



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720199/2012-66
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2202-007.359 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIACAO BENEFICENTE JESUS JOSE E MARIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

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

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

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

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

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

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETIFICAÇÃO. PENALIDADE. RETIFICAÇÃO.

A retificação do lançamento em relação às contribuições principais implica retificação da penalidade aplicada ao Auto de Infração de descumprimento de obrigação acessória quando o valor remanescente de penalidade fica abaixo do limite máximo por competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Votou pelas conclusões o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto nos autos do processo nº 16095.720199/2012-66, em face do acórdão nº 05-40.477, julgado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (DRJ/CPS), em sessão realizada em 09 de abril de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata-se de lançamento de crédito tributário relativamente à contribuição devida pela empresa à Seguridade Social, bem assim ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – SAT/GILRAT (DEBCAD nº 37.306.7232), contribuições devidas pelos segurados empregados, descontadas e não descontadas dos mesmos (DEBCAD nºs 37.306.7259 e 37.306.7267, respectivamente) e contribuições devidas aos Terceiros FNDE Salário-educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (DEBCAD nº 37.306.7240), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados no período compreendido pelas competências 01/2008 a 12/2008, incluindo-se o 13º salário de 2008.

Ainda, houve a lavratura de Auto de Infração relativamente à imposição de penalidade pecuniária por força da não declaração da totalidade dos fatos gerados na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP (DEBCAD nº 37.306.7224).

Segundo Relatório Fiscal de fls. 351/359, eis o resumo dos fatos relevantes apontados pela fiscalização:

1) Sustenta que o lançamento das contribuições decorre da entidade não ter efetuado o seu recolhimento, e não as ter declarado em na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

2) Que se trata de entidade, “que vinha gozando da isenção da cota patronal, posto estar cumprindo os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91”, que transcreve

3) Que, conforme seu Estatuto Social, trata-se de entidade civil, de direito privado, sem fins lucrativos e econômicos, de caráter filantrópico, cuja finalidade é. "a criação, instalação, administração e manutenção de maternidades, hospitais, asilos, creches, orfanatos; escolas, ambulatorios e centros de recuperação para atendimentos de necessitados, sem fins lucrativos e sem distinção de raça, cor ou credo".

4) Que foi constatado que a entidade operacionalizou o Programa de Saúde da Família e Agentes Comunitários de Saúde, com contrato firmado com o Município de Guarulhos São Paulo, por intermédio da Secretaria Municipal da Saúde – Convênio n.º 003/2004SS053 – Programa de Saúde da Família P.A. n.º 5948/2004, datado de 13/02/2004, e Termos Aditivos subsequentes.

4.1) Que, para a implantação e o desenvolvimento do referido programa a entidade mantém contratos com trabalhadores na área de saúde como médicos, enfermeiros, auxiliares de enfermagem e agentes de saúde, que trabalham em áreas como: UBS/PSF Jardim Primavera, UBS/PSF Belvedere, UBS/PSF Santa Lídia, UBS/PSF Jd. Acácio e UBS/PSF Planalto.

4.2) Que, conforme o "cronograma de desembolso anual" anexo ao convênio n.º 003/2004SS053 "Programa de Saúde da Família" P.A. n.º 5948/2004, ficaram demonstrados os valores repassados à entidade da seguinte forma: recursos humanos, provisão de férias, provisão aviso prévio, provisão FGTS e após o subtotal uma porcentagem de 5% como "Gestão de Pessoal", denominação esta modificada nos Aditamentos futuros como "taxa de administração".

4.3) Que, pelo demonstrativo, fica evidente que a entidade passou a ter como atividade a intermediação de mão de obra para a Prefeitura Municipal de Guarulhos através de sua Secretaria da Saúde, num total desvirtuamento dos seus objetivos sociais estampados em seu estatuto (e acima transcritos) que foram a condição primordial para que lhe fosse concedida a isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias; que, com efeito, a tipificação da entidade como cedente de mão-de-obra se faz pelo enquadramento da sua efetiva atividade no parágrafo 3º do artigo 31 da Lei n.º 8.212/91, que transcreve.

4.4) Que, portanto, “ficou caracterizada a finalidade explícita da entidade como cedente de mão-de-obra, através de seus empregados, e com uma porcentagem para a administração dessa cessão de mão-de-obra”.

5) Que, “por outro lado, fica evidenciada uma burla à legislação tributária em benefício da contratante, uma vez que embora esta não goze da isenção tributária, dela se beneficia, posto não ser onerada pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dessa categoria de trabalhadores, devido a intermediação estar sendo feita por uma entidade em gozo de isenção. De fato, a isenção da cota patronal da entidade, acabou se estendendo também à sua contratante. Se a contratação dos trabalhadores empregados da entidade tivesse sido feita diretamente pela contratante, ou por uma entidade/empresa que não tivesse esse benefício fiscal, teriam que recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre o salário de contribuição desses trabalhadores. Neste caso, por se tratar de órgão público, esses trabalhadores somente poderiam ser efetivados no órgão por concurso público.”

6) Que, face a tais constatações, a fiscalização firmou a “convicção que a entidade deixou de atender o inciso III, do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores”; que tal entendimento é referendado pelo Parecer CJ n.º 3.272 (DOU. 21/07/2004), que transcreve; conclui pelo cabimento do lançamento das contribuições patronais e as devidas aos Terceiros.

Dos Trabalhadores Contribuintes Individuais (Médicos Autônomos)

7) Que a entidade contratou médicos e técnicos em radiologia, firmando com estes trabalhadores contratos de prestação de serviços e sem vínculo empregatício, juntando

amostragem dos contratos aos autos. Que “os contratos de prestação de serviços esclarecem que os médicos farão atendimento medico hospitalar de caráter eletivo e de urgência, na forma de plantão médico hospitalar, sendo que este plantão médico hospitalar será executado com a prestação de doze horas, contínuas e ininterruptas de trabalho, de segunda-feira à segunda-feira, inclusive finais de semana e feriados, no horário da 07h00 às 19h00 ou das 19h00 às 07h00. Segundo o contrato a prestação se dará no Pronto Atendimento da Maternidade Jesus, José e Maria, do ambulatório médico Maria José Furquim Curci Dona Pina e pacientes internadas nas enfermarias da Maternidade Jesus, José e Maria. Preceitua, ainda, o contrato que, deverão ser observados os princípios da contratante e ao Regimento Interno da Maternidade Jesus, José e Maria. O contrato com os radiologistas obedece aos mesmos padrões”.

8) Que a contratação de trabalhadores, através de contrato de prestação de serviços e sem vínculo empregatício contraria frontalmente o disposto no art. 3o da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que transcreve. Que a entidade esclareceu que alguns destes trabalhadores passaram a fazer parte de se quadro de empregados.

Do Programa de Alimentação do Trabalhador PAT

9) Que a entidade remunera os seus trabalhadores, conforme a sua folha de pagamentos, a título de cesta básica (rubrica 1079); que, além de pagar a cesta básica em dinheiro, não é beneficiária do Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, pois não está inscrita no programa. Que descabe a invocação do disposto no artigo 3º da Lei nº 6.321/76 e artigo 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/91, transcrevendo-os.

10) Que a base de cálculo ao lançamento foi a folha de pagamento, as GFIP e os registros contábeis do contribuinte, constantes dos Livros Diário e Razão; que restaram apuradas divergências entre as folhas de pagamento e as GFIP. Que nas competências 01/2008, 08/2008, 09/2008 e 13/2008 foram apuradas unicamente a parte patronal/terceiros, através das folhas de pagamento, confrontadas com as informações da GFIP. Nas competências 02/2008 a 07/2008 e 10/2008 a 12/2008 foram apuradas além, da parte patronal/terceiros a diferença entre a parte dos segurados informados nas folhas de pagamento e o que foi declarado em GFIP. Na competência 07/2008, além da parte patronal/terceiros (levantamentos "FO" e "FT") foi apurada a parte dos segurados empregados, através do levantamento "FS".

Foram lançados os valores integralmente de folhas de pagamento e descontado o que foi declarado em GFIP, através de documento de crédito conforme apresentado no delatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA.

11) Que, por não declarar em GFIP os valores relativos as contribuições previdenciárias incluídas no lançamento, o contribuinte infringiu o § 5o , inciso IV do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, nas competências 02/2008 a 07/2008, 09 e 10/2008, caracterizando descumprimento de obrigação acessória, na forma da legislação vigente à época dos fatos geradores. Para lavratura do respectivo Auto de Infração foi observada a aplicação da penalidade mais benéfica em face ao disposto no inciso II do artigo 106 do CTN, resultando multa vigente à época dos fatos geradores (100% da contribuição não declarada, limitada a um multiplicador em função do número de segurados, na faixa de 101 a 500 no ano de 2008, sobre o valor mínimo da cominação pecuniária prevista no art. 92 da Lei nº 8.212/91). Que restou aplicada a multa de mora de 24%, em relação à obrigação principal, nas competências 01/2008 a 11/2008, conforme artigo 35 da Lei Nº 8.212/91, porque mais benéfica ao contribuinte.

Da Qualificação da Multa - Multa de ofício de 150%

12) Que “o procedimento de deixar de informar à Receita Federal e efetuar os devidos recolhimentos das contribuições previdenciárias e para Terceiros incidentes sobre as remunerações de folhas de pagamentos dos empregados de forma reiterada, uma vez que foi constatado em todos os meses fiscalizados, ano de 2008, configura evidente

intuito de 'sonegação'". Descreve os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, relativos à sonegação e à fraude, respectivamente. Que a qualificação se deu em relação à multa de ofício aplicada nas competências 12 e 13/2008.

Irresignado com o lançamento, comparece o sujeito passivo aos autos, impugnando-o pelo instrumento de fls. 717/728, postulando pela improcedência do lançamento e aduzindo:

1) Que a impugnante é uma entidade de filantropia declarada de utilidade pública pelos Governos Federal e Estadual, regularmente registrada no Conselho Nacional de Serviço Social CNSS, com seu estatuto social arquivado no Cartório de Títulos e Documentos, gozando de imunidade tributária; que é portadora de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social; que está registrada no Ministério da Saúde e no Conselho Regional de Medicina, relativamente ao seu ambulatório médico (Ambulatório Maria José Furquim Curci Dona Pina) e sua Maternidade (Maternidade Jesus, José e Maria).

2) Que é mantenedora da Maternidade Jesus José e Maria E DO Ambulatório Maria José Furquim Curci Dona Pina, que atendem exclusivamente pacientes carentes, não tendo leitos pagos e nem conveniados; que sua receita resulta de insuficientes repasses financeiros do Ministério da Saúde, Secretaria Estadual da Saúde e da Secretaria Municipal de Saúde, além de promoções sociais e doações da comunidade.

3) Que mantém convênio com o Município de Guarulhos, nos serviços de atenção à saúde em nível ambulatorial e hospitalar ao parto, nascimento e planejamento familiar aos usuários do SUS/Guarulhos, por gestão compartilhada.

4) Que a impugnante está e sempre esteve em regular funcionamento e seus dirigentes nada percebem pelo exercício de suas atribuições e funções, não podendo receber qualquer remuneração ou usufruir, direta ou indiretamente, de lucros, bonificações ou vantagens, bem como proibidos de transacionar com a Entidade ou a ela se vincularem no exercício de suas atividades, sendo certo, ainda, que todas as subvenções, doações e qualquer outro benefício pecuniário serão sempre aplicadas nas finalidades a que estejam vinculadas e, além disso, os bens, recursos, rendas, subvenções e doações pertencem exclusivamente à Associação, como está expresso no § 4º, do citado artigo 35, do seu Estatuto Social.

5) Que a impugnante, por atender exclusivamente aos usuários do Sistema Único de Saúde SUS e por nada cobrar pelos seus serviços em sede ambulatorial e hospitalar e nem manter convênios ou leitos pagos ou conveniados, tem dificuldades para se manter, sendo certo que seu resultado financeiro sempre foi negativo, acumulando sucessivos déficits, inclusive no questionado exercício da ação fiscal, como evidenciam seus balanços contábeis.

6) Que sempre procurou obter renda para diminuir seu prejuízo acumulado no exercício de suas atividades filantrópicas, quer por meio de promoções sociais junto à comunidade de Guarulhos, quer em atividade ligada diretamente ao seu objetivo social, ou seja, convênio com o Município de Guarulhos, por meio da sua Secretaria Municipal de Saúde, para promover esforços destinados a ações visando à implantação e/ou implementação do Programa Saúde da Família – PSP.

7) Que é manifesto o equívoco do fundamento do Auto de Infração, eis que, em primeiro lugar, a impugnante não deixou de manter suas atividades sociais na área da saúde. Que, por meio de seu Ambulatório Médico e de sua Maternidade, desde a fundação destas e, agora, por meio de chamado instrumento de "contratualização" ou gestão compartilhada, idealizada, e incentivada pelo Ministério da Saúde, a impugnante presta inúmeros serviços na área da saúde, em nível ambulatorial e hospitalar, sendo seus serviços reconhecidos e aplaudidos pela comunidade local por sua excelência, tendo um dos menores índices de mortalidade neonatal do Brasil. Que, no exercício de

2008, ao lado do gerenciamento dos funcionários do Programa Saúde da Família, prestou inúmeros serviços na área da saúde, tanto em sua Maternidade (Maternidade Jesus, José e Maria), como em seu Ambulatório Médico (Ambulatório Maria José Furquim Curci Dona Pina). Que, Da mesma forma, no exercício de 2008, em razão do reconhecimento dos relevantes serviços prestados na área da saúde, recebeu doação de importante equipamento hospitalar de respeitável instituição particular, que só faz doação após demoradas visitas às entidades e comprovação da efetivação dos seus relevantes serviços sociais e filantrópicos. Que é evidente que a impugnante prestou no questionado exercício fiscal, como continua a prestar, relevantes serviços na área da saúde.

8) Que não realiza "intermediação de mão de obra" para a Prefeitura Municipal de Guarulhos, "num total desvirtuamento de seus objetivos sociais". Que a seleção, o contrato de mão-de-obra, seu acompanhamento e gerenciamento está, sim, ajustado ao objetivo social da impugnante. Que os serviços prestados pelos profissionais do Programa Saúde da Família estão ajustados à finalidade social da impugnante.

9) Que a impugnante, na vigência do Programa Saúde da Família mantinha e ainda mantém quadro de profissionais que atuavam e atuam no seu ambulatório médico e na maternidade em elevado número (mais de 300 profissionais, distribuídos nas áreas médicas, administrativas e de manutenção, além dos serviços de suporte técnico, quais sejam, de manutenção, lavanderia, nutrição, banco de leite e banco de sangue, entre outros).

10) Que mesmo que tal serviço estivesse divorciado do objetivo social da impugnante, ainda assim, a mesma continuaria a fazer jus à sua imunidade tributária, já que a renda propiciada por tal atividade foi toda ela, e com exclusividade, utilizada na sua finalidade social. Que mesmo que tivesse lucro, ainda assim continuaria a gozar da imunidade. Cita doutrina em favor da tese.

11) Que a renda pode resultar de serviço diverso do objetivo social da entidade beneficente, bastando que seja utilizada nos serviços da entidade, sem beneficiar seus dirigentes. Cita doutrina e entendimentos judiciais.

12) Que a imunidade não tem alcance restrito, mas extenso, beneficiando qualquer renda de entidade de filantropia, ainda que de origem diversa do seu objetivo social, desde que empregada nos seus fins institucionais, sem beneficiar seus dirigentes.

13) Que, em relação às contribuições incidentes sobre as cestas básicas, foi desconsiderada, no cálculo, a imunidade tributária da impugnante, apontando, assim, valor excessivo e desajustado com a legislação pertinente. Que este auxílio não se ajusta ao conceito de salário-de-contribuição, não incidindo, assim, sobre ele contribuição previdenciária, já que tal benefício não se destina ao trabalho efetivamente prestado, mas singela forma de utilidade. Cita julgados judiciais.

14) Quanto aos médicos, alega que, além de não ter sido considerada a imunidade da impugnante, não se vislumbra qualquer infração, já que esses profissionais preferem celebrar contrato de prestação de serviço por trabalharem em diversos hospitais e, assim, terem múltiplos vínculos de prestação de serviço. Que interferir na vontade dos contratantes ofende o princípio da liberdade de contratar inscrito no artigo 421 do Código Civil, devendo, ainda, ser lembrado outro princípio também relevante em matéria dessa natureza, qual seja, a liberdade de escolha de qualquer espécie de contrato de serviço, como autoriza o artigo 594 do mesmo diploma legal. Cita doutrina. 15) Que a boa-fé é sempre presumida e se houvesse dúvida, que no caso não ocorre, ainda assim prevaleceria a regra da interpretação benigna, como dispõe o artigo 112 do Código Tributário Nacional, favorecendo, assim, o contribuinte.

Isto posto, vêm os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela procedência em parte da impugnação apresentada, exonerando em parte o crédito tributário.

Em razão do valor do crédito exonerado, apresentou-se Recurso de Ofício.

Por se tratar de matéria atinente à imunidade das contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, c/c artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, matéria de repercussão geral reconhecida no Supremo Tribunal Federal, o processo foi encaminhado para sobrestamento até o julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.622.

Diante do julgamento Recurso Extraordinário nº 566.622 no Supremo Tribunal Federal, foi levantada a suspensão do processo para continuidade do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A DRJ de origem deu parcial procedência, para o efeito de:

a) exonerar integralmente os créditos lançados por meio dos Autos de Infração n.º 37.306.723-2 (empresa e GILRAT) e 37.306.724-0 (Terceiros);

b) Retificar de R\$ 129.369,60 para R\$ 75.422,55 a multa aplicada por meio do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.306.722-4;

c) Manter os créditos lançados por meio dos Autos de Infração n.º 37.306.725-9 e 37.306.726-7.

Da cessão de mão-de-obra.

Como referido na decisão de piso, a figura da cessão de mão-de-obra surgiu no cenário brasileiro a partir da necessidade da maximização dos recursos empregados às atividades laborais, no sentido de se buscar uma atividade trabalhista efetiva a um custo reduzido, objetivando a eficiência empresarial. Nesse cenário, surgiram as empresas especializadas na seleção, capacitação, gerenciamento e alocação de mão-de-obra, assumindo os encargos trabalhistas e previdenciários inerentes à mão-de-obra por elas administrada.

Assim, afastada situação de fraude na contratação, mediante interposta pessoa por simulação, a cessão de mão-de-obra se demonstra como medida de grande aceitação no mercado, ensejando a figura regulamentada no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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

... omissis ...

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

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

Do artigo, alguns elementos se extraem como necessários à configuração desta forma jurídica de contratação, são eles:

- a) existência de uma empresa cedente de mão-de-obra;
- b) existência de uma empresa tomadora de mão-de-obra;
- c) atividade de mão-de-obra cuja prestação do serviço se dê pela alocação de mão-de-obra pela cedente à tomadora;
- d) prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra no estabelecimento da empresa tomadora ou em outro por ela determinado;
- e) ausência de vínculo de emprego entre os segurados alocados na prestação de serviço e a empresa tomadora do mesmo.

Em relação aos requisitos constantes das letras “a” e “b” acima, tem-se como óbvio que se trate de pessoas jurídicas distintas, de forma que haja efetivo contrato civil de prestação de serviços a uni-las em uma relação jurídica específica envolvendo a prestação de um serviço. Assim, houve o estabelecimento de uma relação jurídica de prestação de serviços entre a entidade autuada e o Município de Guarulhos, pessoas jurídicas distintas, a primeira prestando o serviço objeto do instrumento de Convênio nº 003/2004SS053 (fls. 643/649), a segunda, recebendo os serviços prestados pelos profissionais alocados pela primeira (médicos, enfermeiros, auxiliares de enfermagem e agentes de saúde).

Tal prestação de serviço se situa na letra “c” acima, envolvendo atividades que a legislação especificamente detalha como passíveis de serem prestadas mediante cessão de mão-

de-obra, isto é, mediante a alocação dos segurados vinculados à empresa cedente na empresa tomadora. Em sentido contrário, ausente a alocação de pessoal de uma empresa em outra, inexistente a cessão de mão-de-obra, restringindo-se a questão a mera contratação de serviço pronto ou produção. A respeito do caso dos autos, confira-se o contido na Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, vigente à época dos fatos geradores, vez que revogada somente em 13 de novembro de 2009 pela Instrução Normativa RFB n.º 971, *in verbis*:

Art. 146. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

... omissis ...

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes;

No âmbito do instrumento de convênio de fls. 643/649, tem-se que restaram assim atribuídas as obrigações decorrentes da relação jurídica, *in litteris*:

I – AO CONVENENTE

1 – Definir a política de atividades a serem desenvolvidas, bem como os planos, objetivos e metas do Programa Saúde da Família – PSF, no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS no Município de Guarulhos, em consonância com a política traçada pelo Ministério da Saúde e Secretaria Estadual da Saúde de São Paulo;

2 – Definir em conjunto com o Conselho Municipal de Saúde as áreas geográficas para implantação dos programas, priorizando aquelas regiões onde existem barreiras que dificultam o acesso aos equipamentos de saúde, ou em que as famílias estejam mais sujeitas aos riscos de doença;

3 – Atribuir à CONVENIADA a responsabilidade de executar o processo seletivo dos Agentes Comunitários de Saúde e de outros componentes das equipes do Programa Saúde da Família – PSF, de acordo com o Plano de Trabalho apresentado pelo Gestor Municipal de Saúde;

4 – Garantir os recursos financeiros para a execução do objeto deste Convênio, obedecendo os mecanismos de controle físico e financeiro que regulamentam a liberação dos repasses, na forma do Cronograma de desembolso constante do Plano de Trabalho, que passa a fazer parte integrante desse;

4.1 – Os recursos a que se refere este item, serão provenientes do orçamento do Fundo Municipal de Saúde.

4.2 – Não se constitui em obrigação da CONVENIADA a utilização de recursos próprios ou aqueles angariados de terceiros para a consecução dos objetivos deste Convênio.

5 – Promover, através de educação continuada a capacitação dos Agentes Comunitários de Saúde.

6 – Acompanhar, supervisionar, orientar e fiscalizar as ações relativas à execução deste Convênio, bem como receber e avaliar os relatórios quantitativos encaminhados pela CONVENIADA, apresentando sistematicamente a análise dos dados ao Conselho Municipal de Saúde.

II – À CONVENIADA

- 1 – Constituir uma comissão paritária (CONVENENTE e CONVENIADA), para operacionalização do processo de seleção dos Agentes Comunitários de Saúde e de outros componentes das equipes do Programa Saúde da Família – PSF.
- 2 – Contratar o pessoal em conformidade com o Plano de Trabalho, Responsabilizando-se pelo controle escritural da relação empregatícia, de ordem financeira, fiscal, contábil e administrativa, cujos controles deverão ser colocados à disposição da CONVENENTE, sempre que solicitada.
- 3 – Manter arquivada a documentação comprobatória das despesas realizadas devidamente identificadas com o número do convênio, dos segmentos e respectivas áreas, ficando à disposição dos órgãos de controle interno e externo, pelo prazo de cinco anos, contados da aprovação da prestação ou tomadas de contas, relativo ao exercício das concessões.
- 4 – Manter os recursos transferidos pela CONVENENTE em conta bancária individualizada, aberta exclusivamente para essa finalidade, aplicando-os tão somente nas ações pactuadas neste Convênio.
 - 4.1 – É obrigatório a restituição pela CONVENIADA à CONVENENTE do eventual saldo de recursos, na data de vencimento ou extinção deste Convênio.
 - 4.2 – Para habilitar-se ao recebimento destes recursos, a CONVENIADA declara não estar inadimplente ou em mora com o Serviço Público.
- 5 – Registrar em sua contabilidade analítica os atos e fatos administrativos de gestão dos recursos alocados a este Convênio, apresentado os balancetes mensais e balanço anual, de acordo com as rotinas que vierem a serem definidas pela CONVENENTE, sem prejuízo das demais obrigações previstas neste Convênio.
- 6 – Prestar contas trimestralmente à CONVENENTE dos recursos financeiros que lhe forem transferidos.
 - 6.1 – A transferência de recursos à CONVENIADA, deverá ocorrer até o dia 10 de cada mês da prestação de serviços, com exceção do primeiro repasse que deverá ocorrer imediatamente da assinatura desse Convênio.
 - 6.2 – A prestação de contas será trimestral e deverá ser apresentada até o último dia do mês subsequente ao trimestre compreendido e estar acompanhada dos seguintes documentos:
 - a) Demonstrativo da execução da receita e despesas, evidenciando seus valores;
 - b) Cópia da folha de pagamentos do período a que se refere;
 - c) Extrato da conta bancária específica ao período de recebimento da 1ª parcela até o último pagamento e conciliação bancária, quando for o caso;
 - d) Cópia das guias de recolhimento dos encargos sociais.
 - 6.3 – Após o repasse da última parcela anual, será apresentada prestação de conta total dos recursos recebidos.
 - 6.4 – Em caso de dúvida, fica facultado a CONVENENTE a obtenção de esclarecimentos complementares e o exame de outros documentos que tiver por necessário.
- 7 – Em face do estabelecido neste Convênio, não decorrerá qualquer vínculo empregatício entre a CONVENENTE e CONVENIADA.

8 – Restituir o valor que tiver recebido da CONVENIENTE, total ou parcialmente, acrescido de juros e correção monetária, nos seguintes casos:

8.1 – Quando não cumpridos os objetivos deste Convênio;

8.2 – Quando a prestação de constas não for prestada no prazo regulamentar;

8.3 – Quando os recursos foram utilizados para finalidade diversa do estabelecido.

A DRJ de origem assim apreciou a questão, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

Assim, em relação aos serviços prestados pela entidade autuada, em face da dicção do revogado artigo 146 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, tenho que, a princípio, foram prestados os serviços de saúde, na forma do inciso XXIII, porém, a questão será melhor aprofundada adiante.

O pressuposto relativo ao estabelecimento vem na letra “d” acima.

Vejamos. O § 3º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 é expresso ao indicar que deve haver a colocação da mão-de-obra “à disposição do contratante, em suas dependências (do contratante, inserção própria) ou nas de terceiros”

A Instrução Normativa SRP nº 03/2005, assim previa, in verbis:

Art. 143. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

No caso dos autos, é cediço que a prestação de serviços se deu em relação a postos específicos relativos ao Programa de Saúde da Família – PSF de bairros da cidade de Guarulhos, quais sejam, UBS/PSF Jardim Primavera, UBS/PSF Belvedere, UBS/PSF Santa Lídia, UBS/PSF Jardim Acácio e UBS/PSF Planalto, de forma que, a princípio, houve alocação da mão-de-obra nas dependências do Município de Guarulhos (Unidades Básicas de Saúde).

Pois bem, em uma análise superficial de adequação parece claro que a entidade autuada prestou serviços sob o regime de cessão de mão-de-obra.

Contudo, é apenas aparente esta conclusão. Explico, e, para tanto, permito-me trazer à colação alguns excertos doutrinários sobre a figura jurídica do convênio administrativo.

Princípio pela transcrição da doutrina de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO (in Direito Administrativo. 18ª edição. São Paulo: Atlas. 2005, pg. 296/298), in litteris:

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

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

Dessa maneira, a essência do convênio é diversa da essência contratual, de forma a buscar a convergência de interesses no atingimento do interesse público primário (da

coletividade), que transcende os interesses das partes, seja o interesse público secundário (do ente público) seja o interesse particular (entidade). E continua a administrativista:

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

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

b) os entes conveniados têm objetivos institucionais comuns e se reúnem, por meio do convênio, para alcança-los; por exemplo, uma universidade pública – cujo objetivo é o ensino, a pesquisa e a prestação de serviços à comunidade – celebra convênio com outra entidade, pública ou privada, ou para prestar serviços de competência comum a terceiros; é o que ocorre com os convênios celebrados entre Estados e entidades particulares tendo por objeto a prestação de serviços de saúde ou educação; (...)

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

Efetivamente, no caso dos autos verifica-se que o objeto do convênio está em harmonia aos objetivos sociais da entidade atuada, de forma a demonstrar que os interesses são, a princípio, a consecução do bem comum, mediante a prestação de um amplo programa de atenção à saúde da sociedade de Guarulhos. Assim, a capacidade técnica e operacional da atuada foram tomados como mecanismos operacionais de ampliação da capacidade municipal de prestação dos serviços de saúde, visando a amplitude do acesso da população aos serviços de saúde, a melhoria da qualidade de vida de parcela da população relativamente à margem do sistema de saúde etc. Não há, com efeito, um interesse particular da entidade conveniada (entidade atuada) no sentido de se obter lucro ou segmento específico de prestação de serviços na área da saúde do Município.

Mais distinções importantes apresenta a doutrinadora:

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

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

Integral aplicação tem esta lição ao caso posto em julgamento. Conforme defluiu das obrigações contratuais, cuja transcrição operei deliberadamente, o convênio celebrado estabelece não um pagamento pelos serviços prestados, mas sim, o dever de recepção de recursos públicos e a correspondente obrigação de emprego adequado e a prestação de contas. Ora, tal procedimento é inconcebível no âmbito de uma relação contratual de efetiva cessão de mão-de-obra.

A um, porque o valor do contrato de prestação de serviços abrangerá os custos operacionais da mão-de-obra, os encargos sociais sobre ela incidentes, os custos

administrativos da empresa etc, tudo sob a forma de rateio, bem assim, a margem de lucro, inerente ao regime capitalista em que vivemos. No caso dos autos não há isto! Especificamente sobre este ponto, trago a lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (in Curso de Direito Administrativo. 25ª edição. São Paulo: Editora Malheiros. 2008, pg. 654), in litteris:

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

A dois, porque há um extenso rol de obrigações inerentes ao dever de prestar contas dos valores empregados, de forma que os valores sejam objeto de restituição ao ente público, caso não venham a ser aplicados. Ora, reputa-se inadmissível e repudiado pelo princípio da autonomia da pessoa jurídica a ingerência de um contratante sobre o outro, de forma a controlar contabilidade, conta bancária, folha de pagamento e aplicação dos recursos, tudo isto inerente ao convênio de fls. 643/649.

Assim, não consigo vislumbrar sequer a mera aparência da cessão de mão-de-obra pela ausência completa do elemento inerente ao contrato civil, qual seja, o intuito remuneratório pelo serviço prestado. A fiscalização se limitou à análise superficial do instrumento de convênio. Com efeito, o adotou como instrumento jurídico válido, sem indicar qualquer irregularidade de fato na execução do objeto do convênio, de forma a, apenas, indicar a execução de um serviço, afirmando existir situação de cessão de mão-de-obra.

Com visto, tal entendimento não merece prosperar na exata medida em que não se encontram presentes os elementos fundamentais à caracterização da cessão de mão-de-obra.

Entendo que não merecem reparos o acórdão recorrido quanto a este ponto.

Do descumprimento da prestação das gratuidades e do desvio de finalidade.

A fiscalização sustenta que a entidade não merece usufruir da isenção das contribuições sociais por força da violação ao disposto no artigo 55, inciso III da Lei nº 8.212/91. Aduz, *in verbis*:

10. Por outro lado, fica evidenciada uma burla à legislação tributária em benefício da contratante, uma vez que embora esta não goze da isenção tributária, dela se beneficia, posto não ser onerada pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dessa categoria de trabalhadores, devido a intermediação estar sendo feita por uma entidade em gozo de isenção. De fato, a isenção da cota patronal da entidade, acabou se estendendo também à sua contratante. Se a contratação dos trabalhadores empregados da entidade tivesse sido feita diretamente pela contratante, ou por uma entidade/empresa que não tivesse esse benefício fiscal, teriam que recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre o salário de contribuição desses trabalhadores. Nesse caso, por se tratar de órgão público, esses trabalhadores somente poderiam ser efetivados no órgão por concurso público.

11. Face a tais constatações, firmamos convicção que a entidade deixou de atender o inciso III, do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, vigente a época dos fatos geradores.

Ora, com a devida vênia à fiscalização, o disposto no artigo 55, inciso III (revogado pela Lei nº 12.101/2009) não tem pertinência no caso dos autos. Veja-se, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

A DRJ de origem assim apreciou a questão, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

Como se vê, o inciso III dispunha sobre a promoção das gratuidades por parte da entidade beneficente, estando tal questão afeta à certificação da entidade junto ao Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS. Ocorre, contudo, que os autos não contêm qualquer elemento que permita concluir pelo não atendimento da concessão de gratuidades nos percentuais relacionados à receita bruta da entidade. O que se percebe é que, talvez, a fiscalização tenha indicado fundamento errado, pois, pela dicção do item 10 do Relatório Fiscal (transcrito acima), pretende a configuração do chamado desvio de finalidade.

Todavia, ainda que se entenda como tal a alegação da fiscalização, assim não penso. Com efeito, o fato dos segurados prestadores dos serviços objeto do convênio administrativo terem sido contratados pela entidade e não pelo Município não implica reconhecimento de desvio de finalidade, previsto no inciso V do revogado artigo 55 da Lei nº 8.212/91, isto porque o desvio de finalidade pressupõe a aplicação das receitas da entidade e do seu patrimônio de forma a subverter as finalidades para as quais se propõe a entidade. É dizer, o desvio de finalidade ocorre, em linhas gerais, quando a entidade se utiliza da sua condição para desviar patrimônio próprio em detrimento de suas atividades, ou, subvertendo estas.

No caso dos autos, não houve isto, pois os recursos empregados na remuneração da mão-de-obra não integravam e não integraram o patrimônio da entidade atuada, uma vez que sujeita ao regime de prestação de contas. Dessa maneira, os recursos continuaram sob o regime do direito público, estando sujeitos aos controles administrativos quanto à sua aplicação. Se houvesse custeio próprio da mão-de-obra, em proveito do órgão público, talvez, tal fato pudesse configurar o desvio de finalidade, mas, na medida em que a entidade aplicou recursos que não lhe pertenciam (recursos do Município), seu patrimônio não restou afetado e, de consequente, seus objetivos institucionais não foram subvertidos.

O fato dos segurados terem ou não de se sujeitar a concurso público não interfere na questão, pois tal fato foge à competência da fiscalização quanto à apuração da regularidade ou não, estando sujeito aos controles internos e externos da Administração Pública.

Outrossim, a isenção, por si só, não conduz à irregularidade do convênio.

O contrário é certo, pois a irregularidade do convênio pode configurar situação de fato de cessão de mão-de-obra ou desvio de finalidade, fatos capazes de ensejar a suspensão e/ou cancelamento da isenção. Mas o fato do contribuinte ser isento e participar deste tipo de ajuste, sem que haja a demonstração de qualquer irregularidade no ajuste em si não configura hipótese de suspensão e/ou cancelamento de isenção, sob pena de se tornar uma contradição na ordem lógica das coisas.

Efetivamente, como visto no início deste Voto, a própria Constituição Federal de 1988 previu que a celebração de convênios se desse com entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos. Ora, sabendo-se que não há palavras inúteis na Constituição Federal, a previsão do artigo 199, § 1º é lógica na medida em que conhece a situação prevista no artigo 195, § 7º, ou seja, a própria Constituição reconhece como cabível, e assim dá preferência no ajuste de convênio, a relação jurídica entre um órgão público e uma entidade filantrópica e sem fim lucrativo, que, na esteira do artigo 195, § 7º, esteja em gozo de isenção de contribuições previdenciárias.

A vingar entendimento contrário, ter-se-ia a ilógica situação segundo a qual o convênio a que se refere o artigo 199, § 1º da Constituição Federal de 1988, somente caberia entre órgãos da Administração Pública, ou, entre estes e entidade filantrópicas e sem fins lucrativos, mas não em gozo de isenção! Reputa-se absurdo tal entendimento. Se a Constituição prevê que a entidade filantrópica e sem fins lucrativos possa atuar na área da saúde, em caráter complementar ao Poder Público, e ainda, prevê que a mesma entidade seja agraciada com a isenção das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, por óbvio que a celebração de convênio administrativo nestes termos não pode implicar desvio de finalidade ou impedimento à continuidade da fruição do direito à isenção previdenciária.

Diante destes argumentos, rechaço a tese da fiscalização, seja a apoiada no descumprimento do antigo artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91, por carência de elementos dos autos e falta de atribuição administrativa para tanto, seja a apoiada no inciso V do mesmo artigo 55 da Lei nº 8.212/91, por improcedência da alegação apresentada.

Entendo que não merecem reparos o acórdão recorrido neste tocante.

Multa por descumprimento de obrigação acessória.

No que tange ao cumprimento das obrigações acessórias por parte do contribuinte, a fiscalização efetuou a lavratura do Auto de Infração DEBCAD nº 37.306.722-4, pelo fato do contribuinte não ter declarado, na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no artigo 32, inciso IV e § 5º da Lei nº 8.212/91, em relação às competências 02/2008 a 07/2008, 09 e 10/2008.

A fiscalização informa que, em virtude da observância do princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN, a penalidade imposta pelo Auto de Infração DEBCAD nº 37.306.722-4, em conjunto com o lançamento da obrigação principal, nas competências 02/2008 a 07/2008, 09 e 10/2008, restou mais benigna ao contribuinte.

A planilha de fl. 363 traz o cálculo da penalidade imposta, abrangendo as contribuições lançadas nos levantamentos “FA” (empresa/SAT), “FO” (empresa/SAT), “CE” (empresa/SAT), “FS” (contribuição de segurados), “FI” (contribuição de segurados) e “CS” (contribuição de segurados), tendo sido aplicada a multa relativa ao valor limite de penalidade de R\$ 16.171,20 por competência, totalizando R\$ 129.369,60.

Diante da procedência da impugnação parcial da impugnação, a DRJ de origem procedeu ajustes ao valor da multa por descumprimento de obrigação acessória, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

“(…) como já decidido noutros pontos deste Voto, o lançamento das contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, ao adicional ao GILRAT e aos Terceiros, tudo compondo a chamada “quota patronal”, foi afastado em relação às contribuições principais, de forma que, por óbvio, não devem integrar o cálculo da penalidade no presente Auto de Infração. Destarte, eis a planilha com novo cálculo da penalidade correta:

COMP	Lev "FS"	Lev "FI"	Lev "CS"	Tot_Lev	Vlr Máx. Pen	Pen Aplicada
fev/08	25.373,58	23.536,56	869,40	49.779,54	16.171,20	16.171,20
mar/08	9.359,64	991,92	869,42	11.220,98	16.171,20	11.220,98
abr/08	8.669,45	-	880,53	9.549,98	16.171,20	9.549,98
mai/08	8.526,79	-	876,90	9.403,69	16.171,20	9.403,69
jun/08	7.246,88	-	883,94	8.130,82	16.171,20	8.130,82
jul/08	7.279,16	10.190,31	570,87	18.040,34	16.171,20	16.171,20
set/08	-	2.883,85	545,97	3.429,82	16.171,20	3.429,82
out/08	656,25	160,00	548,61	1.364,86	16.171,20	1.364,86
Total Penalidade Remanescente Auto de Infração						RS 75.442,55

Entendo que não merecem reparos o acórdão recorrido também quanto a este ponto do julgamento.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator