



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10950.720648/2010-09
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.755 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICORDIA DE CAMPO MOURAO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2005 A 30/11/2009

PREVIDENCIÁRIO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, III e V, DA LEI 8212/91. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL COM REPERCUSSÃO GERAL.

A discussão sobre a constitucionalidade do artigo 55 da Lei 8212/91 foi levada à Suprema Corte através do Recurso Extraordinário (RE) nº 566.622, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 32), o qual foi julgado em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nºs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621. No referido Tema, foi reconhecida a inconstitucionalidade do citado artigo 55 e ressalvados da inconstitucionalidade tão-somente os aspectos procedimentais relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social (inciso II desse dispositivo). Desta forma, caso o lançamento esteja pautado no descumprimento dos incisos III e V, mais precisamente no inciso III por aventada impossibilidade de cessão onerosa de mão de obra, deve ser cancelado o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2301-003.231, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: isenção das contribuições previdenciárias prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, relativamente ao requisito cessão de mão de obra. Segue a ementa e o registro da decisão nos pontos que interessam:

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Fica isenta das contribuições sociais previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

A exigência de novos critérios para isenção trazida por meio de Parecer impõe limitação ao seu acesso, o que não encontra guarida em nenhum dispositivo legal vigente.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, 1) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao Recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a). Acompanharam a votação por suas conclusões os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira.

Conforme o relatório fiscal e o relatório da decisão recorrida:

2. O mencionado lançamento diz respeito à **contribuição devida a terceiros**, assim entendidas **outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações efetivamente pagas aos segurados empregados com vínculos de emprego a serviço do sujeito passivo** no período de 01/2005 a 11/2009 no período de 01/2005 a 11/2009.

3. Segundo o auditor fiscal **a recorrente teve a isenção de contribuições previdenciárias, prevista no art. 55 da Lei 8.212/91, reconhecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a partir de 28/11/1991**, quando então deixou de recolher as contribuições a cargo da empresa incidentes sobre as remunerações pagas para segurados que lhe prestaram serviços. **Contudo, segundo a fiscalização, deixou de fazer jus a isenção previdenciária ao realizar cessão onerosa de mão-de-obra sem observação dos critérios de caráter accidental da cessão onerosa de mão-de-obra pela entidade beneficente e de mínima representatividade quantitativa de empregados, violando exigência do art. 55 da Lei 8.212/91, inciso III, segundo o constante no Parecer n.º 3272 elaborado pela Consultoria Jurídica (CJ) do Ministério da Previdência Social (MPS, publicado no Diário Oficial da União em 21/07/2004, f. 606/620..**

4. Ainda no que se refere ao benefício consta a informação no sentido de que, durante a vigência do art. 55 da Lei 8.212/9, o descumprimento dos requisitos legais ocasionava o cancelamento do direito à isenção, por meio de Ato Declaratório ou Cancelatório, conforme o Regulamento da Previdência Social (RPS). Entretanto, com a entrada em vigor da Lei 12.101/2009 não são mais emitidos Atos Declaratórios ou Cancelatórios, ou seja, a isenção passa a ficar suspensa no período do respectivo lançamento em Auto de Infração.

A decisão recorrida deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, basicamente por entender que *“a vedação ao benefício fiscal trazida pelo Parecer, por meio da instituição desses dois novos critérios, impõe uma limitação ao acesso à isenção que não encontra guarida em nenhum dispositivo legal vigente. Trata-se de uma construção jurídica, por parte do ente público, no sentido de invalidar os programas de geração de renda promovidos pelas entidades beneficentes de assistência social”*, de forma que concluiu no sentido de que *“não obstante a vinculação da administração pública quanto ao parecer, não deve ter ele força de lei, contrariando ou alterando normas vigentes, sob pena de ferir o princípio da legalidade ou mesmo o da hierarquia das normas”*. E mais, segundo a decisão recorrida, *“a Recorrente tem seu benefício amparado pelo ordenamento jurídico, em razão dos seus propósitos sociais*

constitucionalmente protegidos, sendo inexigível o crédito tributário correspondente à parte patronal, consoante o Auto de Infração n.º 37.283.367-5”.

Neste tocante, e inconformada com tal conclusão, em seu recurso especial a Fazenda Nacional basicamente afirmou que:

- conforme Acórdão n.º 2401-003.082, caracteriza desvio de finalidade da entidade beneficiada com isenção das contribuições sociais a prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, mormente quando o quantitativo de trabalhadores envolvidos na cessão de mão-de-obra representa percentual significativo do total de empregados da entidade isenta;
- conforme Acórdão n.º 280301.311, as entidades beneficentes ficam isentas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91 desde que atendam todos os requisitos insculpidos no artigo 55 da citada Lei. Somente poderão realizar cessão de mão-de-obra sem perder a isenção das contribuições para a Seguridade Social as entidades que atendam a dois critérios: caráter accidental da cessão onerosa de mão-de-obra e mínima quantidade representativa dos empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente;
- a cessão onerosa de mão-de-obra é atividade econômica e, como qualquer outra, deve ser tributada para financiar a Seguridade Social;
- conforme entendimento fixado pelo Parecer CJ/MPS 3.272/04, as entidades de assistência social que realizam cessão de mão-de-obra sem observância dos critérios ali citados poderiam ter cancelada (hoje, suspensa) sua imunidade/isenção, por motivo de desvirtuamento de sua natureza de assistência social;
- nem serviço de saúde devidamente remunerado é assistência social, nem a cessão de mão-de-obra para prestação desses serviços tampouco;
- a saúde é tratada pela Constituição Federal em seção própria, não podendo se mesclar com a assistência social;
- a Constituição Federal adota disciplina absolutamente diversa para saúde e assistência social;
- a entidade não atende aos requisitos legais do art. 55 da Lei n.º 8.212, devendo o lançamento deve ser integralmente mantido, confirmando-se o entendimento do Fisco.

Ambos os paradigmas foram admitidos.

O sujeito passivo foi intimado da decisão recorrida, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente asseverou que o STF já decidiu, com repercussão geral, que a lei complementar é apta a instituir requisitos à concessão de imunidade tributárias às entidades beneficentes de assistência social e que o Parecer não pode estabelecer novos critérios, razão pela qual pediu para que “*seja o Recurso especial apresentado pela União-Fazenda Nacional, julgado totalmente improcedente*”.

Tendo em vista a extinção do mandato da Conselheira Relatora originária, os autos foram sorteados a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF - RICARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

2 Imunidade e existência de cessão de mão de obra

O recurso da Fazenda Nacional deve ser desprovido.

Inicialmente, deve ser desacolhida a afirmação da recorrente acerca da inexistência de subsunção dos serviços de saúde ao conceito de assistência social, visto que a acusação fiscal baseou-se exclusivamente em circunstância alheia a essa afirmação. Conforme o relatório fiscal, a recorrida teria descumprido o art. 55, III e V, da Lei 8212/91, por ter cedido, onerosamente, mão de obra ao Município de Campo Mourão. O item VII do relatório fiscal (*“CESSÃO ONEROSA DE MÃO-DE-OBRA”*) e todos os seus subitens 29 a 120 baseiam-se unicamente na alegada impossibilidade de tal cessão onerosa e na violação, por consequência, do art. 55, III e V, da Lei 8212/91.

Desta forma, toda a discussão até então tratada nos autos dizia respeito unicamente aos aspectos centrais e periféricos dessa cessão, de modo que a decisão recorrida igualmente se atinou a esse aspecto. Com efeito, e consoante acima relatado, o acórdão objurgado não trata da subsunção dos serviços de saúde ao conceito de assistência social, mas apenas sobre a inaplicabilidade do Parecer/CJ/MPS nº 3.272, de 21 de julho de 2004, ao caso concreto, visto que tal Parecer estaria, segundo a decisão recorrida, em desconformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. A decisão recorrida passou ao largo da conceituação e abrangência da expressão assistência social e restringiu-se, obviamente, às discussões travadas nos autos.

Quanto à pretensa violação do art. 55, III e V, da Lei 8212/91, a decisão recorrida está de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento do Tema 32 da Repercussão Geral. A discussão sobre a constitucionalidade do artigo 55 da Lei 8212/91 foi levada à Suprema Corte através do Recurso Extraordinário (RE) nº 566.622, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 32), o qual foi julgado em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nºs 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621.

Ao julgar o RE, o Supremo decidiu que *“ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar”* (STF, RE 566622, Relator Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017). Nos termos do voto do Relator, que foi vencedor:

[...] o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Nesse sentido, o Pleno do STF havia decidido pela *“inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991”*, tendo inclusive provido o RE do contribuinte, para *“restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que*

trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa nº 32.725.284-7". Segue a ementa do julgado:

IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.

(RE 566622, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

Irresignada com tal decisão, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração. Tais embargos foram parcialmente acolhidos apenas para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/91 (que não é o dispositivo tido como violado no presente caso) e para conferir nova redação ao Tema 32. Veja-se o acórdão da decisão dos embargos:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em **acolher parcialmente os embargos de declaração**, para, sanando os vícios identificados, **i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991**, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelos arts. 5º da Lei nº 9.429/1996 e 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e **ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao Tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas"**, nos termos do voto da Ministra Redatora para o acórdão e por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), em sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Isto é, a decisão proferida nos embargos não restabeleceu a validade dos incisos III e V do art. 55 da Lei 8212/91 – que foram os dispositivos nos quais se baseou a acusação fiscal para entender que a recorrida não poderia gozar da imunidade concedida às entidades beneficentes de assistência social –, nem tampouco desproveu o RE do contribuinte naquele caso. Pelo contrário, conquanto reformulada a tese, foi enfatizado que *“a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”*. Veja-se a ementa do julgado.

E M E N T A EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: **“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à**

instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

(RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

De se notar que tal decisão ressaltou da inconstitucionalidade tão-somente os aspectos procedimentais relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social, o que é matéria estranha ao presente caso controvertido, como se depreende da acusação fiscal, a qual não trata dos certificados das entidades beneficentes, mas apenas da impossibilidade de cessão onerosa de mão de obra.

Nesse contexto, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Além disso, embora a acusação fiscal, no subitem 36 transcrito abaixo, tenha entendido que o Parecer/CJ/MPS 3.272/04 apontaria violação ao art. 55, V, da Lei 8212/91, essa interpretação está equivocada.

38. Se a cessão de mão-de-obra não for eventual, e sim habitual, há violação também do inciso V, bem como do inciso III, ambos do caput do art. 55 da Lei 8.212/91, segundo o item 22 do Parecer/CJ/MPS 3.272/04.

Com efeito, o aludido Parecer não concluiu que a cessão de mão de obra violaria a exigência do inc. V, mas apenas do inc. III do art. 55 da Lei 8212/91. A menção feita ao inc. V foi unicamente sobre as considerações da Consulente naquele caso (a Divisão de Gerenciamento da Isenção Previdenciária), como se pode depreender dos seguintes trechos abaixo. Noutro giro, o inc. V é mencionado exclusivamente no Relatório do Parecer, mas não nos seus fundamentos:

Trata-se de consulta formulada pela Divisão de Gerenciamento da Isenção Previdenciária acerca da legalidade do Parecer CJ/MPS nº 2.232, aprovado pelo Sr. Ministro da Previdência Social em 17 de dezembro de 2001.

[...]

6. A partir destes argumentos, **o consulente questiona se** o Parecer CJ/MPS fere a Constituição Federal de 1988 e se tais contratos de cessão de mão-de-obra, por si só, resultariam no cancelamento da isenção, por **descumprimento do disposto no inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91.**

[...]

22. **Quanto ao inciso V, o consulente entende** que a entidade que faz cessão de mão-de-obra, sem que haja tal previsão em seu estatuto, viola o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (...). Este inciso não veda a realização eventual de cessão de mão-de-obra por parte das entidades beneficentes que não tenham tal previsão em seu estatuto, na medida que, nesta hipótese, de cessão apenas eventual, a entidade estará, tão somente, aproveitando mão-de-obra ociosa para obter receita, e não fazendo aplicação de eventual resultado operacional. Por sua vez, **se a cessão de mão-de-obra não for eventual, e sim habitual, aí sim restará violado o inciso V**, bem como o inciso III, ambos do art. 55. A violação nesta hipótese, de cessão onerosa habitual, é muito óbvia e será facilmente visualizada com os argumentos que serão delineados sobre a cessão eventual de mão-de-obra.

Ao proferir seu Parecer, o Ministério da Previdência decidiu pela violação apenas do inc. III, o que se denota da sua ementa e de sua conclusão. Veja-se:

EMENTA: Previdenciário e Assistencial. Isenção das contribuições para a Seguridade Social. Art. 55 da Lei nº 8.212/91. Cessão de mão-de-obra. 1. Somente poderão realizar

cessão de mão-de-obra, sem perder a isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, as entidades que atendam dois critérios, a saber: caráter accidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente. 2. **As entidades que fazem cessão de mão-de-obra sem atentar para um destes dois critérios, na forma descrita no corpo do presente parecer, violam a exigência do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e não fazem jus à correspondente isenção.**

Conclusão:

50. Ante o exposto conclui-se que **somente poderão realizar cessão de mão-de-obra, sem perder a isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, as entidades que atendam dois critérios, a saber:** caráter accidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente. **As entidades que fazem cessão de mão-de-obra sem atentar para um destes dois critérios, na forma descrita no corpo do presente parecer, violam a exigência do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e não fazem jus à correspondente isenção.**

Logo, o único dispositivo que o Parecer considera como violado com a cessão de mão de obra é o inc. III do art. 55 da Lei 8212/91, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 32 da Repercussão Geral.

No mesmo sentido o acórdão 9202-010.112, cuja ementa é a seguinte, por unanimidade de votos:

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE.

Diante da ausência de Lei Complementar vedando que entidades imunes realizem cessão de mão de obra para empresas terceiras, deve-se afastar a imputação de violação ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, mantendo-se o direito da entidade de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci