



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.727247/2013-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.349 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de outubro de 2022  
**Recorrente** ASSOCIACAO EVANGELICA MISSAO TRANSMUNDIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/08/2011

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE ART. 195, §7º CF/88. ART 14 DO CTN. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ADI 2.028, ADI 2.036, ADI 2.621, ADI 2.228 e RE 566.622/RS.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91 externando o entendimento de que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes serem passíveis de definição em lei ordinária. Assim, para caracterização da condição de entidade imune às Contribuições Previdenciárias deve ser demonstrado o cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e das formalidades prevista na lei ordinária correlata.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo e Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

ASSOCIACAO EVANGELICA MISSAO TRANSMUNDIAL, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 3ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão n.º 04-36.129/2014, às e-fls. 3.015/3.075, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente às contribuições sociais correspondentes a parte da empresa, SAT e contribuintes individuais, em relação ao período de 01/2006 a 08/2011, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 2.776/2.811, consubstanciado no DEBCAD n.º 51.055.247-1.

Em resumo, segundo o Relatório Fiscal e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do lançamento:

### I - DILIGÊNCIA E FISCALIZAÇÃO NA CONTRIBUINTE

4) Afim de verificar o cumprimento dos requisitos de isenção, foi programada uma diligência fiscal na Contribuinte através do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 09.1.05.00-2010-00019-7, iniciada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF (folhas 05 a 07).

5) Através do TIPF e do Termo de Intimação Fiscal - TIF n.º 1 (folhas 10 a 12), foram obtidas documentações da Contribuinte (folhas 08, 09, 13 e 14), que demonstram a assinatura de convênios e respectivos termos aditivos com a Prefeitura Municipal de Campo Mourão (folhas 17 a 21).

6) Pelas cláusulas segundas dos convênios de cooperação financeira n.º 004, 005 e 006/2005 a Contribuinte passou a fazer a prestação de serviços de saúde ao Município de Campo Mourão mediante respectivamente a execução do "PROJETO AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE" com a contratação de 92 (noventa e dois) agentes comunitários de saúde (folha 32), controle de endemias com a contratação de 29 (vinte e nove) agentes de controle de endemias (folha 47) e redução de danos entre usuários de drogas e pessoas em situação de risco com a contratação de 04 (quatro) agentes comunitários de saúde (folha 62), resultando em 125 vínculos empregatícios a partir de agosto de 2005 (folha 04).

7) Com base nestas informações a diligência fiscal foi encerrada (folhas 15 e 16) e iniciou-se a presente ação fiscal (folhas 66 a 69) mediante o MPF supracitado no início deste Refisc.

### II - REMUNERAÇÃO DIRETA AO VICE PRESIDENTE E À 1ª SECRETÁRIA E BENEFÍCIO E REMUNERAÇÃO INDIRETA AO VICE PRESIDENTE

10) Analisando as Atas, Estatutos, demais documentos e declarações da Contribuinte, verifica-se que há remuneração de dirigentes por serviços prestados, situação literalmente vedada pelo inciso IV do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, pelo inciso II do art. 28 da Medida Provisória n.º 446, de 7 de novembro de 2008, e pelo inciso I do cabeçalho do art. 29 da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, e pelo inciso I do art. 14 do CTN.

11) O Estatuto registrado em 10 de dezembro de 2003 prevê no cabeçalho de seu art. 22 que a Contribuinte "não remunera seus Diretores, Conselheiros, Sócios, Instituidores ou Benfeitores; e não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação de seu resultado, nem de vantagens ou benefícios, a qualquer título, e todos os seus recursos serão aplicados em suas finalidades estatutárias" (folha 88).

12) O § 2º do art. 13 do Estatuto dispõe que a Diretoria é constituída de um Presidente, um Vice-Presidente, um Primeiro Secretário, um Segundo Secretário e um Tesoureiro (folha 82).

(...)

32) A contribuinte reconheceu estes pagamentos pela condição de dirigente, pois alterou na GFIP a CBO 4110, declarada até a competência 05/2008 (folha 2577), para o código 1421: Gerentes administrativos, financeiros e de riscos (folha 2578).

34) Na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf os pagamentos à Elias Ferreira Silva foram informados com o código de receita 0561: Rendimentos do trabalho assalariado (folhas 2582 e 2583).

35) Desta forma, a Contribuinte remunerou o dirigente Elias Ferreira Silva por serviços prestados entre 16/01/2006 a 16/07/2009, descumprindo as condições estabelecidas pelo inc. IV do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, pelo inc. II do art. 28 da Medida Provisória n.º 446/2008, e pelo inc. I do art. 14 do CTN.

36) A Contribuinte inicialmente contratou em 16/01/2006 Dinorá Rodrigues Silva como benefício ao dirigente Elias Ferreira Silva e a partir de 05/2008 a 04/2009 a remunerou pela função de 1ª Secretária, também descumprindo as condições estabelecidas pelo inc. IV do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, pelo inc. II do art. 28 da Medida Provisória n.º 446/2008, e pelo inc. I do art. 14 do CTN.

### III - REMUNERAÇÕES DIRETA E INDIRETA E BENEFÍCIOS AO TESOUREIRO, PRESIDENTE E PROCURADOR

36) De forma semelhante ao Elias Ferreira Silva, Clóvis de Campos Ramos Filho também teve vários vínculos empregatícios com a Contribuinte, registrados nos sequenciais de 03 a 06 no CNIS (folha 2590).

37) Na AGE de 17/12/2003 Clóvis de Campos Ramos Filho foi eleito para o cargo de Tesoureiro (folha 92) e foi registrado apenas dois meses depois em 18/02/2004 (folha 2590), já caracterizando pagamento pela função de dirigente e contrariando o art. 22 do Estatuto (folha 88).

(...)

70) A Contribuinte remunerou e ainda remunera direta ou indiretamente o dirigente Clóvis de Campos Ramos Filho pelos cargos de Tesoureiro e Presidente e pela função de procurador com plenos poderes e também pelo cargo de Presidente da Igreja Evangélica Transmundial em Campo Mourão desde 18/02/2004, além da vantagem e benefício indireto por contratar e remunerar entre 06/01/2004 até a competência 02/2007 seu cônjuge Rosemara Aparecida Ramos na função de diretora ou gerente e também sua dependente Carolina Ramos com dois vínculos empregatícios entre 23/05/2009 a 24/09/2010 e 01/04/2011 a 21/09/2012, descumprindo as condições estabelecidas pelo inc. IV do art. 55 da Lei 8.212/1991, pelo inc. II do art. 28 da Medida Provisória 446/2008, e pelo inc. I do cabeçalho do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009, e pelo inc. I do art. 14 do CTN.

### IV - PREVISÃO LEGAL PARA REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES DE ENTIDADES ISENTAS

71) O art. 6º da Lei n.º 12.868, de 15 de outubro de 2013, alterou o inc. I do cabeçalho do art. 29 da Lei 12.101/2009 e acrescentou os §§ 1º a 3º neste artigo para possibilitar a remuneração, dentro de limites previstos, para os dirigentes estatutários.

72) Embora tenha sido criada esta possibilidade legal de remuneração para os dirigentes estatutários, nos termos do art. 20 da Lei n.º 12.868/2013, a alteração tem vigência somente a partir de 16 de outubro de 2013.

### V - DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS DE LEI RELACIONADOS COM O FUNCIONAMENTO DE ENTIDADE

73) A Medida Provisória n.º 446, de 07/11/2008, publicada no DOU de 10/11/2008, trazendo alterações na legislação similares àquelas promovidas pela Lei n.º 12.101/2009, foi rejeitada por Ato do Presidente da Câmara dos Deputados de 10/02/2009 (DOU de 12/02/2009).

74) Como não houve publicação de Decreto Legislativo regulando os efeitos produzidos pela MP n.º 446/2008, no prazo de 60 dias de sua rejeição, as relações jurídicas constituídas e as decorrentes dos atos praticados durante sua vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009, conservam-se por ela regidas, nos termos do art. 62, §11, da Constituição Federal.

75) A Contribuinte declarou-se isenta na GFIP das competências 11/2008 a 02/2009 (folha 2641), devendo zelar neste período pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o seu funcionamento, nos termos do inc. XII do art. 28 da MP 446/2008.

76) Os convênios de cooperação financeira n.º 004, 005 e 006/2005 firmados entre a Contribuinte e o Município de Campo Mourão no AC 2005 para a prestação de serviços de saúde mediante respectivamente a execução do "PROJETO AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE", controle de endemias e redução de danos entre usuários de drogas e pessoas em situação de risco (folhas 128 a 131, 1107 a 1110 e 1934 a 1937) foram sucessivamente prorrogados desde o AC 2006 até 2010 (folhas 17 a 21, 137, 138, 149, 150, 157, 158, 162, 168, 177, 1118, 1119, 1134, 1144, 1145, 1154, 1155, 1175, 1185, 1944, 1945, 1954, 1955, 1962, 1963, 1974, 1976, 1977, 1985, 1992).

77) No AC 2011 a numeração dos convênios mudou para 006, 007 e 008/2011 (folha 2610), mas mantendo a prestação de serviços de Programa Agentes Comunitários de Saúde / Redutores de Danos, Programa Controle de Endemias e Programa Agentes Comunitários de Saúde, sendo todos prorrogados para o AC 2012 (folhas 2608 e 2609).

(...)

89) Ao manter por iniciativa própria a contratação dos Agentes Comunitários de Saúde / Redutores de Danos, Agentes de Controle de Endemias e Agentes Comunitários de Saúde nas competências 11/2008 a 02/2009 (folhas 2623, 2624, 2633 e 2634) para prestação de serviços ao Município de Campo Mourão, a Contribuinte descumpriu os requisitos do art. 37, inciso II, e § 5º do art. 198 da Constituição Federal, e dos arts. 9º e 16 da Lei n.º 11.350, de 2006.

90) Ao não zelar pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o seu funcionamento, a Contribuinte não observou o inc. sociais previdenciárias no período de 10/11/2008 a 11/02/2009.

#### VI - INFRAÇÃO DA ORDEM ECONÔMICA

91) Conforme previsto no inc. V do art. 55 da Lei 8.212/91, no inc. III do art. 28 da MP 446/08 e no inc. II do cabeçalho do art. 29 da Lei 12.101/2009, a entidade isenta deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

92) Os recursos provenientes dos convênios assinados com o Município de Campo Mourão (folhas 22 a 65) são, a princípio, compatíveis com a finalidade de assistência médica da Contribuinte, prevista nos artigos 2 das várias alterações estatutárias (folhas 76, 93 e 106).

93) Entretanto, deve-se observar que não é possível chegar ao extremo de acatar que toda e qualquer renda, indistintamente, se encontre sob o manto da isenção, apenas porque o seu produto é destinado às finalidades estatutárias próprias da instituição isenta.

94) Não é concebível que, da isenção, resulte um favorecimento excessivo à entidade, sob o risco de instituir-se tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, em afronta ao artigo 150, II, da Constituição Federal.

95) Se a entidade pratica atividade comercial concorrendo com entidades econômicas não beneficiadas pela isenção, a renda dali proveniente, ainda que aplicada em suas finalidades institucionais, não se encontra ao abrigo desta isenção, pois do contrário fere-se o princípio constitucional da livre concorrência, estabelecido no art. 170, IV da CF/88.

96) Os convênios (folhas 22 a 65) são regidos pela Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, a qual prevê no cabeçalho do seu art. 116 que se aplicam todas as suas disposições, no que couber, aos convênios celebrados por órgãos e entidades da Administração.

(...)

100) Desta forma, o caráter competitivo inexistente nos convênios, contrariando a Lei 8.666/93, além disso, a participação da Contribuinte, valendo-se da sua isenção das contribuições sociais previdenciárias, prejudica a livre concorrência, cometendo a infração da ordem econômica prevista no inc. I do cabeçalho do art. 36 da Lei n.º 12.529, de 30 de novembro de 2011.

#### VII - CESSÃO ONEROSA DE MÃO-DE-OBRA

101) O Parecer n.º 3272, elaborado pela Consultoria Jurídica - CJ do Ministério da Previdência Social - MPS, foi aprovado mediante despacho de 16 de julho de 2004 pelo Ministro da Previdência Social, portanto é uma norma complementar à Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, nos termos do inc. I do caput do art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN.

(...)

189) A existência das previsões estatutárias para firmar convênios e acordos e promover campanhas educativas e de saúde com Entidades Governamentais não afasta a violação do art. 55, III, da Lei n.º 8.212/91, porque os convênios 004, 005 e 006/2005, firmados e mantidos com o Município de Campo Mourão, têm todas as características de cessão onerosa de mão-de-obra listadas no Parecer 3.272, de maneira que não ocorre o atendimento do objetivo de assistência social através da promoção de trabalhadores ao mercado de trabalho.

190) Enfim, o item 50 do Parecer 3.272 conclui que somente poderão realizar cessão de mão-de-obra, sem perder a isenção prevista no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, as entidades que atendam dois critérios: caráter acidental 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.

191) Os convênios de cooperação financeira n.º 004, 005 e 006/2005, celebrados com a Prefeitura Municipal de Campo Mourão, não têm caráter acidental, porque foram propostos pelo sujeito passivo (folhas 31, 1096 e 1924), e não tem mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, pois em média 93% do total de empregados e 94% do valor da folha de pagamento estão direcionados para cessão onerosa de mão-de-obra no Programa Agentes Comunitários de Saúde - PACS, do controle de endemias e da redução de danos entre usuários de drogas e pessoas em situação de risco (folhas 2742 e 2743).

#### VIII - GRUPO ECONÔMICO DE FATO E IRREGULAR

192) A Lei 6.404, de 15/12/1976, denominada "Lei das Sociedades Anônimas", trata do "grupo econômico" (que denomina "grupo de sociedade"), legalmente constituído, limitando-se a estabelecer as normas aplicáveis nos casos em que uma sociedade controladora e suas controladas deliberada e formalmente constituem um grupo, que se sujeita, portanto, às devidas exigências legais, inclusive registro público. 193) O art. 265 da Lei 6.404/1976 estabelece as características do "grupo de sociedade":

a) Constituição mediante convenção, obrigando-se a combinar recursos ou esforços para realização dos respectivos objetos e participar de atividades ou empreendimentos comuns.

b) A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser empresa brasileira e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

194) Além da Lei 6.404, de 15/12/1976, a definição de grupo econômico pode ser encontrada, no § 2º, do art. 2º, da CLT (Decreto-Lei 5.452, de 01/05/1943). No âmbito da legislação previdenciária o conceito de "grupo econômico" está expresso na Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13/11/2009.

Segundo o art. 494 dessa IN, caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

195) Entretanto, além dos "grupos de sociedades", constituídos formalmente (de acordo com os preceitos da Lei 6.404, de 15/12/1976), são frequentemente encontradas organizações com direção, controle ou administração únicos e exercidos direta ou indiretamente, porém não explicitamente formalizados e, às vezes, até mesmo mascarados ou artificialmente ocultos ou dissimulados, o que pode trazer dificuldades para a constatação da sua existência.

(...)

203) Em resumo, o Município de Campo Mourão e o sujeito passivo têm fluxo financeiro constante e contratam os funcionários para atenderem objetivos em comum, de maneira que preenchem de fato os requisitos do art. 265 da Lei 6.404/76, pois combinam recursos ou esforços para realização dos respectivos objetos e participam de atividades ou empreendimentos comuns.

#### IX - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO MUNICÍPIO DE CAMPO MOURÃO

204) Na solidariedade tributária, a obrigação de pagar o tributo passa a ser compartilhada pelo sujeito passivo originário - aquele diretamente relacionado com a ocorrência do fato gerador, para um terceiro - com o chamado "responsável tributário".

205) Nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, que trata das pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal: os "grupos econômicos", justamente por constituírem um conjunto de contribuintes, sob a direção, controle ou administração de um mesmo conjunto de pessoas, têm interesses comuns no fato gerador, na medida em que o resultado de uma interessa às demais, notadamente em se tratando de "grupos econômicos de fato", nos quais são identificadas irregularidades administrativas e fiscais, e, justamente em face de tais irregularidades (dissimulação, simulação ou omissão), pode-se considerar até mesmo que esteja estabelecida a confusão patrimonial entre os integrantes desses grupos.

206) O sujeito passivo e o Município de Campo Mourão têm interesse comum na prestação dos serviços do Programa Agentes Comunitários de Saúde - PACS, do controle de endemias e da redução de danos entre usuários de drogas e pessoas em situação de risco nos convênios 004, 005 e 006/2005, situação por si só suficiente para caracterizar a solidariedade, segundo definição do inc. I do art. 124 do Código Tributário Nacional - CTN.

207) No item VIII acima foi configurada a existência do grupo econômico de fato e irregular, formado pelo sujeito passivo e pelo Município de Campo Mourão através dos convênios de cooperação financeira n.º 004, 005 e 006/2005.

208) Conforme demonstrado no item VI acima, nos termos do art. 33 da Lei n.º 12.529/2011, devido o sujeito passivo praticar infração à ordem econômica, o Município de Campo Mourão é solidariamente responsável.

209) Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), e o Município de Campo Mourão é responsável solidário com o sujeito passivo para a regularização das contribuições sociais patronais lavradas no presente Auto de Infração - AI, segundo fatos e fundamentações legais descritos no Termo de Sujeição Passiva Solidária - TSPS.

210) O TSPS é parte integrante do presente processo e será cientificado ao sujeito passivo solidário, que receberá também uma cópia em meio digital deste AI.

#### X - CANCELAMENTO DA ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA

211) O sujeito passivo teve a isenção do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, reconhecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a partir de 27 de junho de 1997 (folha 2744).

212) Com o reconhecimento pelo INSS o sujeito passivo passou a estar isento do recolhimento das contribuições a cargo da empresa incidentes sobre a remuneração dos segurados previstas no art. 22 da Lei n.º 8.212/1991.

(...)

218) Devido às remuneração e vantagens pagas e concedidas aos dirigentes, de maneira direta e indireta, foi lavrado o presente AI das contribuições patronais previdenciárias e para outras entidades ou fundos por descumprimento pelo sujeito passivo do inc. IV do caput do art. 55 da Lei 8.212, do inc. II do art. 28 da MP 446 e do inc. I do cabeçalho do art. 29 da Lei 12.101/09.

219) O sujeito passivo não zelou por outros requisitos estabelecidos em lei relacionados com o seu funcionamento no período de 10/11/2008 a 11/02/2009; logo foi lavrado o presente AI das contribuições patronais previdenciárias e para outras entidades ou fundos por descumprimento pelo sujeito passivo do inc. XII do cabeçalho do art. 29 da Lei 12.101/09.

#### XI - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

220) Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme a determinação do art. 2º do Decreto n.º 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

221) Deste modo, o MPF é a medida preparatória indispensável ao lançamento dos tributos e contribuições administrados pela RFB, pois é o ato administrativo que autoriza os procedimentos fiscais.

222) O MPF autorizando o procedimento fiscal foi emitido em 04 de Outubro de 2011 e no dia 14 de novembro de 2011 foi dada ciência do início da ação fiscal (folha 68) através do TIPF, no qual constam as orientações e o código de acesso para o sujeito passivo verificar por intermédio da Internet a autenticidade do MPF (folhas 66 e 67), cumprindo-se as disposições do art. 4º da Portaria RFB n.º 3.014, de 29 de junho de 2011

(...)

231) Dessa forma, em 13/3/2013 (Acórdão publicado no DJe em 20/3/2013), a Primeira Seção do STJ, por unanimidade, conheceu dos embargos de divergência opostos pelo Estado do Paraná e deu-lhes provimento, para restabelecer a autoridade do acórdão proferido pelo tribunal a quo, nos termos do voto do Ministro-Relator.

232) Deste modo, seguindo a mudança de entendimento do STJ, no presente Refisc será observado o prazo decadencial do inc. I do art. 173 do CTN.

233) Além disto, devido o Município de Campo Mourão dissimular a contratação dos profissionais de saúde para o PACS pela interposição de outra pessoa jurídica, o sujeito passivo ora autuado, a fim de aproveitar-se indevidamente da isenção das contribuições

sociais previdenciárias, há permissão de prazo maior de homologação pela Fazenda Pública, segundo previsão do § 4º do art. 150 da Lei n.º 5.172/1966, Código Tributário Nacional - CTN.

(...)

#### XVII - QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

269) Através dos convênios de cooperação financeira, conforme descrito neste REFISC, ocorreram ações e omissões dolosas tendentes a impedir totalmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária das condições pessoais do sujeito passivo, que embora pague remunerações diretas e indiretas, vantagens e benefícios pessoais aos seus dirigentes, não zele por outros requisitos estabelecidos em lei, desvie-se da aplicação integral dos seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais e efetue cessão onerosa de mão de obra ao Município de Campo Mourão, declara-se cumpridor dos requisitos para gozo da isenção da cota patronal previdenciária, condições que afetam a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente, caracterizando a sonegação, estabelecida no inc. II do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

270) Para possibilitar a sonegação houve o ajuste doloso nos convênios de cooperação financeira entre o sujeito passivo e o Município de Campo Mourão, evidenciando o conluio descrito no art. 73 da Lei n.º 4.502/1964.

271) A ocorrência de sonegação e conluio duplicou o percentual de multa de 75% para 150% nas competências 12 e 13/2008 a 08/2011, no modo determinado pelo § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

(...)

#### XIX - CONCLUSÃO

273) A Contribuinte descumpre os requisitos de isenção desde 06/01/2004, porém considerando o prazo decadencial do inc. I do art. 173 do CTN, aplicável devido não ter ocorrido antecipação de pagamentos das contribuições sociais previdenciárias patronais, a suspensão dos benefícios fiscais é aplicável desde a competência 12/2007, que tem vencimento em 10/01/2008.

274) Considerando que a Contribuinte fiscalizada infringiu a legislação tributária, violando o instituto da ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS DA PESSOA JURÍDICA, previsto no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, no art. 28 da Medida Provisória n.º 446, de 7 de novembro de 2008, e no art. 29 Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, conforme ficou demonstrado e provado neste trabalho, nos termos dos artigos 14, § 1º, Lei 5.172/66, CTN, e no art. 32 da Lei n.º 12.101/2009, c/c o artigo 42 do Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, considera-se automaticamente suspenso o benefício da ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS DA PESSOA JURÍDICA da ASSOCIAÇÃO EVANGÉLICA MISSÃO TRANSMUNDIAL - CNPJ 75.904.789/0001-04, nas competências 12/2007 a 08/2011, de maneira que foi lavrado o presente Auto de Infração relativo ao período correspondente.

275) Após a extinção da Secretária da Receita Previdenciária e incorporação das suas funções pela RFB, na forma determinada pela Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, está ocorrendo transição dos sistemas informatizados, de forma que os valores devidos são calculados integralmente para as competências 12/2007 a 08/2011, porém separados depois em períodos das competências 12/2007 a 13/2008 e 01/2009 a 08/2011.

276) Os débitos referentes às infrações nas competências 01/2009 a 08/2011, embora aqui citados e calculados, serão constituídos no Processo n.º 10950.727247/2013-14.

277) A responsabilidade solidária não se aplica às contribuições relativas a Outras Entidades ou Fundos (terceiros), logo serão lavradas apenas para o sujeito passivo nos Processos n.º 10950.727248/2013-69 e 10950.727249/2013- 11 respectivamente para as competências 12/2007 a 13/2008 e 01/2009 a 08/2011 com a multa do CFL 78.

A contribuinte e o sujeito passivo solidário, regularmente intimados, apresentaram impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Em 23/12/2013 foi exarado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá, Despacho Decisório sobre “Suspensão de Isenção e Imunidade de Pessoa Jurídica” (2951-2987).

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Campo Grande/MS entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 3.086/3.097, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, afirmando que a proibição constante do artigo 14 do CTN de distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas não impede as entidades imunes de remunerar serviços profissionais prestados, como, por exemplo, diretor da entidade que também exerça na instituição atividade docente.

Explicita que remunera os profissionais pelos serviços prestados a instituição muito antes de integrarem a diretoria ou exercerem funções estatutárias.

Aduz que faz jus a isenção/imunidade da conta patronal das contribuições lançadas, uma vez que hou ilegalidade na suspensão do benefício.

Assevera que o convenio estabelecido com o Município para atividades dos PACS, do controle de endemias e da redução de danos entre os usuários de drogas e pessoas em situação de risco, possibilitou a prestação de serviço a população carente, cumprindo assim o seu objetivo estatutário.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

O sujeito solidário, regularmente intimado, permaneceu silente.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

A título introdutório, não se entende como conflituosa a distinção feita pela impugnante acerca da terminologia “isenção” *versus* “imunidade” das contribuições previdenciárias. Tal benefício – isenção ou imunidade – que aqui será tratado indistintamente, tem assento constitucional (art. 195 e § 7.º), sendo que as condições ou requisitos legais para que uma entidade possa usufruí-lo estavam postas na lei então vigente, a saber, no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, art.28 da MP 446/008 e no art.29 da lei 12.101/2009.

Após AFIRMAR que a contribuinte é portadora do Certificado de Entidade Beneficente e de Assistência Social - CEBAS, necessário à imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, ressalta que a entidade, no período de 01/2005 a 08/2011, deixou de observar os pressupostos legais para fruição de aludido benefício fiscal, inscritos nos seguintes dispositivos legais (vide relatório fiscal):

**217)** Com base nos atos normativos citados acima, foi lavrado o presente AI das contribuições patronais previdenciárias e para outras entidades ou fundos por descumprimento pelo sujeito passivo dos inc. III e V do caput do art. 55 da Lei 8.212, e por analogia prevista no inc. I do art. 108 do CTN, do inc. III do art. 28 da MP 446 e do inc. II do cabeçalho do art. 29 da Lei 12.101/09, segundo determinado pelo Parecer n.º 3272, que foi elaborado em 15 de julho de 2004 pela Consultoria Jurídica - CJ do Ministério da Previdência Social – MPS.

**218)** Devido às remuneração e vantagens pagas e concedidas aos dirigentes, de maneira direta e indireta, foi lavrado o presente AI das contribuições patronais previdenciárias e para outras entidades ou fundos por descumprimento pelo sujeito passivo do inc. IV do caput do art. 55 da Lei 8.212, do inc. II do art. 28 da MP 446 e do inc. I do cabeçalho do art. 29 da Lei 12.101/09.

Em suma, em face das constatações encimadas, a entidade é enquadrada perante a Receita Federal do Brasil na categoria de contribuinte comum, não fazendo jus à isenção da quota patronal das contribuições previdenciárias.

Por sua vez, uma vez interposta impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente a exigência fiscal, rechaçando a imputação de descumprimento dos incisos IV e V, do artigo 55, da Lei n.º 8.212/91 e, conseqüentemente, os correlacionados na MP e na Lei n.º 12.101/2009, senão vejamos:

Portanto, somente sob algumas condições excepcionais e em algumas circunstâncias que **não** foram suficientemente demonstrada pela auditoria fiscal, como capazes de afastar os efeitos de regular contrato de trabalho, **não** se pode afastar a remuneração como retribuição pelo trabalho de cada empregado e também **não** se pode vincular à remuneração do dirigente como salário in natura.

Assim, tais tópicos apontados pela auditoria fiscal, não produzirão nenhum efeito quanto à análise do cumprimento dos requisitos legais para gozo da imunidade condicionada

Ademais, a decisão de piso corroborou a acusação fiscal em relação ao descumprimento dos requisitos constantes do inciso III, do art. 59 da Lei n.º 8.212, bem como os correlacionados na legislação posterior.

Dito isto, analisaremos o caso seguindo a motivação da autuação, bem como a delimitação imposta pela decisão de piso, vejamos:

Afora as substanciosas razões de fato e de direitos adotadas pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, bem como da própria contribuinte em sede de recurso voluntário, a resolução da presente demanda perpassa necessariamente ao exame dos efeitos dos julgados exarados nos autos do Recurso Extraordinário n.º 566.622, processado sob o rito da repercussão geral.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, o Supremo Tribunal Federal, em 23/02/2017, decretou a inconstitucionalidade dos preceitos contidos no artigo 55 da Lei Ordinária n.º 8.212/91, em *decisum* levado a efeito nos autos do Recurso Extraordinário retromencionado, entendendo, resumidamente, que aludida matéria é reservada ‘a Lei Complementar. É o que se extrai da ementa do Acórdão nos seguintes termos:

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)

No entanto, diante da oposição de Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, em 18/12/2009, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, posicionou-se no sentido de prover em parte os aclaratórios, sob a égide dos fundamentos abaixo elencados:

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)

Ato contínuo, intimadas as partes, tão somente a contribuinte (Associação Beneficente De Parobé), opôs Embargos de Declaração contestando, exclusivamente, a parte da decisão acima que rechaçou a inconstitucionalidade reconhecida inicialmente do inciso II, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91, relativamente ao CEBAS.

Neste cenário, em face da inexistência de recurso da Fazenda Nacional e da própria contribuinte relativamente a parte da decisão do STF que reconheceu a inconstitucionalidade dos demais incisos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, com exceção do inciso II, ainda objeto dos Embargos de Declaração da entidade, mister reconhecer ter havido trânsito em julgado material atinente a inconstitucionalidade do artigo 55 e incisos da Lei nº 8.212/91, com exceção do inciso II.

Neste ponto, impende fazer um parêntese relativamente ao inciso II, ainda pendente de decisão final do STF, de maneira a ressaltar que este dispositivo legal não se prestou de lastro à atuação fiscal, uma vez que a própria autoridade lançadora reconheceu que a contribuinte é detentora do CEBAS.

Melhor explicitando, o que se extrai dos julgados acima é que fora firmada a tese segundo a qual “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”. Tal

tese resulta do julgamento do recurso extraordinário e dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, com suas ementas supratranscritas.

Em outras palavras, se a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente e se subsiste espaço para a lei ordinária definir aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, pode-se afirmar, a contrario sensu, que inexistente espaço para a lei ordinária regulamentar a imunidade (conforme a tese firmada, somente a lei complementar pode fazê-lo).

Dessa forma, somente o artigo 14 do Código Tributário Nacional apresenta condições válidas à luz da Constituição Federal para estabelecer pressupostos para fruição da imunidade sob análise. Logo, o campo restrito de atuação da lei ordinária diz respeito basicamente ao funcionamento de tais entidades, o que se denominou de aspectos procedimentais.

A imunidade, por sua vez, esta sim compreendida como uma limitação constitucional ao poder de tributar, continua regida exclusivamente por lei formalmente complementar, ex vi do artigo 146 da Constituição Federal e do julgamento acima referido.

Não obstante, a Lei n. 8.212/1991, tratando da organização da seguridade social e do plano de custeio desta, arrola, no seu artigo 55, uma série de condições para o gozo da “isenção”. A referida lei, por ser ordinária, não poderia impor requisitos diversos dos previstos o Código Tributário Nacional, que é lei complementar.

Embora não tenha sido declarada a inconstitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, foi devidamente esclarecido, em sede de embargos, que tal dispositivo não pode interferir com a imunidade, restringindo-se à certificação, fiscalização e controle administrativo.

Na esteira dos fundamentos alhures, considerando que a fiscalização escorou a presente exigência fiscal na inobservância dos pressupostos materiais inscritos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, contrariando a decisão do Supremo Tribunal Federal exarada nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, despidendo maiores elucubrações a respeito do mérito da demanda, impondo reconhecer, no entanto, a improcedência do feito, eis que lastreado em fundamentos imprestáveis constitucionalmente para tal fim.

Igualmente, não há se falar que aludida decisão não transitou em julgado, tendo em vista que, conforme demonstrado alhures, afora a discussão da constitucionalidade do inciso II, ou seja, dos aspectos formal/procedimentais de tal benefício, os demais incisos, atinentes aos aspectos materiais da imunidade, ocorrera o trânsito julgado material, eis que não fora objeto de contestação, via Embargos, por parte da Fazenda Nacional no momento oportuno.

Tanto é verdade, que os processos que contemplam aludida matéria, os quais estavam sobrestados, desde 16/02/2018, foram liberados para julgamento após a análise dos Embargos opostos pela Fazenda Nacional, razão da análise deste processo nesta oportunidade.

Nesta toada, considerando que o único pressuposto, contido no inciso II, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91, que não teve seu trânsito em julgado quanto a (in)constitucionalidade, portanto, permanecendo válido e produzindo efeitos, não fora fundamento para o presente lançamento, impõe-se decretar a improcedência total do feito, uma vez lastreada em dispositivos legais imprestáveis para tratar da matéria, consoante restou assentado pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.622, como demasiadamente demonstrado acima.

Contudo, essa matéria é corriqueira neste Colegiado e, levando em conta os resultados anteriores, é notório que a Turma adota outro posicionamento, especialmente quanto a

divergência sobre os incisos declarados inconstitucionais. Sendo assim, em observância e respeito ao princípio do colegiado, continuaremos na análise da demanda.

Vale relembrar que a motivação para o cancelamento da isenção da entidade beneficente se deu em face do não cumprimento do requisito do inciso III do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 e correspondentes da legislação superveniente. Assim, está em discussão apenas a caracterização de violação ao art. 55, inciso III da Lei nº 8.212/91, **haja vista a cessão de mão de obra de empregados da Contribuinte – entidade de assistência social – ao Município de Campo Mourão.**

A fiscalização entendeu que a entidade realizava cessão de mão de obra onerosa em caráter não eventual alocando nesta atividade quase a totalidade de seus empregados, conforme se extrai do relatório fiscal a partir do item 108.

Por sua vez, a decisão de piso pautou seu posicionamento no Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social nº 3.272/2004, o qual possuía a seguinte ementa:

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 acidental 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.

Pois bem! Pela descrição das atividades relacionadas ao convênio objeto dos autos, é possível entender que a natureza das mesmas é assistencial. Nota-se que a fiscalização não rechaçou a natureza das atividades praticadas pela Recorrente.

Somando isso ao fato de que a Recorrente ser essencialmente uma entidade beneficente (até porque não está tendo sua isenção cancelada por falta de CEBAS ou Certificado de Utilidade Pública), conclui-se que a Recorrente realizava atividades de cunho assistencial, como preconiza o art. 55, inc. III da Lei nº 8.212/91. O problema, contudo, reside no fato de que a Recorrente estaria cedendo mão de obra indevidamente, haja vista que a cessão era predominante dentro das atividades da entidade, sendo realizada, portanto, de forma habitual.

De acordo com o Relatório Fiscal e trechos do parecer, verifica-se que a *ratio essendi* do entendimento que motivou o lançamento nesta parte está no fato de que a cessão de mão de obra, da forma como praticada pela Recorrente, acaba beneficiando apenas a entidade e o tomador dos serviços em detrimento das empresas que atuam no mesmo segmento, bem como da Seguridade Social, que deixa de receber as contribuições previdenciárias, embora deva assegurar os benefícios previdenciários dos empregados da entidade.

Embora seja possível entender as razões contidas no aludido Parecer, não se pode afirmar que a Recorrente estaria descumprindo o art. 55, inc. III da Lei nº 8.212/91, notadamente pelo fato de que a natureza de suas atividades é assistencial.

A referida Lei não traz qualquer requisito em relação à forma como devem ser realizadas as atividades de assistência social, se cabível a cessão de mão de obra ou não, ou se deve ser realizada de forma excepcional ou com participação da minoridade dos empregados.

Não se pode afirmar também que as atividades praticadas pela Recorrente acabam prejudicando as empresas do segmento, haja vista que os regimes jurídicos das empresas e entidades são totalmente distintos. Vale dizer que as entidades beneficentes, ao contrário das sociedades empresárias, devem seguir a risca um conjunto de regras muito mais rigoroso do que as demais sociedades, tendo, conseqüentemente, outros custos para a manutenção desse regime.

Além disso, a entidade beneficente não pode praticar atividades com fins lucrativos, o que acaba reduzindo o seu campo de atuação, fazendo com que ela se mantenha, em síntese, com doações ou com atividades de cunho social ligadas ao Poder Público, como faz a Recorrente.

Neste ponto, peço vênia para transcrever e adotar como razões de decidir, excertos do Acórdão n.º 9202-010.112, da lavra da Ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, os quais, s.m.j., transmitem o posicionamento majoritário da Turma quanto a decisão de STF e, especialmente, por tratar de caso “análogo” ao ora debatido, senão vejamos:

Em acórdão de embargos de declaração, o STF sanando erro material apontado no acórdão da ADI 2.028 ratificou a tese acima, tendo o acórdão de embargos recebido a seguinte ementa:

(...)

Na ocasião a Ministra Rosa Weber, radatora do acórdão de embargos, fez um digressão acerca de todas as ações julgadas em conjunto com a mesma temática, explicitando quais os dispositivos tiveram a constitucionalidade analisada por aquela Corte, vejamos:

(...)

Assim, da análise conjunta dos dispositivos concluiu o Supremo Tribunal Federal que a “lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da imunidade. Equacionou, ainda, a compreensão de que a lei ordinária pode normatizar “requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente”, desde que isso não se traduza em “interferência com o espectro objetivo das imunidades”, esta sim, matéria reservada à lei complementar”.

É fato que as citadas ações não se manifestaram sobre o mesmo conteúdo do objeto do presente recurso – cessão de mão de obra - e nem declararam a inconstitucionalidade do art. 55, inciso III da Lei n.º 8.212/91, a inconstitucionalidade no caso específico foi declarada em relação ao art. 1º da Lei n.º 9.732/98, assim sua abrangência não inviabiliza o lançamento ora enfrentado. Entretanto, embora não seja motivo suficiente para o cancelamento da imputação fiscal, fato é que a diretriz fixada pelo Supremo Tribunal Federal deve ser aplicada ao caso concreto e para tanto devemos verificar se há lei complementar limitando a aplicação do art. 195, §7º da Constituição Federal em razão da realização da cessão de mão de obra por entidade intitulada de assistência social, ou mesmo se tal situação representa conduta que viola aspecto procedimental para o exercício do direito constitucional.

No que tange a necessidade de edição de lei complementar para limitar o direito à imunidade, a jurisprudência deixa claro que a única norma hoje em vigor seria o art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN o qual dispõe:

(...)

No mais não nos parecer decorrer das normas do art. 14 do CTN a vedação quanto a cessão de mão de obra ou mesmo de realização de qualquer atividade remunerada por parte da entidade de assistência social.

Os juristas Ives Granda da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues De Souza, em parecer antigo – mas atual – intitulado “Imunidade de contribuições. Art. 195, §7º da CF. Fundação Privada. Entidade beneficente de assistência social nas áreas da saúde e educação. Atividade de cessão de mão-de-obra e prestação de serviços desenvolvida como meio de gerar recursos para manutenção e incremento dos fins institucionais. Não descaracterização de sua natureza assistencial. Art. 150, §4º da CF e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Inconstitucionalidade formal e material do parecer CJ nº 3.272”, publicado na Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTTS (Belo Horizonte, ano 2, jan/jun. 2008), bem nos ensina acerca das características de uma entidade sem fins lucrativos e quais são os seus propósitos de existência:

(...)

De fato não há como equiparar uma pessoa jurídica sem fins lucrativos com uma empresa cujo objetivo é o incremento patrimonial. As entidades de assistência social devem aplicar todo o seu superávit na prestação de serviços que atendam ao propósito para o qual foi criada, e para realização dessa condição não há na legislação qualquer vedação à remuneração, ainda que como contraprestação por serviços ofertados aos particulares.

Também os tribunais, sob outro viés, já enfrentaram essa temática. Por vezes já se manifestaram que as entidades imunes não perdem essa natureza no caso de receitas advindas da exploração do seu patrimônio ou de serviços, ou mesmo quando o bem não é utilizado diretamente pela entidade. É o caso dos “templos de qualquer natureza” quando exploram a atividade estacionamento concorrendo com a iniciativa privada ou mesmo quando obtém receita da locação de espaços, exige-se apenas que o fruto dessa exploração econômica seja integralmente aplicado “na manutenção dos seus objetivos institucionais”, nestas condições é mantida a não cobrança dos impostos.

Vejam algumas decisões:

Súmula 724 – STF

Enunciado

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

RE 308449 / DF - DISTRITO FEDERAL

Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE

Julgamento: 27/08/2002

EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes.

RE 144900 / SP - SÃO PAULO

Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO

Julgamento: 22/04/1997

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.

RE 391707 AgR / MG - MINAS GERAIS

Relator(a): Min. EROS GRAU

Julgamento: 31/05/2005

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINARIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. IMUNIDADE. Entidade de ensino e de assistência social sem fins lucrativos. Impostos. Imunidade tributária que abrange o patrimônio e a renda, ainda que advinda de seus bens dados em locação, porque destinada ao cumprimento da finalidade da instituição. Precedente do Tribunal do Pleno. Agravo regimental não provido.

Não estamos entrando no mérito da discussão sobre a adequação dos propósitos da imunidade e a interpretação dada pelos tribunais, o objetivo é esclarecer que o relevante para caracterização da entidade como sem fins lucrativos sempre foi o atendimento dos preceitos do art. 14 do Código Tributário Nacional e o qual exige, entre outros, apenas que os valores recebidos pela entidade sejam integralmente aplicados ao cumprimento da sua finalidade. Até o momento não há no Código Tributário Nacional ou em outra lei complementar qualquer impedimento para realização da cessão de mão de obra por entidades beneficentes.

Depreende-se dos excertos encimados que o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior a Lei nº 9.732/98 (afinal esta sim foi declarada inconstitucional por meio do ADI 2028), exige apenas que a entidade beneficente de assistência social “promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes” e, quanto a este ponto, inexistente nos autos qualquer imputação de violação ao requisito por parte da Recorrida.

Ademais, não nos parecer decorrer das normas do art. 14 do CTN a vedação quanto a cessão de mão de obra ou mesmo de realização de qualquer atividade remunerada por parte da entidade de assistência social.

Dessa forma, entendo que o presente lançamento tributário deve ser declarado improcedente, sendo desnecessário tecer maiores considerações sobre os demais argumentos ventilados na peça recursal.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira