



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19613.722920/2022-16
ACÓRDÃO	2401-011.839 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	INSTITUTO SAB

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

REMISSÃO DO ARTIGO 41 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 187/2021. LANÇAMENTO COM FUNDAMENTO NO ART. 32, CAPUT DA LEI Nº 12.101/09. NÃO APLICAÇÃO.

O art. n. 41 da Lei Complementar n. 187/2021 aplica-se a créditos decorrentes de contribuições sociais lançadas contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais. Tendo o art. 32, caput da Lei 12.101/09 sido expressamente reconhecido como constitucional no âmbito da ADI nº 4480, a remissão prescrita pela LC 187/2021 não se aplica aos lançamentos feitos com base no referido dispositivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso de ofício e determinar o retorno dos autos à DRJ de origem para exame das demais questões trazidas em sede de impugnação.

Sala de Sessões, em 5 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Guilherme Paes de Barros Geraldi – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Carlos Eduardo Avila Cabral e Miriam Denise Xavier (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto pela 15ª Turma da DRJ06 em razão do acórdão de fls. 2615/2635, que julgou procedente as impugnações apresentadas pelo contribuinte e pelos responsáveis tributários, exonerando o crédito em sua integralidade.

Na origem, foi lavrado o auto de infração de fls. 5/19 lavrado para a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento (cota patronal, RAT e terceiros) em decorrência de alegado não cumprimento das condições para a fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, no período compreendido entre 01/01/2015 e 31/12/2015.

Resumidamente, aponta o Termo de Verificação Fiscal (fls. 41/117) os seguintes motivos para a lavratura do auto de infração:

[...]

- DISTRIBUIÇÃO DE PATRIMÔNIO: Transformação do patrimônio da SAB em sociedades empresariais do tópico 3ª comprovação – Ligação com a Empresa Granada.
- NATUREZA JURÍDICA das associações e as limitações à autonomia privada quanto à livre disposição do patrimônio, sobretudo quando vislumbrados a função social intrínseca das entidades beneficentes e o propósito de perpetuação atrelados à imunidade tributária.
- FALHAS ENCONTRADAS NO PROCESSO CONTRATUAL DE TRESPASSE (art. 981 do CC) pois “a constituição do HOSPITAL LEFORTE LTDA. e HOSPITAL BANDEIRANTES LTDA. em absolutamente nada remete à substância do artigo 981 do Código Civil, uma vez que a pluralidade de sócios é meramente ilustrativa, o Capital Social é irrisório para o objeto a que se anuncia (atendimento hospitalar) e a finalidade passa ao largo da união de esforços para o desempenho da atividade econômica e partilha de resultados”.

Segundo a fiscalização o processo de “TRESPASSE” da pessoa jurídica não passou de um artifício jurídico elaborado com o intuito de burlar à legislação restritiva à livre disposição da propriedade no contexto finalístico da associação que, seja na

extinção, seja na transformação impede a transferência do patrimônio afetado à finalidade à sociedade.

- DA POSSIBILIDADE DE TRANSFORMAÇÃO DE ASSOCIAÇÕES EM SOCIEDADES – Sustenta o Auditor, após transcrição de suporte doutrinário e judicial que as decisões no âmbito administrativo e jurisprudencial são uníssonas no sentido de considerar a impossibilidade de transformação de associações em sociedades (empresarias ou não).

Diz que:

168) Dessa forma, ficou demonstrado que tanto para o caso de dissolução e extinção, quanto para o caso de transformação, o ordenamento jurídico rechaça, ao fim e ao cabo, a transferência de patrimônio das associações às sociedades. E este relatório exaustivamente apresentou elementos que demonstram o artifício engendrado pela fiscalizada no intuito de, por vias transversas, obter o resultado prático equivalente, qual seja, a transferência integral dos hospitais Leforte e Bandeirantes, que representavam mais de 80% de todo o faturamento da SAB, composta pelos próprios proprietários ocultos da SAB.

- NÃO APLICAÇÃO DE RECURSOS EM SUAS ATIVIDADES pois as atividades desempenhadas pelo contribuinte não se coadunam com aquelas relativas às entidades beneficentes e filantrópicas de assistência social. Foi constatada a destinação de quase a totalidade dos gastos para atividades não relacionada com as finalidades imunes da entidade.

- CONSTATAÇÕES NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL- fatos apurados na conta contábil conta 310109 - DESPESAS C/FILANTROPIA onde apesar do nome da conta, pelo histórico de lançamento constatou-se não se tratar de gastos com filantropia nem gratuidade, também não foi encontrado nenhuma conta contábil que registre de forma segregada a aplicação em gratuidade.

Resumindo, o Auditor diz que foram infringidos os seguintes dispositivos legais:

A – Descumpriu inciso V, artigo 29º da Lei nº 12.101/2009 – não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

B – Descumpriu inciso II, artigo 29º da Lei nº 12.101/2009 – aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

C – Descumpriu inciso IV do artigo 29º da Lei nº 12.101/2009 – 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.

187) Portanto concluiu-se que a conduta operacional do contribuinte não corresponde às das entidades sem fins lucrativos e não desenvolve

majoritariamente a função social de assistência à saúde à pessoa carente. Foi constatado, pelos itens acima detalhados, que a entidade não se enquadra como ISENTA (isto é, a entidade não atende às definições do art.29 da Lei nº 12.101/2009 nem do artigo 14 do CTN – Código Tributário Nacional durante o ano-calendário 2015) como também não reúne condições para gozar de benefício de isenção, sendo aplicável a suspensão do gozo da isenção da Contribuição previdenciária nos termos do §1º do art. 14 da Lei 5.172/66, combinada com Art. 32 da Lei 9.430/96 e do artigo 36 da Lei nº 12.101/2009.

Ainda conforme o Termo de Verificação Fiscal, com fulcro no art. 135, III do CTN, foi atribuída responsabilidade tributária solidária a Marcelo Lerário de Medeiros e a Joaquim Antonio de Medeiros, em razão da prática de atos de gestão em desacordo com a lei. Além disso, com fulcro no art. 124, I do CTN, atribuiu-se responsabilidade tributária solidária à Biodínamo Empreendimentos e Participações Ltda., em razão da aquisição das duas maiores filiais do Instituto SAB (Hospital Leforte e Hospital Bandeirantes).

O Instituto SAB apresentou a impugnação de fls. 1852/1914, alegando, em síntese:

1. Preliminarmente

- a. a nulidade do lançamento, em razão do não cumprimento do rito estabelecido no art. 32 da Lei n 9.430/96; e
- b. a nulidade do lançamento em razão do não cumprimento do procedimento estabelecido pelos arts. 25 e 26 da Lei nº 12.101/2009;

2. No mérito

- a. Que grande parte dos fatos imputados pela fiscalização não ocorreram no ano calendário de 2015; e
- b. Que os requisitos do art. 14 do CTN não foram descumpridos.

Os corresponsáveis Marcelo e Joaquim apresentaram a impugnação conjunta de fls. 1951/2027, reiterando as alegações apresentadas pelo devedor principal e, adicionalmente, alegando:

A nulidade do AIIM quanto à sua responsabilização, em razão de vício de motivação;

1. Que eles não teriam exercido cargos de gerência no Instituto SAB em 2015;
2. Que não haveria interesse comum apto a atrair a incidência do art. 124, I do CTN em relação a eles; e
3. Que não haveria interesse comum apto a atrair a incidência do art. 124, I do CTN em relação à Biodínamo.

Por sua vez, a corresponsável Biodínamo apresentou a impugnação de fls. 2094/2171, contendo as mesmas alegações da impugnação dos corresponsáveis Marcelo e Joaquim. Vale destacar que, em nota de rodapé constante da primeira página de ambas as

impugnações, consta a informação de que ante a inexistência de conflito de interesses entre os corresponsáveis, todos optaram por apresentar impugnação única.

Encaminhados os autos à DRJ, foi proferido o acórdão de fls. 2615/2635, julgando as impugnações procedentes e exonerando integralmente o crédito tributário. O acórdão em questão foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/12/2015

ENTIDADES BENEFICENTES. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O art. 41 da Lei Complementar 187/2021 determinou a extinção dos créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, motivados por decisões derivadas de processos administrativos, com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em razão do valor desonerado ultrapassar o limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, a DRJ interpôs recurso de ofício.

Após ter sido dada ciência aos interessados (fls. 2645/2648), os autos foram remetidos ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Admissibilidade

Nos termos da Súmula CARF nº103, “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

Nos termos da Portaria MF nº2/2023, haverá recurso 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” ou quando “a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário”.

Em consulta ao sistema e-processo, verifica-se que o valor do principal exigido no presente processo corresponde a R\$ 20.501.084,85 e a multa proporcional aplicada corresponde a

R\$ 15.375.813,76, totalizando R\$ 35.876.898,61. Vê-se, assim, que o total desonerado ultrapassa a alçada do recurso de ofício vigente na data do presente julgamento.

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso de ofício.

2. Mérito

Como relatado, o acórdão recorrido exonerou o crédito pela aplicação do art. 41 da Lei Complementar nº 187/2021, que assim dispõe:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

Parágrafo único. (VETADO). (Grifos do relator)

Para a exata compreensão das razões de decidir adotadas pelo acórdão recorrido, convém transcrever alguns trechos de sua fundamentação:

[...]

Diante dos fatos até aqui apresentados é possível consolidar os seguintes pontos:

- O lançamento foi realizado sob a égide da Lei 12.109/2009 com base no art. 32;
- As infrações apuradas pela fiscalização infringiram o disposto no art. 29 incisos II, IV, V que não sofreram declaração de inconstitucionalidade na ADI 4480, porque equivalem ao artigo 14 do CTN.
- O procedimento de suspensão da imunidade foi feito por descumprimento dos requisitos previstos nos incisos do art. 14 do CTN.
- A suspensão da isenção/imunidade e o consequente lançamento foram feitos na égide do §1 do art. 32 da Lei 12.101/2009 que considerava automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma e o lançamento cobrando as contribuições sociais até então isentas com termo inicial na data da ocorrência da infração que lhe deu causa, sem a necessidade de emissão de ato declaratório suspensivo do direito ao benefício. Este dispositivo foi considerado inconstitucional no julgamento da ADI4480/2009.

Feitas estas considerações, resta trazer à baila o disposto no art. 41 da Lei Complementar nº 187/2021 que diz o seguinte:

[...]

Infere-se do transcrito que o dispositivo favorece as entidades que foram alvo de lançamentos fiscais em virtude do não atendimento aos requisitos contidos na Lei nº 12.101/2009 e tiveram a suspensão do benefício de isenção automaticamente suspensos, desta forma, em que pese o operoso e brilhante trabalho executado pela fiscalização, cabe ao caso aplicar o art. 41 da Lei Complementar 187/2021 e extinguir os lançamentos objeto do presente processo.

A título de ilustração a Lei Complementar 187 de 16 de dezembro de 2021, manteve a competência da Receita Federal do Brasil e estabeleceu os procedimentos no tocante à emissão do Auto de Infração e exame das condições para fruir do benefício da imunidade, conforme disposto no seu art. 38, que diz o seguinte:

[...]

Infere-se que a nova determinação legal, estabeleceu outro procedimento a ser executado pela Fiscalização quando da apuração de infração dos requisitos de embasamento da condição de isenta/imune, no caso instituiu a exigência da formalização de representação e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

Diante da conclusão apresentada ficam prejudicados todos os demais argumentos oferecidos pela autuada e pelos impugnantes.

Encaminho, então o voto no sentido de considerar a impugnação procedente e extinto o crédito tributário lançado.

[...] (Grifos do relator)

Da análise dos trechos transcritos, verifica-se que o colegiado *a quo* entendeu que o lançamento teria sido feito com base no art. 32, § 1º da Lei nº 12.101/2009, que foi julgado inconstitucional pelo STF no âmbito da ADI nº 4480. Tal fato atrairia a incidência da remissão prescrita pelo art. 41 da Lei Complementar nº 187/2021.

Entendo, contudo, que a solução dada ao caso pelo colegiado *a quo* não foi a mais acertada e merece revisão.

De fato, o § 1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009 foi declarado inconstitucional pelo STF no âmbito da ADI nº 4480. No entanto, o procedimento adotado pela autoridade lançadora, no presente caso concreto, tem amparo no art. 32, *caput* – que foi expressamente reconhecido como constitucional na ADI nº 4480¹ – e não no art. 32, § 1º da Lei nº 12.101/2009:

¹ É neste sentido o voto condutor do acórdão, proferido pelo Ministro Gilmar Mendes: "Cumprir registrar que, no meu entender, o *caput* do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do *caput* do artigo 32: [...]"

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

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

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

Ora, no presente processo, está-se diante de auto de infração em que a autoridade lançadora buscou demonstrar o descumprimento dos incisos II, IV e V do art. 29 da Lei nº 12.101/09 – que, como consignado no próprio acórdão recorrido, não sofreram declaração de inconstitucionalidade na ADI 4480, eis que equivalem ao artigo 14 do CTN, no período de 01/01/2015 a 31/12/2015 – e, concomitantemente, constituiu as obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salário. Não se está, assim, diante de eventual Termo de Intimação de Suspensão de Imunidade (como o que se encontra juntado às fls. 1217/1277), expedido com efeitos imediatos e automáticos, sem a oportunização de contraditório e ampla defesa ao contribuinte.

Em outras palavras, o efeito prático da declaração de inconstitucionalidade material do § 1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009 ocorrerá no caso de não ser lavrado auto de infração com constituição do crédito tributário, mas apenas de Termo de Suspensão de Imunidade. Não é essa, contudo, a hipótese dos presentes autos em que, como já dito, foi lavrado auto de infração com a demonstração do descumprimento dos requisitos legais para a fruição da imunidade e, concomitantemente, com a constituição do crédito tributário daí decorrente.

Vale mencionar, neste sentido, o acórdão nº 2202-010.400, em que a 2ª Turma da 2ª Câmara desta Seção de Julgamento analisou recurso de ofício análogo ao presente e chegou à conclusão de que o acórdão recorrido deveria ser anulado. Transcrevem-se, abaixo, os principais trechos do acórdão em questão:

[...]

Com a devida vênia aos argumentos apresentados, entendo que no presente caso não se aplica a inconstitucionalidade debatida na ADI n. 4480, pelos motivos que passo a expor.

De início, nota-se que o acórdão ora recorrido fundamenta a aplicação da ADI n.4480, nos seguintes termos(grifei):

O Capítulo 16 do Relatório Fiscal dispõe que, para a constituição de ofício do crédito tributário referente às contribuições previdenciárias patronais, com reflexo em RAT e terceiros, foi observado o rito do art. 32 da Lei nº 12.101/2009:

[...]

Ocorre que foi declarada a inconstitucionalidade material do referido art. 32 da Lei nº 12.101/2009, entre outros dispositivos, no julgamento da ADI 4480, conforme decisão abaixo copiada em parte:

Equivoca-se a Autoridade julgadora uma vez que a referida Ação Direta de Inconstitucionalidade não declarou, em sua totalidade, o art. 32 da Lei nº 12.101/2009 inconstitucional. A ADI declarou inconstitucional apenas o § 1º do referido dispositivo, senão vejamos:

[...]

Ao contrário, o voto condutor do ministro Gilmar Mendes declarou expressamente a constitucionalidade do caput do artigo n. 32, da Lei nº 12.101/2009, senão vejamos:

[...]

Neste sentido, não há que se falar em interpretação ampliativa da referida ADI para exonerar qualquer crédito constituído com amparo na referida Lei, incorreto, assim, o argumento utilizado pelo julgado de origem. Só devem ser exonerados os lançamentos que tiverem como fundamentos os dispositivos declarados inconstitucionais pelo STF, o que não ocorre no caso em discussão.

Ademais, não há que se falar em cancelamento automático no caso aqui analisado mas sim de procedimento fiscal amparado pelo caput do art. 32, da Lei 12.101/2009, declarado expressamente constitucional pelo Supremo. Neste diapasão, a inconstitucionalidade declarada no artigo 32 foi exclusivamente da suspensão automática prevista no seu § 1º e que não está presente nos autos. Basta, para chegar a tal conclusão, cotejar o texto legal e o voto vencedor da ADI:

[...]

Aqui, conforme amplamente apresentados pela Autoridade Lançadora, as irregularidades supostamente constatadas infringiram, em tese, e dentre outros os incisos I, IV, V, VII, artigo 29, da Lei 12.101/09. Ocorre que todos esses incisos também foram declarados constitucionais na ADI n. 4480, não havendo que se falar em exoneração do crédito tributário neste ponto, se comprovadas as irregularidades:

[...]

De tal modo, como existe lançamento fundamentado em requisitos para elegibilidade que foram declarados constitucionais pelo Supremo não é correta a exoneração ampla realizada pelo julgador de origem, este deveria analisar cada

um dos descumprimentos e, se entendesse que qualquer dos requisitos declarados constitucionais foi efetivamente descumprido, deveria manter o auto de infração.

Também não merece prosperar o argumento de que cabe aplicar o art. 41 da Lei Complementar 187/2021 e extinguir os lançamentos objeto do presente processo. A referida Lei só permite a extinção para os autos lavrados que tenham como fundamento os requisitos declarados inconstitucionais pelo Supremo, mas não quanto aos requisitos declarados constitucionais. Igualmente, como no caso em análise existem, em tese, requisitos declarados constitucionais e que supostamente foram descumpridos pelo sujeito passivo não é cabível a aplicação do diploma legal.

[...]

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício, para anular a decisão proferida pela DRJ e determinar o retorno dos autos à 1ª instância para exame das demais questões trazidas em sede de impugnação.

Desse modo, entendo que o colegiado a quo partiu de uma premissa equivocada para aplicar ao caso concreto a remissão prescrita pelo art. 41 da Lei Complementar nº 187/2021, já que o presente auto de infração não foi lavrado com base no procedimento prescrito pelo art. 32, § 1º da Lei nº 12.101/09, declarado inconstitucional pelo STF, mas sim com base no art. 32, caput da referida lei, expressamente declarado constitucional pela suprema corte.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER O RECURSO e DAR-LHE PROVIMENTO para anular o acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos à 1ª instância para exame das demais questões trazidas em sede de impugnação.

Assinado Digitalmente

Guilherme Paes de Barros Geraldi