



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

Processo nº 37324.007964/2006-30
Recurso nº 249.601 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2402-001.540 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de março de 2011
Matéria DECADÊNCIA - CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO:
PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrentes IRMANDADE DE MISERICÓRDIA DE CAMPINAS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 30/09/2005

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE -
ANTECIPAÇÃO

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não. Apenas o recolhimento da contribuição dos segurados não pode ser considerada antecipação para a aplicação do art. 150, § 4º relativamente à contribuição da empresa

MPF - NULIDADE - INEXISTÊNCIA

Não há irregularidade no MPF emitido e devidamente assinado pela autoridade que recebeu a delegação de competência para tal. Além disso, eventual irregularidade no MPF não é causa de nulidade do lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais

ISENÇÃO - RECONHECIMENTO

Somente poderiam ser consideradas isentas da contribuição patronal as entidades que cumpriam os requisitos constantes do art. 55 da Lei nº

8.212/1991, vigente à época e mediante reconhecimento por meio de ato declaratório.

VERBA REPRESENTAÇÃO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - INCIDÊNCIA

O pagamento a título de verba de representação sob o argumento de se destinar a gastos em prol da entidade sem a correspondente prova de tais gastos se configura em remuneração sujeita à incidência de contribuição previdenciária

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO- AUDITORIA FISCAL - COMPETÊNCIA

É atribuída à fiscalização a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados, se constatar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

RO Provido em Parte e RV Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para reconhecer a decadência de parte do período lançado, nos termos do artigo 173, I do CTN e em negar provimento ao recurso voluntário.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente.

Ana Maria Bandeira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes (Presidente), Ana Maria Bandeira, Wilson Antônio de Souza Correa, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Igor Araújo Soares.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA), bem como a contribuição adicional para aposentadoria especial aos 25 anos de serviço.

Segundo Informação Fiscal (fls. 894/911 – Vol IV) elaborada pela auditoria, embora se trate de entidade sem finalidade lucrativa, não consta do cadastro da Previdência Social o pedido de isenção de que trata o § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de junho de 1991. A entidade não possui o Ato Declaratório de isenção e não apresentou protocolo ou qualquer ato assegurando seu direito junto ao INSS/SRP.

A entidade não é portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS. E foi constatado também o pagamento de remunerações a membros da diretoria estatutária nos meses de agosto/1996 a julho/2000, conforme lançamentos contábeis efetuados na conta 3.1.1.01.026 - VERBAS DE REPRESENTAÇÃO.

Os fatos geradores das contribuições lançada são os abaixo descritos com os correspondentes levantamentos:

FOLHA DE PAGAMENTO DE SALÁRIOS ANTERIOR A GFIP - FP 1

As contribuições incidem sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados declaradas nas folhas de pagamentos do período de 01/1995 a 12/1998, nas quais estão incluídos os salários, décimo terceiro salário, férias e rescisões de contratos de trabalho.

FOLHA DE PAGAMENTO DE SALÁRIOS DECLARADOS EM GFIP

- **FP2** - As contribuições incidem sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados declaradas nas folhas de pagamento do período de 01/1999 a 09/2005, nas quais estão incluídos os salários, décimo terceiro salário, férias e rescisões de contratos de trabalho e cujos valores foram informados em GFIP.

CESTA BÁSICA - CB1 e CB3 A empresa forneceu mensal e habitualmente aos seus empregados, no período de janeiro/95 a dezembro/98, salário indireto sob forma de utilidade, a título de CESTA BÁSICA, sem estar devidamente cadastrada no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador

VERBAS DE REPRESENTAÇÃO DE DIRETORIA VR1 e VR2 A entidade pagou "**Verbas de Representação**" em valores mensais e fixos ao Dr. Wálter de Arruda Toledo - Provedor do Hospital, eleito conforme Ata da Reunião Ordinária da Mesa Administrativa, realizada em 12/09/1995, reeleito para o mesmo cargo, no qual permaneceu até 10/05/2004, conforme atas sucessivas de eleição de diretoria. Tais pagamentos mensais foram efetuados sem que houvesse a respectiva prestação de contas e sem o correspondente recolhimento das contribuições sociais incidentes.

CARACTERIZAÇÃO DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE PESSOAS FÍSICAS (ÁREA ADMINISTRATIVA) COMO SEGURADOS EMPREGADOS DA2 – A empresa contratou profissionais para a realização de serviços inerentes às suas atividades normais, os quais, por preencherem os pressupostos para caracterização de vínculo como segurados empregados, não podem ser caracterizados como contribuintes individuais.

CARACTERIZAÇÃO DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE PESSOAS FÍSICAS (MÉDICOS) COMO SEGURADOS EMPREGADOS— MA1, MA2, MR1, MR2 e MR3. Este levantamento contempla as contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, relativas aos pagamentos efetuados a pessoas físicas que prestaram serviços médicos na condição de contribuintes individuais autônomos, no período de janeiro/1995 a julho/2005.

A Irmandade de Misericórdia de Campinas celebrou convênios para prestação de serviços médicos com várias operadoras de planos de saúde, tais como UNIMED, ASSEFAZ, SABESPREV SAÚDE, MARÍTIMA SEGUROS, HOSPITAL ITAÚ SEGUROS S/A, EMBRATEL, PETROBRAS DISTRIBUIDORA, GOLDEN-CROSS, etc., recebendo destes pelos atendimentos aos seus conveniados.

Dos montantes recebidos mensalmente foram destacadas as parcelas relativas aos profissionais médicos que prestaram tais serviços, os quais, embora pertencentes ao Corpo Clínico do Hospital, eram remunerados mediante repasse de honorários (Planilhas MR1 e MR2), com trânsito pelas contas de despesas na contabilidade do hospital, exceto nos casos em que os honorários foram repassados diretamente ao profissional pelo Plano.

Os honorários médicos oriundos dos atendimentos são registrados nos Livros Diários e Razões contábeis, em especial na conta de despesas nº 3.1.2.90.001 — HONORÁRIOS MÉDICOS A REPASSAR.

Estes lançamentos afetam negativamente o patrimônio da entidade, provando não tratar-se de meros repasses, mas de despesas efetivas com as atividades médico hospitalares.

Releva observar que os convênios são celebrados entre a operadora ou empresa e o hospital, de forma que o médico não possui vínculo com o Convênio para a prestação de tais atendimentos, ou, ainda que tenha, nestes casos não o fazem na condição de conveniado, mas como integrante do Corpo Clínico da IMC.

Além destes médicos que atendem aos pacientes oriundos dos convênios celebrados com a Irmandade, remunerados sob a forma de repasse, constatamos também a prestação de serviços por profissionais considerados pela entidade como autônomos/contribuintes individuais e que receberam seus honorários via RPA — Recibo de Pagamento de Autônomo, conforme Planilhas MA1 e MA2 anexas.

Além de atender pacientes provenientes de planos de saúde conveniados, os médicos atendem aos pacientes pelo SUS — Sistema Único de Saúde e aos particulares do hospital.

A IMC, cuja atividade é o atendimento hospitalar, não possui registrado em seu quadro de funcionários nenhum profissional médico, com exceção do Médico do Trabalho.

A auditoria fiscal informa que os serviços foram executados por profissionais que pertencem ao Corpo Clínico conforme "Relatório Sintético dos Médicos" anexo, nas dependências do Hospital, sob as condições oferecidas por este, inclusive quanto a instalações e equipamentos. Laboraram no atendimento aos clientes "pacientes" do Hospital, obedeceram a escalas de trabalho, com locais (postos de trabalho) e horários ou jornadas pré-estabelecidos pelo nosocômio, e ainda se submeteram às normas e regulamentos do Hospital.

Tem-se configurado no caso em apreço, objetiva e subjetivamente a subordinação, vez que os trabalhadores participaram integrativamente do processo produtivo da empresa., cumprindo funções indispensáveis à expansão e à sobrevivência da unidade econômica, que só através deles pode realizar seus objetivos. As atividades desenvolvidas pelos médicos integram-se nos fins precípuos do empreendimento, sendo extremamente essenciais ao funcionamento deste.

CARACTERIZAÇÃO DE MÉDICO-RESIDENTES COMO SEGURADOS EMPREGADOS - DR1 e DR2 No período de dezembro/1996 a novembro/2001, a empresa contratou profissionais médicos para trabalhar, nos mesmos moldes dos demais componentes do corpo clínico, porém na qualidade de médico-residentes. Ocorre que não nos foram apresentados os contratos de prestação de serviços com alguns dos referidos profissionais, ou ainda, os contratos apresentados não contemplavam o período da prestação de serviço apurado, conforme identificado no DAD e planilha DR1 e DR2. Este fato caracteriza desobediência aos requisitos previstos na Lei nº 6.932, de 07 de julho de 1981, em especial, o disposto em seu artigo 3º.

CARACTERIZAÇÃO DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA (SOCIEDADE CIVIL) COMO SEGURADOS EMPREGADOS - PJ1

A IMC possui seu plano de saúde "Super Saúde" sem personalidade jurídica própria, ou seja, com o mesmo CNPJ da matriz.

No período de janeiro/1995 a julho/2005 foram firmados contratos com várias empresas - sociedades civis, cujo objeto é a prestação de serviços médicos pelos próprios sócios aos clientes da notificada. Os contratos entre a IMC e as clínicas contratadas versam, que "Todo profissional representante do CONTRATADO deverá fazer parte do Corpo Clínico do Hospital e Maternidade Irmãos Penteado".

Vários profissionais médicos que prestavam serviços - já indevidamente como autônomos, constituíram-se em empresas e continuaram a prestar os mesmos serviços na área de saúde, ou seja, a Notificada passou a terceirizar os seus serviços essenciais para pessoas jurídicas, cujos sócios já pertenciam e continuaram a pertencer ao seu Corpo Clínico.

Os prestadores de serviços médicos, ora descaracterizados, não têm poder diretivo de suas atividade e reúnem todos os requisitos para a caracterização de vínculo como segurados empregados da Notificada.

CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL PARA APOSENTADORIA ESPECIAL — (RAT)

De acordo com os Laudos Técnicos de Condições Ambientais do Trabalho - LTCAT, Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA e Perfis Profissiográficos Previdenciários — PPP apresentados pela entidade, foram constatados segurados empregados

que laboram com efetiva exposição em atividades sujeitas a agentes nocivos químicos, físicos, biológicos e riscos ambientais, cuja associação são prejudiciais à saúde ou à integridade física, portanto, considerados para fins de concessão da aposentadoria especial aos 25 anos de idade.

PROCESSOS TRABALHISTAS — PTI e PT3

A empresa efetuou acordos trabalhistas ou composições amigáveis com empregados, conforme lançamentos contábeis nos Livros Diários e Razões — conta nº 3101010035 e 3.1.1.02.998 - ACORDOS JUDICIAIS/INDENIZ TRABALHISTAS, DAD e Planilhas PT1 e PT3, e deixou de efetuar os recolhimentos das contribuições previdenciárias na forma e prazos legais.

O contribuinte teve ciência do lançamento em **09/12/2005**.

A notificada apresentou defesa (fls. 918/944 – Vol IV), onde alega que o MPF que deu origem à fiscalização é nulo de pleno direito, por ter sido emitido por autoridade não legitimada, não podendo surtir qualquer efeito e dele decorrer qualquer imposição fiscal à Requerente.

Argumenta que o (irregular) Mandado de Procedimento Fiscal foi expedido sob a égide da prematura (e finada) Receita Federal do Brasil, sustentado pelos preceitos da *nati morta* Medida Provisória no 258/05.

Como é sabido, a famigerada MP 258/05 não surtiu qualquer efeito no mundo jurídico, tendo em vista que as suas disposições perderam validade em virtude de ter-se expirado o prazo para sua votação no Congresso Nacional, o que fulmina de nulidade todos os atos praticados em sua vigência.

Alega a prescrição de grande parte do lançamento efetuado.

Demonstra seu inconformismo por não ser considerada entidade isenta.

Aduz que requereu junto ao CNAS a concessão do CEAS e aquele órgão até a presente data, não teria julgado o pedido formulado pela Requerente, muito embora tenham-se decorrido mais de 11 anos desde então. Ou seja: a Requerente não possui o CEAS em mãos em virtude de absoluta inoperância do próprio órgão governamental hábil a concedê-lo.

Entende que se submete à regra instituída no art. 150, VI, letra "c" da Constituição Federal.

Considera que cumpre os requisitos legais estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN para o usufruto da imunidade.

Afirma que pelo próprio exercício das atividades que menciona na condição de Santa Casa que é, supre a atividade estatal, atuando de forma complementar ao Poder Público no atendimento de pessoas carentes de nossa sociedade. E, por isso, detém direito adquirido ao reconhecimento de sua condição de entidade de fins filantrópicos, com a consequente isenção da quota previdenciária patronal, até mesmo em virtude de seu caráter assistencial constitucionalmente reconhecido.

Argumenta que não obstante parte do lançamento estar abrangida pela decadência, a Requerente é entidade optante e em situação regular junto ao REFIS, Programa de Recuperação Fiscal instituído pelo Governo Federal através da Lei nº 9964/00. E, quando do exercício dessa opção, denunciou discriminadamente todos os seus débitos perante o INSS, especificamente aquelas das competências compreendidas entre 01/1999 e 03/2000, caracterizando-se em manifesto *bis in idem*.

Alega que todas as exigências ora em discussão estão fulcradas em lei ordinária. Ocorre que estas leis ordinárias ou não estão em consonância com o regime tributário, ou não estabelecem todos os aspectos que constituem a indispensável hipótese de incidência para a validade e legalidade (em sentido amplo) da exigência em cobrança, razão pela qual a requerente questiona tais cobranças perante a própria Administração - em sua função judicante.

Argumenta que a NFLD que ora se impugna também é NULA DE PLENO DIREITO ante a ausência da expressa especificação dos dispositivos legais que suportam as exigências e que teriam sido infringidos pela requerente, descumprindo-se, assim, o disposto no artigos 142 do CTN e art. 243 do Decreto n.º 3.048/99.

Entende que a NFLD possui capítulo inteiro dedicado à citação dos mais variados tipos de instrumentos legais, de todas as hierarquias e épocas possíveis e que seja difícil até para os mais experientes, identificar a matéria tributável, para que a requerente pudesse se defender, configurando-se verdadeiro cerceamento de defesa, ofendendo frontalmente o inc. LV, art. 50 da CF.

Quanto ao lançamento referente às contribuições incidentes sobre cestas básicas fornecidas, este estaria totalmente abrangido pela decadência. Além disso, tais valores não poderiam ser considerados salário de contribuição.

A notificada afirma que a verba de representação era destinada a suprir gastos advindos pelos Irmãos administradores em virtude do próprio exercício de suas atividades relacionadas à entidade. Ou seja, suporte de gastos como passagens e afins para a própria viabilidade da entidade como um todo.

Além disso, tal reembolso cessou nos idos de 2000, estando, portanto, acobertado pelo instituto da prescrição, na forma demonstrada na preliminar já argüida.

No que tange à caracterização dos prestadores de serviços pessoas físicas (área administrativa) como segurados empregados, afirma que as funções desempenhadas pelos referidos funcionários (assistentes administrativos, encarregados, economista e biólogo, mas este voltado à área administrativa) não se caracterizam como atividade fim da Requerente

Os referidos prestadores de serviço não teriam jornada previamente estabelecida, não cumpririam horário pré determinado e os respectivos contratos, à evidência, têm todas as características de autônomo.

Quanto à caracterização dos prestadores de serviços de pessoas físicas (médicos) como segurados empregados, argumenta que não há pessoalidade nas contratações.

A Requerente contrata equipes para desempenhar as mais diversas atividades inerentes a um hospital, tais como anestesia, UTI neo natal, UTI adulto, análises clínicas,

radiologia, raio X, ultrassonografia, etc., e as remunera como um todo, mediante relatórios (conforme, inclusive, reconheceu o Sr. Agente Fiscal em sua Informação Fiscal). Os valores, portanto, são rateados de acordo com os procedimentos integrantes em relatórios.

Os médicos não são membros do corpo clínico com característica de exclusividade. Desempenham, inclusive dentro das dependências da própria Requerente, atividades para os mais diversos "pagantes", inclusive conforme o próprio Sr. Agente Fiscal atesta (Unimed, Assefaz, Sabesprev Saúde, Marítima Seguros, Hospitau Itaú, e outros).

Os valores apurados pelo Sr. Agente Fiscal contemplariam meros repasses, efetivamente, pois, conforme foi reconhecido pelo Poder Judiciário de forma reiterada, referem-se a pagamentos por procedimentos médicos, sem qualquer característica que possa levar à conclusão de existência de vínculo de emprego.

Tanto isso é verdade que alguns deles buscaram o reconhecimento desse vínculo junto à Justiça do Trabalho, e obtiveram resultado negativo, onde se ratificou a metodologia praticada pela Requerente, de acordo com o acórdão exemplificativo que segue em anexo.

Argumenta que a profissão de médico é, inquestionavelmente, considerada como uma categoria diferenciada, sujeita a regimes próprios de desempenho e remunerada mediante procedimentos. Isso permite que os mesmos não trabalhem em regime de exclusividade e tenham regulamentações jurídicas próprias, ensejando pela inexistência de vínculo de emprego entre o hospital e o profissional.

Quanto à caracterização dos prestadores de serviços de pessoa jurídica (sociedade civil) como segurados empregados alega que o princípio é o mesmo do considerado no tópico anterior, haja vista que as atividades desempenhadas pelos prestadores de serviços não possuem qualquer característica de pessoalidade, sendo praticada por "equipes fechadas", podendo as mesmas serem clínicas ou não.

Afirma que a remuneração é efetuada por procedimento, independentemente da pessoa que irá manejá-lo, portanto, revela-se absolutamente pertinente que as equipes se agrupem em personalidades jurídicas e passem a exercê-los nessa condição.

A própria modalidade desses procedimentos admite de maneira incontestada o desempenho das atividades na condição de personalidade jurídica, tendo as clínicas estatutos sociais próprios, sedes próprias e autonomia para, inclusive, rejeitar procedimentos, não sendo crível a caracterização das mesmas como meras "empregadas".

Quanto à contribuição adicional para a aposentadoria especial, entende que deveria ter sido instituída por lei complementar e que jamais poderá ser exigido tal adicional, por flagrante violação ao princípio da estrita legalidade e tipicidade cerrada em matéria tributária.

Além disso, o Sr. Agente Fiscal sequer teria identificado o período em que tais adicionais seriam devidos (ainda que hipoteticamente), evidenciando a manifesta nulidade do lançamento efetuado.

Afirma que conforme pode se perceber na Informação Fiscal que integra a NFLD impugnada, parte da autuação refere-se à suposta incidência de contribuições

previdenciárias sobre rescisões trabalhistas, ocorridas no período compreendido entre janeiro/1995 até dezembro/1998.

Aduz que não obstante o Sr. Agente Fiscal deixar de proceder à discriminação específica dos períodos que tiveram seus contratos rescindidos, o que por si só já ensejaria o cancelamento da NFLD por não identificação da matéria tributável, é fato que não há qualquer suporte legal quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre tais rubricas.

Alega que grande parte do lançamento efetuado pelo Sr. Agente Fiscal encontrar-se-ia lastreado em aferição indireta, segundo critérios subjetivos e absolutamente diversos da realidade dos fatos. Contudo, tal arbitramento de valores não encontraria amparo nas disposições dos arts. 148 e 149 do CTN.

Aduz que a adoção da taxa SELIC como correção monetária ou supostos "juros moratórios" é expediente ilegal e inconstitucional.

Os autos foram encaminhados ao auditor fiscal notificante para que se manifestasse a respeito da defesa apresentada e este o fez por meio da Informação Fiscal (1969/1976 – Vol VII).

Sem que a notificada fosse intimada da manifestação fiscal, foi emitida Decisão Notificação nº 21.424.4/0307/2006 (fls. 1977/1991 – Vol VII) que considerou o lançamento procedente.

Contra tal decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 1997/2031-Vol VII) que foi apreciado pela então 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes que pelo Acórdão nº 149601 (fls. 2067/2073 – Vol VII) entendeu por anular a decisão recorrida para que fosse dada ciência à notificada da manifestação fiscal juntada aos autos antes da decisão de primeira instância.

Devidamente intimada, a notificada manifestou-se (fls. 2158/2182 – Vol VIII) onde alega cerceamento de defesa pela dificuldade em ter vista dos autos face à alteração dos patronos da entidade.

Alega que teria ocorrido prescrição e menciona a Súmula Vinculante nº 8 editada pelo Supremo Tribunal Federal.

Argumenta que é uma instituição beneficente, sem fins lucrativos, e considerada Entidade de utilidade pública, pelo Ministério da Justiça, não sendo cabível, portanto, o recolhimento da cota patronal.

Afirma que comprovado está, que há o atendimento às exigências do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, que regulamenta o artigo 195, § 7º, da Constituição da República, estando isenta, portanto, do pagamento da contribuição previdenciária patronal.

Aduz que apenas não possui o CEAS pela absoluta inoperância do Órgão Governamental hábil a concedê-lo e que possui direito adquirido à imunidade.

No mais, basicamente, repete as alegações já apresentadas.

Processo nº 37324.007964/2006-30
Acórdão n.º **2402-001.540**

S2-C4T2
Fl. 2.387

Pelo Acórdão nº 05-26.752 (fls. 2306/2317- Vol VIII) a 9ª Turma da DRJ/Campinas (SP) considerou o lançamento procedente em parte para reconhecer a decadência parcial.

A decisão considerou que houve recolhimento parcial (parte dos segurados empregados), conforme informação do relatório fiscal de folhas 895, portanto, foi aplicado o § 4º do art. 150 do CTN. Assim, considerou alcançadas pela decadência as contribuições apuradas sobre os fatos geradores ocorridos até a competência 11/2000.

Foi apresentado recurso de ofício.

A notificada foi intimada da decisão e apresentou recurso tempestivo (fls. 2321/2355 – Vol IX) onde efetua repetição das alegações já apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

Analisando-se o recurso de ofício, verifica-se que o valor desonerado é superior ao valor de alçada previsto na Portaria MF nº 03, de 3 de janeiro de 2008, publicada em 7 de janeiro de 2008, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

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 o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Assim, o recurso de ofício deve ser conhecido.

Quanto ao recurso voluntário, este é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A decisão recorrida desonerou parte da notificação face ao reconhecimento da decadência que, segundo o relator de primeira instância, obedeceu à regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que no Relatório Fiscal há a informação de que a recorrente teria recolhido a contribuição dos segurados o que se caracterizaria em antecipação de pagamento.

De igual sorte, a entidade alega decadência em seu recurso.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional,

aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre **01/1995 a 09/2005** e foi efetuado em **09/12/2005**, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

“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.”

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

“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.”

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o

prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, verifica-se que a recorrente efetuava recolhimentos como se gozasse do benefício da isenção, ou seja, os recolhimentos limitavam-se à contribuição descontada dos segurados. Quanto à parte de responsabilidade da própria recorrente nada era recolhido e a meu ver, o mero recolhimento de contribuições dos segurados não pode ser considerado antecipação quando o lançamento se refere às contribuições de responsabilidade da empresa

Além disso, parte dos fatos geradores não eram reconhecidos como tal pela empresa, como a caracterização de sócios de pessoas jurídicas prestadoras de serviços como segurados empregados.

Por essas razões, entendo que o critério utilizado na decisão de primeira instância para aplicação do art. 150, § 4º do CTN para todo o lançamento não merece acolhida.

Assim, é necessário verificar no relatório Discriminativo Analítico do Débito – DAD se, efetivamente, houve algum aproveitamento de crédito em alguma competência para que se possa dizer que ocorreu a antecipação de pagamento.

Da análise do citado relatório, verifica-se que apenas nas competências **10 e 11/2000 relativas ao levantamento FP2 – Folha de Pagamento com GFIP** ocorreu aproveitamento de valores o que caracteriza a antecipação. Quanto ao restante do lançamento, aplicando-se o art. 173, Inciso I, do CTN, reconhece-se a decadência até a competência **11/1999**, inclusive.

Com o reconhecimento da decadência, os seguintes levantamentos foram integralmente excluídos do lançamento:

- AU1 – Autônomos antes da GFIP.
- CB1 – Cesta Básica sem PAT
- CB3 – Cesta Básica aferição antes GFIP.
- DR1 - Desc. Médico Residente antes GFIP.
- FP1 – Folha de Pagamento antes GFIP.

- MR1 – Hon. Médicos repasse antes GFIP.
- MR3 – Repasse Hon. Méd. Aferição antes GFIP.
- PJ1 – Desc P. Jurídica antes GFIP.
- PT1 - Proces. Trabalhista antes GFIP.
- VR1 – Verba Representação

Enfrentada a preliminar de decadência, passo a tratar do restante do recurso apresentado pela recorrente.

Entende a recorrente que o lançamento seria nulo face à irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e complementares que teriam sido assinados por autoridades sem competência para tal de acordo com a Portaria SRF nº 3007/2001.

Cumpre lembrar que a ação fiscal que levou à presente notificação ocorreu no âmbito da então Secretaria da Receita Previdenciária e à época a emissão do MPF estava regulada pelo Decreto nº 3.969/2001 e conforme a decisão de primeira instância informa, as autoridades que assinaram o MPF receberam a delegação de competência prevista no citado decreto, conforme trecho abaixo transcrito:

Vejamos o que diz o decreto 4.058 que alterou o artigo 6º do Decreto 3.969/01:

Art.6º: O Mandado de Procedimento Fiscal será emitido pelas seguintes autoridades do Instituto Nacional do Seguro Social, permitida a delegação:

I-Diretor de Arrecadação;

II — Coordenador-Geral de Fiscalização, e:

III- Titular da área de fiscalização das Gerências-Executiva.

No presente caso, duas autoridades assinaram os MPF: Antonio Augusto Machado (Chefe do Serviço de Fiscalização) e Dejour João Darcie (Delegado da Receita Previdenciária local). Caso a empresa autuada estivesse em dívida quanto à validade do documento, poderia ter consultado o Instituto conforme instrução constante do item 3 do campo observações do referido MPF.

Ademais, há entendimentos no âmbito deste Conselho no sentido de que supostas irregularidades no MPF não ensejam nulidade do lançamento, conforme se depreende do Acórdão nº 204-02.502 referente ao Recurso nº 130.790, assim ementado:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REGULARIDADE DO LANÇAMENTO. NULIDADE. DESCABIMENTO

É de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento baseada em supostas impropriedades no Mandado de Procedimento Fiscal, haja vista ser este um elemento de controle

da administração tributária, sem força para afastar as competências legais atribuídas às autoridades fiscais, mormente quando se trata de auto de infração regularmente formalizado

Afirma a recorrente que a auditoria (ou fiscalização) realizada no ano de 2005 que deu luz à NFLD ora combatida seria nula naquilo que extrapola o período de apuração de 5 anos, ou seja, nenhum fato ocorrido em período anterior à competência 11/2000 deveria ser considerado para efeitos fiscalizatórios ou dele decorrentes.

A meu ver, o período verificado pela auditoria fiscal está coerente com a legislação vigente à época.

O lançamento ocorreu em 12/2005, momento em que vigia o art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Somente em 2008, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, portanto, o período abrangido pelo MPF à época da ação fiscal está correto e não há que se falar em nulidade do procedimento ocorrido.

Os efeitos da superveniência da declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991 já foram admitidos quando foi reconhecida a decadência de parte do lançamento.

A recorrente argumenta que possui imunidade constitucional e que possui o reconhecimento de "entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado". Nesse sentido, o recolhimento de verba previdenciária nunca houve desde o advento da lei 3.577, sendo desnecessário qualquer ato suplementar para gozar o benefício.

Entende a recorrente que possui direito adquirido à alegada imunidade.

A concessão de isenção de contribuições previdenciárias teve início com a Lei nº 3.577, de 04/07/1959 e abrangia as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebessem remuneração;

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 1.572 de 01/09/1977 que revogou a Lei nº 3.577/1959, ficou resguardado o direito à isenção das entidades que tinham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data de publicação do citado Decreto-Lei e que fossem portadoras do certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado;

Ressalte-se que as entidades filantrópicas criadas após a publicação do Decreto-Lei nº 1.572 de 01/09/1977 não puderam fazer jus à isenção por falta de amparo legal;

Em 1988, a Constituição Federal veio disciplinar sobre a isenção de contribuições previdenciárias em seu art. 195, § 7º, dispondo que serão isentas de tais contribuições as entidades beneficentes de assistência social que atendam às condições estabelecidas em lei;

A lei que estabeleceu as condições para que uma entidade fosse isenta das contribuições previdenciárias foi a Lei nº 8.212/91 que dispôs em seu art. 55 os requisitos para o benefício;

Portanto, a entidade que, em 1º de setembro de 1977, data da vigência do Decreto-Lei nº 1.572, detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos por prazo indeterminado, era reconhecida como de Utilidade Pública Federal, encontrava-se em gozo de isenção e cujos diretores não percebiam remuneração, nos termos da Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959, teve garantido o direito à isenção até 31/10/1991, independente de qualquer outro requisito. A partir daí, para a manutenção da isenção passou a ser obrigada a observar os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Ou seja, a Lei Maior estabeleceu no 195, § 7º que farão jus à isenção as entidades beneficentes de assistência social que **atendam às exigências estabelecidas em lei**. Tais exigências foram definidas na Lei nº 8.212/91 em seu artigo 55 e devem ser cumpridas.

Para corroborar o entendimento de que os requisitos a serem cumpridos pelas entidades beneficentes de assistência social são os estabelecidos pela Lei nº 8.212/91, artigo 55, transcrevo trecho extraído do voto do Ministro do STF Moreira Alves no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ impetrado em razão da mora em que se encontrava o Congresso Nacional em cumprir a obrigação de legislar decorrente do art. 195, 7º da Constituição Federal:

“Sucedee, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do art. 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse ser exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou a expectativa de, se vierem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, farão nascer, para si, o direito em causa, o que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas, depende, ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º.”

Todavia, a Lei nº 8.212/91 reconheceu o direito de as entidades que possuíam Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos por prazo indeterminado, eram reconhecidas como de Utilidade Pública Federal, encontravam-se em gozo de isenção e cujos diretores não percebiam remuneração em continuar usufruindo do benefício sem a necessidade de efetuar novo pedido. Tal reconhecimento se dá no § 1º do artigo 55, cuja interpretação foi objeto do Parecer CJ/MPS nº 2.901/2002 que dispôs o seguinte:

“Os atos cancelatórios eventualmente feitos pelo INSS com base única e exclusivamente no fato de entidade isenta antes da Lei n.º 8.212, de 1991, não ter requerido novamente a isenção, afrontam o § 1º do art. 55, e devem ser de pronto revistos.

Ante o exposto, conclui-se que, administrativamente, a melhor interpretação para o § 1º do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, é aquela que garante às entidades isentas pela Lei n.º 3.577, de 1959, que continuaram a usufruir o benefício após o Decreto-Lei n.º 1.572, de 1977, o direito de não precisarem requerer novamente a isenção ao INSS devendo contudo se adequar a todos os requisitos da nova legislação, ficando sujeita a fiscalização posterior. Também se faz necessários que o INSS revise todos os cancelamentos de isenções que contrariem este Parecer.”

No caso da recorrente, verifica-se que a mesma comprova que possuía título de entidade de Utilidade Pública pelo Decreto Federal nº 49.811/1960 (fls. 1887/1890 – Vol VII).

Contudo não se verifica que a recorrente possuísse Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos por prazo indeterminado.

À folha 1886 – Vol VII dos autos encontra-se anexada cópia de certidão expedida pelo CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social, na qual se pode verificar que os certificados concedidos à recorrente foram sempre por prazo determinado.

Assim, ainda que a entidade não remunerasse diretores, à época, fato que não é conhecido, esta não cumpria todas as condições para continuar o usufruto da isenção sem apresentar pedido ao INSS, em razão de não possuir Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos por prazo indeterminado.

Portanto, após a vigência da Lei nº 8.212/1991 estava obrigada a cumprir os requisitos estabelecidos em seu art. 55, inclusive quanto à obrigatoriedade de efetuar pedido de isenção.

A recorrente alega que o artigo 55 da Lei 8.212/91 foi expressamente revogado pela Lei 12.101 de 2009, entretanto, à época dos fatos geradores e do lançamento estava em plena vigência.

No caso, a entidade não é portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, um dos requisitos para o gozo da isenção e não possui Ato Declaratório de Isenção expedido pelo INSS.

A recorrente afirma que a chamada verba de representação era destinada a suprir gastos dos Irmãos Administradores em razão do próprio exercício de suas atividades relacionadas à Entidade, e por esta razão, jamais poderiam ser lançados em folhas de pagamento, pois não se trata de salário, ou remuneração por trabalho prestado, mas sim despesas eventuais advindas de atividades operacionais.

Alega ainda que muito embora os lançamentos fossem destinados ao Provedor, o mesmo, como "Presidente" da Entidade, incumbia-se de distribuir as verbas entre os componentes da mesa diretiva, 10 (dez) no total, e às dezenas de irmãos que realizassem algum serviço em benefício da entidade.

Seria aceitável a justificativa da recorrente se esta demonstrasse a veracidade da informação por meio da prestação de contas de tais valores a fim de se comprovar tratar-se de ressarcimento de gastos em prol da entidade pelo seu presidente e demais irmãos.

Portanto, não há como afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

Quanto às contribuições incidentes sobre folhas de pagamentos e salários declarados em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, a recorrente afirma sua pretensa situação de entidade isenta e tal questão já foi devidamente enfrentada.

Assim, tendo sido afastada a alegada isenção, correto o lançamento da quota patronal.

A recorrente alega que é optante pelo REFIS, encontra-se e em situação regular e que a NFLD em discussão exige duplamente competências que já estão sendo saldadas por esta Entidade através daquele programa de recuperação fiscal do Governo Federal.

Não há razão no argumento, pois a auditoria fiscal é clara ao informar que foram aproveitados em favor da entidade todos os eventuais recolhimentos, inclusive parcelamentos efetuados.

A auditoria fiscal efetuou caracterização de prestadores de serviços como segurados empregados.

No caso, caracterizou como empregados autônomos contratados para prestação de serviços administrativos, médicos contratados como autônomos e médicos sócios de pessoas jurídicas.

Quanto aos contratados para atuar na área administrativa, a auditoria fiscal informa que a entidade contratou profissionais para a realização de serviços inerentes as suas atividades normais, como assistentes administrativos e encarregados.

Além disso, o contrato efetuado era reajustado nos mesmos índices do acordo coletivo negociado entre a Irmandade de Misericórdia de Campinas e o Sindicato da Saúde de Campinas e Região e dois dos contratados atenderam à auditoria fiscal em todo o período.

Percebeu a auditoria fiscal que os trabalhadores laboravam no horário comercial, recebiam remuneração mensal fixa, reajustada de acordo com os mesmos índices aplicáveis aos demais funcionários, não possuíam autonomia diretiva, disciplinar ou técnica de suas funções, salientando que o Hospital possuía o seu departamento administrativo e fornecia os materiais e equipamentos necessários, voltados para as respectivas áreas de atuação.

Assevere-se que as funções desempenhadas pelos ditos autônomos, quais sejam, assistentes administrativos e encarregados, são comumente desenvolvidas por segurados empregados, fazem parte da estrutura organizacional da empresa e estão subordinados a sua política administrativa/produziva/econômica.

Diante da situação verificada, a auditoria fiscal utilizou a prerrogativa prevista no § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/1999 que dispõe o seguinte:

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

Quanto aos médicos, a auditoria fiscal verificou a situação em que eram remunerados por meio de repasse de honorários médicos recebidos dos planos de saúde cujos contratos eram firmados com a entidade (levantamento MR2), por meio de Recibo de

Pagamento a Autônomo – RPA (MA2), eram considerados médicos residentes (DR2) ou eram sócios de pessoas jurídicas contratadas pela entidade.

A auditoria fiscal também informa não haver um único médico registrado como segurado empregado, não obstante tratar-se de um hospital.

Às folhas 786/791 – Vol III, a auditoria fiscal junta relatório contendo os médicos que compõem o corpo clínico da entidade.

Observa-se das tabelas elaboradas pela auditoria fiscal que o mesmo médico poderia receber por meio de repasse de honorários e RPA concomitantemente.

A Irmandade de Misericórdia de Campinas celebrou convênios para prestação de serviços médicos com várias operadoras de planos de saúde, tais como Unimed, Assefaz, Sabesprev Saúde, Marítima Seguros, Hospitau Itaú Seguros S/A, ,Embratel, Petrobras Distribuidora, Golden-Cross, etc e recebia destes pelos atendimentos aos seus conveniados.

Dos montantes recebidos mensalmente foram destacadas as parcelas relativas aos profissionais médicos que prestaram tais serviços, os quais, embora pertencentes ao Corpo Clínico do Hospital, eram remunerados mediante repasse de honorários, com trânsito pelas contas de despesas na contabilidade do hospital.

Os médicos residentes foram considerados como segurados empregados em razão de a recorrente não haver apresentado o contrato de trabalho com vários deles e naqueles que apresentou a auditoria fiscal verificou que não havia previsão de tempo de serviço, o que fere o disposto na Lei nº 6.932, de 07 de julho de 1981, que dispõe sobre as atividades do médico residente, artigo 3º, *in verbis*:

Art. 3º O médico residente admitido no programa terá anotado no contrato padrão de matrícula:

- a) a qualidade de médico residente, com a caracterização da especialidade que cursa;*
- b) o nome da instituição responsável pelo programa;*
- c) a data de início e a prevista para o término da residência;*
- d) o valor da bolsa paga pela instituição responsável pelo programa.*

Verifica-se também que vários médicos exerciam a função de plantonistas, conforme as escalas de plantão com determinação de horários de trabalho juntadas pela auditoria fiscal.

Quanto aos residentes e plantonistas, pela característica do serviço prestados, vale lembrar o que dispõe a Instrução Normativa SRP nº 03/2005 em seu artigo 6º

Art. 6º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado (...)

XXV - o médico-residente que presta serviços em desacordo com a Lei nº 6.932, de 1981, na redação dada pela Lei nº 10.405, de 2002;(...)

XXVI - o médico ou o profissional da saúde, plantonista, independentemente da área de atuação, do local de permanência ou da forma de remuneração;

Da análise do Regimento Interno do Corpo Clínico dos Hospitais da Irmandade de Misericórdia de Campinas (fls. 842/850 – Vol III), verifica-se que embora, considere todos os médicos como autônomos, as disposições do citado regimento não se coadunam com a prestação de serviços autônomos, senão vejamos:

O art. 2º e alíneas do Regimento dispõe que o Corpo Clínico é constituído pelas seguintes categorias médicas: honorário, efetivo, contratado, credenciado, convidado, residente e estagiário.

Quanto à conduta dos médicos, o do Regimento assim prevê:

Art. 4 É médico Efetivo o que, integrado no seu respectivo Departamento é portador de título, de DOUTOR ou ESPECIALISTA pela AMB ou MEC, e venha desenvolvendo continuamente atividades médicas no período de 5 anos, nos Hospitais da I.M.C., sem vínculo empregatício.

I. O médico Efetivo deverá frequentar, assiduamente, as dependências dos Hospitais da I.M.C. para o efetivo desempenho de suas atividades profissionais;

II. A admissão de médico Efetivo será através de aprovação pelo Conselho Técnico, de proposta encaminhada pelo respectivo Departamento. Em sendo aprovada, será encaminhada a Provedoria da I.M.C. para ratificação;

III. O médico Efetivo, na dependência da sua área de atuação, deverá demonstrar um mínimo de produtividade caracterizada por quatro internações e/ou quatro cirurgias ao mês.

IV. A avaliação destas atividades será feita a cada seis meses, através de informações fornecidas pela Administração dos Hospitais da I.M.C.;

V. O Diretor Clínico convocará reunião específica do Conselho para este assunto, em cuja avaliação considerará as justificativas do médico efetivo como, viagens longas, doenças e outras;

VI. O médico Efetivo, que não atender aos critérios estabelecidos, será advertido e reavaliado, quando então persistindo a condição atual, perderá seu direito de efetivo.

VII. O médico Efetivo deverá fazer constar sua assinatura nos prontuários e guias de internação de seus pacientes;

VIII. Será parte integrante e atualizada do presente regimento, relação nominal anexa dos médicos efetivos dos Hospitais da I.M.C.

Art. 5 É médico Contratado o que estiver vinculado a I.M.C através de contrato de trabalho.

§ ÚNICO A admissão de médico Contratado será sempre autorizada pelo Provedor, após ter ouvido o Conselho Técnico.

Art. 6 É médico Credenciado o que presta serviços profissionais nos Hospitais da I.M.C., em caráter transitório ou eventual e, exclusivamente, para doentes particulares e conveniados, exceto S.U.S.

- I. O médico Credenciado, na dependência d: sua área de atuação, deverá mostrar um mínimo de produtividade, caracterizada por quatro internações e/ou quatro cirurgias ao mês
- II. A avaliação destas atividades será feita de acordo com os incisos IV e V do Art. 4;
- III. O médico Credenciado que não atender os critérios estabelecidos, será advertido e reavaliado, quando então, persistindo a condição atual será excluído;
- IV. O ingresso do médico Credenciado será feita através de carta encaminhada ao Diretor Clínico que, consultará o Departamento específico para sua autorização. Caso a autorização seja vetada pelo Departamento, o pedido de ingresso poderá ser submetido ao Conselho Técnico pra avaliação da recusa
- V. O médico Credenciado deverá ter o título de especialista pela A.M.B.
- VI. O médico Credenciado não poderá votar ou ser votado;
- VII. O médico Credenciado não poderá dar plantão ou atender inter-consultas;
- VIII. Deverá constar, em anexo a este Regimento, relação atualizada do nome dos médicos Credenciados. (g.n.)

Em anexo, encontra-se a relação de médicos integrantes do corpo clínico (fls. 830/840).

A existência da relação de emprego está condicionada à verificação dos pressupostos básicos, e no presente caso, torna-se necessário que se teça algumas considerações a respeito:

PESSOALIDADE

Para configurar a relação de emprego é necessário que o serviço prestado tenha caráter *intuitu personae* com respeito ao prestador de serviços; ou seja, o trabalhador não poderá fazer-se substituir intermitentemente por outro trabalhador ao longo da concretização dos serviços pactuados. No presente caso, os médicos prestam os serviços pessoalmente à recorrente.

NÃO-EVENTUALIDADE

O pressuposto da não-eventualidade infere que o trabalho prestado tenha caráter de permanência, não se qualificando como trabalho esporádico.

Amauri Mascaro Nascimento conceitua a figura jurídica do trabalho eventual:

“Eventual é o trabalho que, embora exercitado continuamente e em caráter profissional, o é para destinatários que variam no tempo, de tal modo que se torna impossível a fixação jurídica do trabalhador em relação a qualquer um deles”

O magistrado e doutrinador Maurício Godinho Delgado em sua obra Curso de Direito do Trabalho – 2ª Edição – LTR Editora Ltda – Abril de 2003 formula quesitos para a caracterização do trabalho de natureza eventual, que abaixo transcrevo:

“a) Eventualidade versus Não-Eventualidade: teorias (...)

b) Trabalho Eventual: Caracterização – A partir das teorias acima,, pode-se formular a seguinte caracterização do trabalho de natureza eventual: descontinuidade da prestação do trabalho, entendida como a não permanência em uma organização com ânimo definitivo; não fixação jurídica a uma única fonte de trabalho, com pluralidade variável de tomadores de serviços; curta duração do trabalho prestado; natureza do trabalho tende a ser concernente a evento certo, determinado e episódico no tocante à regular dinâmica do empreendimento tomador dos serviços; em conseqüência, a natureza do trabalho prestado tenderá a não corresponder, também, ao padrão dos fins normais do empreendimento;”

E continua:

“A eventualidade para fins celetistas, não traduz intermitência; só o traduz para a teoria da descontinuidade-rejeitada, porém, pela CLT. Desse modo, se a prestação é descontinua, mas permanente, deixa de haver eventualidade. É que a jornada contratual pode ser inferior à jornada legal, inclusive no que concerne aos dias laborados na semana.”

“Por outro lado, difícil será configurar-se a eventualidade do trabalho pactuado se a atuação do trabalhador contratado inserir-se na dinâmica normal da empresa – ainda que excepcionalmente ampliada essa dinâmica. Em tais casos, a hipótese normativa incidente tenderá a ser aquela própria aos contratos a termo, ou até mesmo ao trabalho temporário, mas não, em princípio, o tipo legal do trabalhador eventual” (g.n.)

Como se vê, os serviços prestados pelos médicos não se encaixam em nenhum dos quesitos acima citados, pois são contínuos, não são realizados em curto período de tempo e correspondem à atividade fim da recorrente.

Assim, resta claro que a prestação dos serviços pelos trabalhadores desenvolve-se de forma não-eventual, estando devidamente caracterizado esse pressuposto da relação de emprego;

ONEROSIDADE

A onerosidade dificilmente se oculta na relação de emprego, sendo o pressuposto de mais fácil identificação numa relação investigada, a menos que se tratasse de trabalho tipificado como servidão branca, voluntário, filantrópico ou outros que demandassem efetiva prestação de trabalho sem a correspondente contraprestação onerosa por parte do tomador de serviços, o que não se verifica no presente caso;

Assevere-se que a onerosidade deve ser verificada na perspectiva do trabalhador e nunca do empregador. No caso em tela, tem-se que os médicos eram remunerados por meio de repasse de honorários, RPAs ou por meio de Notas Fiscais (caso daqueles que se constituíram em pessoa jurídica), o que demonstra seu ânimo de receber pelos serviços prestados.

Portanto, a onerosidade está demonstrada.

SUBORDINAÇÃO

A subordinação é sem dúvida o elemento mais importante na conformação do tipo legal da relação empregatícia;

Numa visão objetiva da subordinação, a mesma atua sobre o modo de realização da prestação do serviço e não sobre a pessoa do trabalhador, criando-lhe certo estado de sujeição, que é do ponto de vista jurídico, uma visão subjetiva do fenômeno. Segundo Maurício Godinho Delgado, em sua obra já citada “*A visão subjetiva é incapaz de captar a presença de subordinação na hipótese de trabalhadores intelectuais e altos funcionários*”;

Observa-se que o conceito acima se encaixa perfeitamente no caso da recorrente, ou seja, a subordinação existente atua de forma inequívoca no modo de realização da prestação do serviço e nem poderia ser diferente, considerando-se a atividade fim da notificada;

No entanto, vê-se claramente pelas exigências contidas no Regimento Interno que os médicos encontram-se sujeitos às determinações da recorrente, caracterizando a subordinação.

Quanto à contribuição adicional destinada ao financiamento de aposentadoria especial, a recorrente alega que a Lei nº 8.212/1991, modificada pela Lei nº 9.528/97, ao instituir nova contribuição distinta das previstas no artigo 195, incisos I a III da CF, para atender aos benefícios por ela criados, feriu o disposto no artigo 154, inciso I do mesmo. Diploma Legal, que neste caso, exigiria Lei Complementar.

Considera que as leis disciplinadoras do adicional de contribuição, ora questionada, são formalmente inconstitucionais.

Vale ressaltar que não cabe à instância administrativa de julgamento afastar dispositivo de lei vigente no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que este seria inconstitucional ou afrontaria legislação hierarquicamente superior.

A impossibilidade acima decorre do fato ser o controle da constitucionalidade no Brasil do tipo jurisdicional, que recebe tal denominação por ser exercido por um órgão integrado ao Poder Judiciário.

O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis e atos normativos, também chamado controle repressivo típico, pode se dar pela via de defesa (também chamada controle difuso, aberto, incidental e via de exceção) e pela via de ação (também chamada de controle concentrado, abstrato, reservado, direto ou principal), e até que determinada lei seja julgada inconstitucional e então retirada do ordenamento jurídico nacional, não cabe à administração pública negar-se a aplicá-la;

Ainda excepcionalmente, admite-se que, por ato administrativo expresso e formal, o chefe do Poder Executivo (mas não os seus subalternos) negue cumprimento a uma lei ou ato normativo que entenda flagrantemente inconstitucional até que a questão seja apreciada pelo Poder Judiciário, conforme já decidiu o STF (RTJ 151/331). No mesmo sentido decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo:

“Mandado de segurança - Ato administrativo - Prefeito municipal - Sustação de cumprimento de lei municipal - Disposição sobre reenquadramento de servidores municipais em decorrência do exercício de cargo em comissão - Admissibilidade - Possibilidade da Administração negar aplicação a uma lei que repete inconstitucional - Dever de velar pela Constituição que compete aos três poderes - Desobrigatoriedade do Executivo em acatar normas legislativas contrárias à Constituição ou a leis hierarquicamente superiores - Segurança denegada - Recurso não provido. Nivelados no plano governamental, o Executivo e o Legislativo praticam atos de igual categoria, e com idêntica presunção de legitimidade. Se assim é, não se há de negar ao chefe do Executivo a faculdade de recusar-se a cumprir ato legislativo inconstitucional, desde que por ato administrativo formal e expresso declare a sua recusa e aponte a inconstitucionalidade de que se reveste (Apelação Cível n. 220.155-1 - Campinas - Relator: Gonzaga Franceschini - Juis Saraiva 21). (g.n.)”

A abstenção de manifestação a respeito de constitucionalidade de dispositivos legais vigentes é pacífico na instância administrativa de julgamento, conforme se verifica na decisão deste Conselho que decidiu por sumular a questão por meio da Súmula nº 02 publicada no DOU em 14/07/2010, por meio da Portaria MF nº 383, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que tange às alegações a respeito de contribuições originárias de processos trabalhistas, estas não serão enfrentadas em razão de tais contribuições terem sido consideradas decadentes em sua integralidade.

Processo nº 37324.007964/2006-30
Acórdão n.º **2402-001.540**

S2-C4T2
Fl. 2.403

Tendo ocorrido a devida arguição a respeito das questões trazidas pela recorrente em seu recurso e considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para considerar que ocorreu a decadência até a competência 11/1999, inclusive, pela aplicação do art. 173, Inciso I, do CTN e das competências 10 e 11/2000 relativas ao levantamento FP2 – Folha de Pagamento com GFIP, pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Ana Maria Bandeira