, além da concomitância da prestação do serviço, não se apresenta razoável a suposta contratação de serviço médico na ordem de R\$ 800.989,96, sem o correspondente contrato ajustando os respectivos direitos e obrigações contratados. Portanto, o entendimento

do julgador de origem quanto à matéria também não deve prosperar, pois acertado o procedimento da autoridade autuante.

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso de ofício, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, e **nego-lhe provimento**, nestes termos:

1. Dos gastos com aluguel, condomínio e manutenção de apartamento ocupado pelo superintendente e do pagamento de mensalidade escolar da estagiária (processo digital, fls. 11.512 e 11.513):

A fiscalização informa ainda que foram encontrados lançamentos na conta 3196 – condomínio/locação de imóvel, relativos ao pagamento de aluguel, IPTU e condomínio de imóvel utilizado pelo então Superintendente da entidade, sr. José Henrique do Prado Fay. Na conta 3041 – material de consumo/informática, foram encontrados lançamentos relativos aos pagamentos de serviços de limpeza e manutenção do referido imóvel. Identificou também registros contábeis escriturados na conta 3026 – estagiários, correspondentes ao pagamento da mensalidade escolar do curso de secretariado para a estagiária Anna Carolina Saes Ferreira. Além de ter as mensalidades pagas pela entidade, a estagiária recebe a bolsa estágio.

De acordo com a fiscalização, os pagamentos acima também representariam dispêndios não relacionados aos objetivos institucionais da autuada.

Quanto ao pagamento da mensalidade escolar da estagiária, o próprio relatório fiscal demonstra que ele ocorreu em função do Termo de Compromisso de Bolsa de Estágio, firmado entre a entidade e a estagiária, com interveniência da instituição de ensino à qual ela se encontrava vinculada. Pelo referido Termo, a entidade autuada comprometeu-se a efetuar o pagamento de bolsa à estagiária, assim como a efetuar o pagamento da sua mensalidade escolar.

Não há no Relatório Fiscal qualquer questionamento acerca da efetiva prestação dos serviços pela estagiária ou qualquer consideração acerca do valor da bolsa a ela oferecida. Prende-se a autuação apenas ao fato de que o art. 12 da Lei nº 11.788, de 2008, utiliza a expressão “poderá efetuar o pagamento de bolsa ou de outra forma de contraprestação”. Assim, uma vez efetuado o pagamento da bolsa estágio, entendeu que o pagamento da mensalidade seria uma liberalidade.

Ainda que, nos termos da Lei nº 11.788, de 2008, o pagamento de bolsa ao estagiário não seja obrigatório, o simples fato de a entidade efetuar tal pagamento não significa que ela esteja empregando recursos em atividade alheia ao seu objetivo institucional. A título exemplificativo, a entidade poderia ter pactuado o pagamento de uma bolsa cujo valor já incluísse aquele a ser despendido pelo estagiário com o pagamento da mensalidade escolar. Assim, ao invés de haver o pagamento de bolsa e mensalidade, haveria apenas o pagamento de bolsa, sem que houvesse qualquer mudança na circunstância fática envolvida. Tendo a estagiária efetivamente desenvolvido as suas atividades junto à entidade autuada, não há que se falar em aplicação de recursos fora dos seus objetivos institucionais.

No que toca ao pagamento de aluguel e aos gastos de manutenção no imóvel ocupado pelo superintendente executivo da entidade, deve-se ressaltar, de início, que o sr. José Henrique do Prado Fay era, à época dos pagamentos, funcionário da entidade. Nesse sentido, o valor e a forma de pagamento da sua remuneração devem obedecer a parâmetros de mercado e ser objeto de pactuação entre ele e a entidade. Ainda que o fornecimento de imóvel e o pagamento de despesas de manutenção desse imóvel não sejam benefícios previstos na lei trabalhista, não há um impedimento à sua concessão. Como é cediço, a lei trabalhista fixa parâmetros mínimos, não sendo vedado, muito pelo contrário, que o empregador e o empregado pactuem condições mais benéficas do que aquelas exigidas por lei. Ainda mais quando se trata da contratação de altos executivos, o oferecimento de vantagens similares às ofertadas pela entidade ao sr. José Henrique do Prado Fay mostra-se prática corrente.

Como afirmado no art. 458 da CLT, além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a habitação e outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Portanto, os valores pagos pela entidade autuada a título de aluguel, condomínio e IPTU do imóvel ocupado pelo seu superintendente, assim como os gastos efetuados com a manutenção desse imóvel, integram a remuneração desse funcionário. Assim, não há respaldo fático ou jurídico para a afirmação de que tais pagamentos implicam o emprego de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

2. Da remuneração variável e das gratificações (processo digital, fls. 11.514 a 11.516):

Em seguida, a fiscalização informa ter identificado na folha de pagamento da entidade a rubrica nº 730, remuneração variável. O pagamento dessa rubrica está condicionado ao alcance de metas globais e setoriais, bem como ao desempenho individual do trabalhador. Segundo a fiscalização, a referida rubrica possui as mesmas características da Participação nos Lucros e Resultados – PLR, prevista na Lei nº 10.101, de 2009. Contudo, a referida lei não ampara a implantação desse tipo de verba em entidades sem finalidade lucrativa.

No mesmo sentido, afirma que o pagamento das rubricas 273 – gratificação 10%, 271 – gratificação chefia e rubrica 323 – gratificação normal, não estava previsto nas convenções coletivas e a entidade não esclareceu as condições e os critérios para seu pagamento.

A fiscalização menciona ainda que a entidade oferece plano de previdência complementar aos seus funcionários e dirigentes. Inexistindo previsão desse benefício na convenção coletiva, concluiu que o seu oferecimento aos trabalhadores se deu por mera liberalidade. Além disso, afirma que a contribuição da entidade, na condição de patrocinadora do plano, chega a ser dezessete vezes superior à contribuição do empregado, especialmente sob a forma de contribuições extraordinárias, efetuadas em nome de um pequeno grupo de trabalhadores.

A fiscalização entendeu que o pagamento da remuneração variável, das gratificações e da previdência complementar implicou ofensa aos incisos I e II do art. 14 do CTN, que vedam a distribuição de resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto.

A gratificação, de acordo com a doutrina trabalhista, integra o universo da retribuição pelo trabalho, trazendo em si a ideia de contentamento ou de retribuição patronal com as atividades desenvolvidas pelo funcionário. Como afirmado no relatório fiscal, as gratificações podem estar previstas em instrumentos de negociação coletiva ou por mera liberalidade do empregador. No caso presente, não havia estipulações coletivas obrigando a empresa a efetuar o pagamento das gratificações, de modo que elas se enquadram no rol das gratificações pagas por liberalidade do empregador.

A proibição de distribuição de patrimônio e de resultados positivos é elemento nuclear para o gozo da imunidade pelas entidades beneficentes de assistência social. Tais entidades, como afirmado pelo STF nos autos da ADI nº 1.802/DF, não se caracterizam pela ausência de atividade econômica, mas pelo fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. Contudo, não há nos autos elementos suficientes para se caracterizar o pagamento de gratificações aos trabalhadores como um mecanismo de distribuição de resultados ou do patrimônio da entidade.

Como já afirmado acima, a legislação trabalhista fixa parâmetros mínimos a serem seguidos nas relações trabalhistas. Contudo, a prática mercadológica e as necessidades de cada empresa moldam uma realidade fática que pode superar o

mínimo legal, encontrando-se a fixação dos marcos dessa realidade ao amparo da liberdade negocial que caracteriza as relações de direito privado. Não há nos autos qualquer alegação ou evidência de que os valores pagos a título de gratificação tenham sido discrepantes com os valores praticados pelo mercado, ou que tenham fugido à razoabilidade. Do mesmo modo, não há alegação ou evidência de que as gratificações tenham se destinado a funcionários específicos, com algum tipo de vínculo com os dirigentes da entidade.

O simples fato de ter efetuado o pagamento de gratificações por liberalidade aos seus funcionários, sem que haja qualquer consideração acerca dos valores pagos e dos seus destinatários, não pode ser encarado como uma forma de distribuição do patrimônio da entidade. Tal raciocínio implicaria a eliminação da liberdade negocial que caracteriza a relação trabalhista, sobretudo quando se está a falar de parcela que excede os mínimos exigidos na legislação trabalhista. A interpretação da exigência legal de não distribuição de patrimônio não pode se dar de modo tão estrito que impeça a entidade de conceder aos trabalhadores qualquer benefício não previsto em lei, sob pena de inviabilizar o exercício das suas atividades, as quais, por óbvio, precisam adequar-se aos parâmetros de mercado, sob pena de se inviabilizarem ou de não se permitir o seu desenvolvimento.

A argumentação acima aplica-se de igual modo ao pagamento de remuneração variável aos funcionários. Ainda que reste claro que a participação nos resultados se mostra incompatível com as entidades beneficentes, isso não impede a entidade de estabelecer mecanismos de estímulo para que os seus funcionários alcancem as metas previstas. Obviamente, tais valores integrarão a remuneração dos funcionários. O objetivo de tais pagamentos, contudo, é claro: aumentar a eficácia da atuação da entidade. Como afirmado na impugnação, a remuneração variável foi estabelecida unilateralmente, em valores prefixados e atrelados ao salário do funcionário. Não há como confundi-la, portanto, com uma forma de distribuição de resultados.

De acordo com o Relatório Fiscal, a remuneração variável paga pela empresa em 2014 alcançou o montante de R\$ 6,6 milhões, enquanto as gratificações alcançaram R\$ 299 mil. No mesmo período, a folha de pagamento da entidade alcançou o montante de aproximadamente R\$ 125 milhões, de modo que as gratificações e a remuneração variável corresponderam a aproximadamente 5,6 % dos valores pagos aos funcionários.

Como já assentado pelo STF, a entidade beneficente desenvolve atividade econômica. Nesse sentido, o objetivo de crescimento e de obtenção de melhores resultados não é incompatível com o seu modo de atuar, pelo contrário, pois implica maiores benefícios e expansão da clientela atendida. Ora, para que esse objetivo seja alcançado, nada mais natural do que o estabelecer incentivos financeiros para os funcionários, a fim de que eles se comprometam com o alcance das metas estabelecidas. Vale aqui salientar mais uma vez que a fiscalização não questiona o caráter beneficente da atuação da entidade.

As alegações acima, atinentes às gratificações e à remuneração variável, aplicam-se também aos pagamentos efetuados a título de previdência complementar. Sem dúvida, tais pagamentos integram o pacote remuneratório oferecido pela entidade aos seus funcionários. Contudo, inexistindo evidências de que tal remuneração excede aos parâmetros praticados pelo mercado ou de que ela foi instituída como mecanismo de desvio de drenagem dos recursos da entidade, não há como efetuar a subsunção desses pagamentos às hipóteses vedadas pelos incisos I e II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

Pelas razões acima, entendo que o pagamento de gratificações, de remuneração variável e de contribuições ao plano de previdência privada dos funcionários da entidade não configura a aplicação de recursos fora dos seus objetivos institucionais ou a remuneração de dirigentes em parâmetros superiores aos de mercado. Assim, não há como reconhecer nesses pagamentos o descumprimento de requisitos legais para o gozo da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição.

3. Da contratação da empresa JZ Consultoria (processo digital, fl. 11.516):

A fiscalização afirma que o HAOC firmou contrato de consultoria com a empresa JZ Consultoria, que tinha como sócio o sr. José Henrique do Prado Fay, ex-superintendente da entidade, pelo qual pagou o montante de R\$ 320.000,00, em 28/11/2014, mas não conseguiu comprovar a efetiva prestação dos serviços. Por essa razão, entendeu ter havido aplicação de recursos fora dos seus objetivos institucionais.

De acordo com a impugnação, após oito anos como superintendente da entidade, o sr. José Carlos Fay teve que se afastar em 31/03/2014, por ter alcançado a idade máxima para o exercício de atividade executiva. O HAOC, então, o contratou por meio da sua empresa de consultoria, a partir de 01/04/2014, a fim de que ele pudesse contribuir com a transição administrativa e com os seus conhecimentos acumulados em gestão hospitalar.

Como prova de que houve a efetiva prestação dos serviços, a entidade juntou aos autos o controle de acesso ao hospital (fls. 10.866 a 10.889), no qual se verifica que o sr. José Carlos Fay frequentou as instalações do hospital ao longo de todos os meses do ano de 2014 por, no mínimo, sete dias ao longo de cada mês. A Ata da reunião do Conselho Deliberativo, realizada em 14/04/2014, portanto, já na vigência do contrato com a JZ consultoria, demonstra que o sr. Fay era o responsável pelo Comitê de Investimentos do Hospital, responsável pelo planejamento dos investimentos a serem realizados pela entidade ao longo do ano de 2014. Há ainda nos autos comprovantes de correspondência eletrônica trocada entre coordenadores do hospital, na qual são marcadas reuniões com a presença do sr. Fay, ao longo do ano de 2014, bem como declaração prestada pelo escritório de advocacia Camargo e Camargo Advogados, na qual se afirma que o sr. Fay participou ativamente da elaboração de estratégias atinentes às questões trabalhistas envolvendo o HAOC ao longo de todo o ano de 2014.

Assim, entendo que há nos autos elementos suficientes para demonstrar a efetiva prestação de serviços pelo sr. Fay ao HAOC no período de vigência do contrato mantido com a JZ Consultoria, justificando-se assim o pagamento dos valores contratualmente previstos. Restando demonstrada a prestação dos serviços, não há fundamentos para se afirmar que os pagamentos realizados à referida empresa de consultoria implicam aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade autuada.

4. Dos pagamentos à empresa BDB do Brasil Sociedade Ltda (processo digital, fls. 11.516 e 11.517):

A fiscalização questiona o pagamento de R\$ 59.000,00 à empresa BDB do Brasil Sociedade Ltda., referente ao workshop de gestão avançada em serviços de urgência. Informa que a referida empresa apresentou GFIP sem movimento no período e que, no folder do evento, consta como contato o e-mail institucional do HAOC da sócia Crislaine Marques da Silveira. Concluiu a fiscalização que houve pagamento em duplicidade à funcionária Crislaine, que prestou os serviços contratados junto à BDB e, no mesmo período, também recebeu pela sua atuação como coordenadora de sustentabilidade do hospital, o que implicaria na aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

A impugnação afirma que o HAOC foi vítima de uma fraude, uma vez que a citada funcionária, valendo-se do seu cargo, efetuou a contratação de empresa da qual era sócia. Contudo, tão logo constatados os fatos, a sra. Crislaine foi despedida por justa causa, conforme demonstra o documento de fls. 10.910, datado de 07/04/2015, no qual se informa que a despedida decorreu da violação de regras relacionadas a conflito de interesses constantes do Manual de Conduta Ética e em função da constatação de prejuízos em virtude da contratação de serviços irregularmente aprovados e não realizados. A despedida por justa causa foi declarada em GFIP na data constante do citado documento.

Assim, demonstrado que o pagamento em duplicidade se deu à revelia em afronta às normas internas da empresa e que esta, ao tomar conhecimento dos fatos, procedeu à dispensa da empregada responsável pela contratação irregular, resta claro que tal pagamento não pode ser tomado como uma aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

5. Da aquisição de materiais médicos por preços superiores aos pagos por outras instituições médicas (processo digital, fls. 11.517 e 11.518):

A fiscalização efetuou diligências em empresas fornecedoras de materiais médicos e, comparados os preços, chegou à conclusão de que os preços de aquisição dos insumos pelo HAOC eram superiores aos preços praticados pelos fornecedores nas aquisições efetuadas por outras instituições. Por conta disso, entendeu que não houve empenho por parte da entidade para conseguir preços melhores nas suas aquisições, não sendo razoável que um estabelecimento que tenha uma

demanda de aquisições de insumos médicos da ordem de R\$ 190 milhões por ano, delegue ao médico a escolha do fornecedor.

A fiscalização apresenta planilhas comparativas os preços de aquisição de produtos hospitalares pelo HAOC e os preços praticados pelos mesmos fornecedores em operações realizadas com outras instituições hospitalares. Tais planilhas, contudo, demonstram apenas a diferença no preço de cada unidade de produto adquirida. Assim, tais planilhas não permitem avaliar o impacto dessas diferenças de preço no conjunto das compras avaliadas pelo hospital. O próprio Relatório Fiscal afirma que a demanda de insumos hospitalares da instituição é de R\$ 190 milhões/ano, mas não informa qual foi o montante gasto a mais em função das compras efetuadas a preços superiores aos obtidos por outras instituições. A pesquisa também não aponta outros fatores que poderiam ter contribuído para essa diferença de preços, como, por exemplo, escala das compras, prazos de pagamento ou eventuais diferenças na qualidade dos produtos adquiridos. Por essa razão, entendo que os dados apresentados não são suficientes para fundamentar a afirmação de que o hospital não se empenhou na obtenção de melhores preços de aquisição.

Ainda que restasse demonstrada uma falha no sistema de compras do hospital, que o tivesse levado a adquirir produtos hospitalares por valores superiores àqueles praticados pelos fornecedores com outras instituições, tal fato, por si só, não implicaria desvio de finalidade, em relação aos objetivos institucionais da autuada. Uma vez que os insumos adquiridos tenham sido efetivamente aplicados nos serviços prestados pela entidade, e não há nenhuma alegação ou evidência em sentido contrário, inexistiria desvio de finalidade.

Resta verificar se há fundamento para a afirmação de que as aquisições supostamente efetuadas a preços superiores implicariam a distribuição de patrimônio ou de resultados da entidade. Mais uma vez, não há qualquer alegação ou evidência de que as aquisições supostamente efetuadas a preços superiores teriam beneficiado alguma pessoa física ou jurídica direta ou indiretamente relacionada aos dirigentes da entidade. Assim, não há que se falar em distribuição de patrimônio ou resultados sem que possam ser identificados os beneficiários dessa distribuição.

A situação acima narrada revela que o Auto de Infração, no ponto em que a aquisição de produtos hospitalares a preços superiores implica ofensa ao art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e ao art. 14 do CTN, não se encontra fundamentado. Os fatos verificados não se subsumem às hipóteses normativas, quer por não representarem desvio de finalidade, quer por não implicarem a distribuição de recursos da entidade. Antes disso, o próprio fato de que teria havido uma ausência de empenho na aquisição de produtos a preços menores não está suficientemente demonstrado nos autos.

Nesse ponto, em desconformidade com a exigência do inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal – PAF, o Auto

de Infração não contém a narrativa dos motivos fáticos que caracterizaram o descumprimento de cada um dos requisitos necessários ao gozo da isenção. Há, portanto, um vício formal, consubstanciado na deficiência da exposição dos motivos fáticos que justificaram a sua lavratura.

6. Da prestação de serviços de educação sem oferta de vagas em gratuidade (processo digital, fls. 11.518 e 11.519):

A fiscalização afirma que a entidade, além dos serviços de saúde, oferece também serviços de educação, mantendo a Escola Técnica de Educação em Saúde – ETES, cujas atividades se iniciaram em 2013, e a Faculdade de Educação em Ciências da Saúde – FECS, cujas atividades foram iniciadas em 2014. A primeira oferece curso técnico de enfermagem, enquanto a segunda oferece cursos de especialização na área médica. Os cursos não são gratuitos e não são oferecidas bolsas. Tais atividades encontram-se previstas nos objetivos sociais da autuada. Por não serem oferecidas vagas em gratuidade nas instituições de educação, a fiscalização concluiu que a entidade não preenche os requisitos para se enquadrar como entidade imune ou isenta.

Quanto a este ponto, é importante mencionar que é fato incontroverso nos autos que a entidade possuía, no período objeto do lançamento, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, fornecido pelo Ministério da saúde. Enquadra-se, portanto, no conceito de entidade beneficente certificada, previsto no caput do art. 29. Dentre os requisitos previstos nos incisos do referido artigo, não há exigência de um percentual mínimo de serviços a ser ofertado gratuitamente. Tal exigência deve ser observada e demonstrada para fins de obtenção da certificação como entidade beneficente, matéria que escapa à competência da RFB, pois, nos termos do art. 21 da Lei nº 12.101, de 2009, os requerimentos de concessão ou de renovação de certificação serão apreciados no âmbito dos Ministério da Saúde, Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

De acordo com o art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, o lançamento será efetuado nas hipóteses em que se constatar o descumprimento de algum dos requisitos previstos no art. 29 (seção I do capítulo IV). Assim, não há respaldo legal para a desconsideração da imunidade pela RFB em razão da não oferta de vagas em gratuidade nas atividades educacionais desenvolvidas pelo HAOC.

Além disso, é importante salientar que o Supremo Tribunal Federal – STF tem, em situações análogas, nas quais entidades que gozam de imunidade exercem atividades econômicas, reconhecido que a imunidade se estende aos resultados obtidos na exploração dessa atividade econômica, desde que estes resultados sejam revertidos para as finalidades essenciais da entidade. Além disso, o STF estabeleceu que o ônus de demonstrar eventual destinação dos resultados para finalidades diversas seria do fisco:

Portanto, no caso da imunidade de que se trata, esta Corte tem conferido interpretação extensiva nos diversos precedentes em que se discute a compreensão do que seja o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades contempladas no texto constitucional. O determinante para a jurisprudência da Corte é que os resultados positivos auferidos por entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza, sejam revertidos para as suas finalidades essenciais, não descaracterizando a imunidade o fato de exercerem atividades de cunho econômico, tais como locação de imóveis e comercialização de pães.

...

Portanto, no entendimento atual da Corte a presunção de que o imóvel ou as rendas da entidade assistencial estão afetados às suas finalidades institucionais milita em favor da entidade. Cabe ao Fisco o ônus de elidir a presunção, mediante a constituição de prova em contrário.

ARE nº 756.255/SP.

Pelas razões acima, entendo que não há fundamento legal para o afastamento da imunidade e conseqüente lançamento das contribuições previdenciárias patronais, em virtude do desenvolvimento de atividades de educação pelo HAOC.

7. Da multa qualificada de 150% (processo digital, fls. 11.520 a 11.521):

A fiscalização limitou-se a transcrever no Relatório Fiscal os dispositivos legais que fundamentam a qualificação da multa. Tal descrição, entretanto, não é suficiente para justificar a qualificação da penalidade.

Na hipótese de lançamento de ofício de contribuições que não foram recolhidas nem foram declaradas em GFIP pelo contribuinte, o artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.941, de 2009, determina a aplicação da multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Por sua vez, o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, determina a aplicação da multa de ofício correspondente ao percentual de 75% da contribuição não paga e não declarada em GFIP. Segundo o § 1º do citado art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta multa será duplicada, passando a 150%, caso observada a ocorrência das situações previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64 (que se referem, respectivamente, a sonegação, fraude e conluio).

Resta claro, portanto, que a aplicação da multa de 150% exige mais do que a simples demonstração de que as contribuições não recolhidas (objeto do lançamento de ofício) não foram declaradas em GFIP. Nesta hipótese, aplica-se a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Para a qualificação da multa, exige-se a demonstração nos autos de que a conduta praticada pelo contribuinte amolda-se aos tipos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, que a conduta caracteriza sonegação, fraude ou

conluio. Nas três hipóteses, a demonstração do elemento subjetivo é essencial. Mostra-se necessário, pois, que seja trazido aos autos um conjunto probatório apto a demonstrar o dolo das ações praticadas pelo contribuinte.

No presente caso, entretanto, não consta nos autos qualquer elemento que demonstre a prática de sonegação pela entidade autuada. Fez-se apenas uma correlação direta entre a não declaração das contribuições em GFIP (decorrente da informação do código 639) e a conduta prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, sem qualquer referência ao caso concreto sob julgamento. A seguir o raciocínio adotado, sempre que houvesse a ausência de declaração em GFIP da contribuição lançada, estar-se-ia diante de hipótese de aplicação da multa de 150%. Ora, como somente as contribuições não declaradas em GFIP são objeto de lançamento de ofício, tais lançamentos seriam sempre acompanhados de multa de 150%, o que, tornaria sem efeito a previsão legal de multa de 75%. Em outras palavras, a multa de 150% transformaria-se em regra.

Contudo, o inciso III do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, exige que o auto de infração contenha a descrição dos fatos. Assim, a sonegação, elemento essencial à qualificação da penalidade, deve estar demonstrada nos autos. Tal demonstração deve ter por objeto a conduta praticada pelo sujeito passivo e não a simples descrição do conteúdo da norma. A ausência de declaração em GFIP importa na multa de ofício de 75%, conforme jurisprudência administrativa já sedimentada:

[...]

Não tendo sido apontada pela autoridade autuante a conduta típica do sujeito passivo caracterizadora de sonegação, da fraude ou do conluio, conclui-se que o caso analisado daria ensejo, caso fossem procedentes as contribuições lançadas, à aplicação da multa de ofício, mas não à sua qualificação.

8. Da Responsabilidade tributária (processo digital, fls. 11.521 a 11.523):

Foi atribuída responsabilidade tributária pelos créditos lançados de ofício aos srs. Edgar Silva Garbade, CPF nº 489.289.410-91, e Marcelo Lacerda Soares Neto, CPF nº 701.701.697-15, respectivamente vice presidente e presidente do Conselho deliberativo da entidade à época dos fatos geradores das contribuições lançadas. De acordo com os termos de ciência de lançamento encaminhados às referidas pessoas físicas, “a descrição dos fatos que motivaram a responsabilidade tributária, a espécie de responsabilidade tributária, o enquadramento legal e as demais informações constam dos documentos de lançamento lavrados”.

O Relatório Fiscal, contudo, não apresenta qualquer justificativa para a inclusão dos dirigentes da autuada no pólo passivo da autuação. O nome deles apenas é citado no momento em que o relatório informa o cargo ocupado por cada um deles e menciona que, segundo o estatuto, compete a eles a representação da associação em juízo ou fora dele. Não há a descrição de qualquer ato que tenha

sido por eles praticado ou ordenado, de modo a vinculá-los às situações que deram origem aos créditos tributários lançados.

Embora não tenha sido mencionado no Relatório Fiscal ou nos termos de ciência do lançamento encaminhados às mencionadas pessoas físicas, a responsabilidade tributária dos dirigentes de pessoa jurídica tem fundamento no inciso III do art. 135 do CTN, que assim prescreve:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III. os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídica.

O mencionado artigo do CTN determina que as pessoas citadas no inciso III, quando praticarem determinado ato com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatutos, responderão pelo crédito tributário que dele advier. O diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, de fato ou de direito, é responsável por atos por ele praticados, de forma dolosa ou culposa, no exercício da gestão dos negócios (domínio dos fatos), que representem infração à lei ou excesso de poderes, ou seja, um ato ilícito.

É oportuno destacar que, a respeito da natureza dos atos causadores da responsabilidade tributária dos administradores, o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/20092, enfatiza que o “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser “sócio”, mas por ter cometido ato ilícito enquanto “gerente”. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. A situação retratada é perfeitamente aplicável ao presente caso. O Parecer destaca ainda que a prova da prática do ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária incumbe à Fazenda Pública.

No caso presente, contudo, o Relatório Fiscal não estabelece um liame entre os ilícitos fiscais supostamente cometidos (informar em GFIP o código 639 de entidades isentas) e a atividade desenvolvida pelos membros do Conselho Deliberativo arrolados no pólo passivo da autuação. Não restou demonstrado como se deu a participação de cada um deles na prática dos atos mencionados no Relatório Fiscal. Sendo certo que a responsabilização pessoal não se dá de modo objetivo, pelo simples fato de ocupar a posição de dirigente, mas decorre da participação direta na consecução dos atos infracionais, a demonstração dessa participação pessoal é elementar para a responsabilização tributária do dirigente. Consoante entendimento exarado pelo STJ, a responsabilização dos administradores exige a prova cabal de que eles agiram com excesso de poderes:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

(...)

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (negritei)(...)

(...)

(STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)”

No presente caso, entretanto, nem o Relatório Fiscal nem os Termos de Ciência do Lançamento indicam qual teria sido o ato pessoal e especificamente praticado por cada um dos dirigentes incluídos no pólo passivo, capaz de permitir, então, a aplicação do referido dispositivo.

Como não houve nos presentes autos a individualização das condutas de cada um dos diretores, entendo impossível a admissão da Responsabilidade Solidária, por não terem sido apontados os elementos básicos necessários e fundamentais para a aplicação das disposições do Art. 135, inciso III do CTN. Por essa razão, entendo que os mencionados dirigentes devem ser excluídos do pólo passivo da autuação.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento recurso de ofício, (i) reconhecendo que o crédito atinente às contribuições patronais das competências 1 a 8 de 2014 não foi atingido pela decadência; (ii) restabelecendo o crédito constituído em desfavor da Recorrente, cuja multa de ofício deverá ser reduzida ao percentual de 75%; e (iii) mantendo a exclusão dos responsáveis solidários do polo passivo da referida autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro João Ricardo Fahrion Nüske, redator designado

Em que pese as, como de praxe, muito bem lançadas razões de decidir do eminente relator, ousou a discordar quanto a ocorrência de distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas, especificamente no que tange à aquisição de brindes, pagamento de assistência médica a ex-funcionários sem a exigência de reembolso e o pagamento ao Centro Paulista de Hepatologia Ltda.

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, quanto às questões em que divirjo, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, e **nego-lhe provimento**, nestes termos:

Dos gastos com eventos e aquisição de brindes.

Inicialmente, a fiscalização identificou, a partir dos registros contábeis escriturados na conta 3191 – eventos e promoções – pagamentos referentes a eventos em comemoração ao aniversário do Hospital Alemão Oswaldo Cruz – HAOC (R\$ 74.550,00) e ao dia do médico (R\$ 290.815,60), além de pagamentos relativos ao custeio de um torneio de golfe, realizado em comemoração ao dia do médico (R\$ 55.086,81). No total, esses pagamentos implicaram o dispêndio de R\$ 431.342,76. Em seguida, a fiscalização mencionou o lançamento contábil relativo à aquisição de brindes para os médicos junto à Du Jour Chocolate, por ocasião da Assembléia Geral, no valor de R\$ 10.890,35.

No entender da fiscalização, a realização dos pagamentos acima mencionados (realização dos eventos e aquisição de brindes) caracterizaram a aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade. Tais objetivos, de acordo com o art. 2º do estatuto Social, são os seguintes:

Artigo 2º - A associação tem por objetivos:

a) criar, manter e administrar estabelecimentos hospitalares e de assistência médica;

- b) criar, manter e administrar ambulatórios para atendimento ao público, podendo conceder serviços a preços subsidiados, quando entender possível e necessário para o atendimento de sua finalidade de assistência social;
- c) promover, incentivar e favorecer a pesquisa científica no campo médico;
- d) desenvolver outras atividades correlatas aos serviços associativos; e
- e) manter ou subsidiar outras entidades de assistência social que aplicarem integralmente, no Brasil, os seus recursos na manutenção de seus objetivos sociais.

Início a análise a partir dos pagamentos relativos aos eventos em comemoração ao aniversário da entidade e ao dia do médico. A administração e a manutenção de uma entidade hospitalar, como, de resto, de qualquer outra entidade empresarial, não se restringe ao fornecimento dos meios que garantam estritamente a prestação dos serviços (aquisição de equipamentos e materiais, pagamento de mão de obra e aquisição de insumos). A realização de eventos comemorativos serve ao fortalecimento da cultura e da marca de uma instituição, ao fortalecimento do relacionamento mantido com os profissionais que a atendem e com a comunidade em geral.

Como afirmado na impugnação, os dispêndios com a realização dos eventos corresponderam a aproximadamente 0,01% das despesas da entidade no ano, as quais, segundo as demonstrações financeiras apresentadas, alcançaram R\$ 427 milhões. No que toca ao valor, portanto, os gastos com a realização dos eventos mostram-se compatíveis com o porte da entidade. Também não se questiona o fato de que os eventos foram destinados à comunidade médica, o que revela a relação de pertinência deles com os objetivos sociais da entidade.

Ora, a tese de que a simples aplicação de recursos na realização dos eventos esteja fora dos objetivos institucionais da entidade implica a adoção de uma noção muito estreita, segundo a qual tais objetivos restringiriam-se ao fornecimento das condições materiais mínimas para o desenvolvimento das atividades do estabelecimento hospitalar. Além de não encontrar amparo no texto da lei, que não detalha o que se entende por aplicação de recursos nos objetivos institucionais, essa tese não encontra respaldo na realidade social, uma vez que a realização de eventos dessa natureza é prática comum, não apenas no meio médico, mas em quase todos os segmentos da economia. No médio prazo, pode-se afirmar que o estreitamento dos vínculos com os profissionais da área médica garante a sobrevivência e o crescimento das entidades hospitalares. E esse estreitamento do relacionamento não se dá, ou não precisa se dar, exclusivamente com o pagamento pelos serviços prestados, ocorrendo também com a realização de eventos que permitam a convivência e a integração entre os membros da entidade e os profissionais. Foge ao razoável, interpretar o oferecimento de chocolates aos médicos como uma aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais.

A interpretação acima encontra precedente na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que assim já se posicionou:

PAF. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

...

O dispêndio de recursos por instituição de goza imunidade tributária para pagamento de salários direto e indireto a diretor escolar, diretores executivos (administrativo, financeiro etc.) e para realização de festas e eventos relacionados com o objeto da entidade, exceto se a fiscalização conseguir provar que se trata de distribuição simulada de resultado, está relacionado à finalidade essencial de uma entidade de ensino. ...”

(Processo nº 12448.720836/2011-61).

Entendo, portanto, que a realização de gastos com eventos (dia do médico, torneio de golfe para os médicos e comemoração do aniversário da entidade), assim como o oferecimento de brindes aos médicos não caracteriza a aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

Do pagamento de assistência médica a ex-funcionários sem a exigência de reembolso.

A fiscalização constatou que a entidade efetuou o pagamento de mensalidades de seguro saúde a beneficiários que não constavam da folha de pagamento da empresa no período objeto do lançamento, sem que tenha sido havido o reembolso dos valores relativos às mensalidades por parte desses beneficiários. De acordo com a planilha constante do item 6.1.6.5 do relatório Fiscal, o grupo em relação aos quais não houve a comprovação do reembolso das mensalidades do seguro saúde resume-se a seis pessoas. O impugnante alega que teria havido apenas uma falha nos controles da entidade, a qual teria gerado pagamentos indevidos da ordem de R\$ 13.202,62.

O pagamento de mensalidades de seguro saúde a ex-colaboradores da empresa sem que lhes tenha sido exigido reembolso dos valores pagos e sem que haja norma coletiva ou contratual que obrigue a entidade a efetuar esse pagamento não encontra justificativa jurídica. Trata-se, portanto, de um pagamento gracioso ou indevido. A própria fiscalização, contudo, deixa claro que essa não é a prática uniforme da autuada, uma vez que registra a existência de outros dois grupos de beneficiários não integrantes da folha de pagamento da empresa, em relação aos quais foram apresentados os comprovantes de reembolso ou o pagamento foi efetuado pelo próprio beneficiário. Ora, somando-se isso ao fato de que os pagamentos sem reembolso foram efetuados a apenas seis pessoas, torna-se crível a alegação da empresa de que tais pagamentos se deram por uma falha nos seus sistemas de controle.

Não há evidências nos autos de que tenha havido um procedimento conscientemente articulado pelos gestores da entidade para desviar recursos por

meio da manutenção do pagamento de planos de saúde a seis pessoas. Assim como afirmado em outros tópicos dessa decisão, ressalta-se que não há nos autos qualquer alegação ou evidência de que os beneficiários dos referidos pagamentos tenham qualquer relação com as pessoas responsáveis pela gestão da entidade. Além disso, o valor desses pagamentos, frente ao volume de receitas e despesas da autuada, mostra-se irrisório.

Dos pagamentos ao Centro Paulista de Hepatologia Ltda.

De acordo com o Relatório Fiscal, o dr. Erkki Juhani Larsson constou da folha de pagamento, na função de médico, recebendo como empregado e, além disso, recebeu também como prestador de serviços pessoa jurídica, uma vez que figurava como sócio do Centro Paulista de Hepatologia Ltda. Tal recebimento em duplicidade teria caracterizado uma aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

Na sua impugnação, a entidade informa que, enquanto empregado, o Dr. Erkki Juhani Larsson exercia a função de coordenador de checkup, atividade de natureza técnica administrativa de gestão e coordenação, que não se confunde com os atendimentos médicos propriamente ditos, que ele realiza na condição de sócio do Centro Paulista de Hepatologia Ltda. Apresenta relatórios de atendimentos efetuados pelos profissionais vinculados à referida empresa, a fim de demonstrar que o dr. Erkki efetivamente realizou atendimentos médicos.

Ora, ainda que a situação sob análise possa ser questionada, do ponto de vista do Direito do Trabalho, sob a justificativa de que não seria possível a manutenção de dois vínculos entre o mesmo trabalhador e o seu tomador de serviços, um vínculo na condição de empregado, outro na condição de prestador de serviços, não vislumbro hipótese de aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais. Ambas as atividades desenvolvidas pelo médico – tanto os atendimentos em si quanto a coordenação do setor de checkup, enquadram-se dentre as atividades nucleares de uma instituição de saúde. Logo, tais pagamentos não implicam a aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais da entidade.

No que tange aos pagamentos realizados ao Centro Paulista de Hepatologia Ltda, não houve sequer a reclassificação do contrato para empregado e, ainda, o fato de os sócios da empresa, serem empregados do recorrente não implica, de forma direta e automática a distribuição de parcela do patrimônio ou renda.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a prejudicial de mérito suscitada no recurso de ofício, reconhecendo que o crédito correspondente às contribuições patronais das competências 1 a 8 de 2014 não foi atingido pela decadência e no mérito, nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske