



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.722201/2017-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.977 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente FUNDACAO ARAUCARIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. COLOCAÇÃO DE TRABALHADORES À DISPOSIÇÃO DO CONTRATANTE. NECESSIDADE PERMANENTE, CARACTERIZAÇÃO.

A colocação de trabalhadores à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros por ele designados, para execução de atividades que se constituam em necessidade permanente do tomador, é suficiente para caracterizar a ocorrência de cessão de mão-de-obra, independentemente do fato dos obreiros terem estado subordinados ao contratante.

ENTIDADES ISENTAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA EM CARÁTER HABITUAL. TRABALHADORES CEDIDOS EM NÚMERO SIGNIFICATIVO. DESVIO DE FINALIDADE. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.

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 dos total de empregados da entidade isenta

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira (relator) que dava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

FUNDACAO ARAUCARIA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 04-47.042/2018, às e-fls. 3.205/3.214, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente às contribuições sociais correspondentes a parte da empresa, SAT e as destinadas aos TERCEIROS, em relação ao período de 01/2012 a 12/2015, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 2.978/3.031, consubstanciado no lançamento em epígrafe.

A Autuada encontrava-se, no período de apuração, formalmente isenta das contribuições sociais, em razão da concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social-CEBAS, expedida pelo Ministério da Saúde.

Entretanto, no curso da ação fiscal, foram constatados fatos motivadores da suspensão da sua isenção/imunidade tributária.

Afirma a autoridade autuante que a entidade não cumpria os requisitos legais necessários ao gozo da isenção/imunidade, incorrendo em desvio de finalidade ao prestar serviços mediante cessão de mão de obra a diversos municípios, com o intuito de beneficiá-los, sendo que a receita obtida não era aplicada em seus objetivos. Desta forma, concluiu que não foram cumpridos os requisitos constantes do inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), bem como, do inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/09.

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

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. 3.235/3.282, 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, motivo pelo qual adoto o relato da decisão de piso:

1 – Após a promulgação da CF e implementação do SUS, houve uma queda acentuada na remuneração pelos serviços prestados na área de saúde - outrora pagos pelo extinto INAMPS. O achatamento da tabela do SUS obrigou-a a prestar outros serviços, além dos de internação hospitalar. Diante disso, a Impugnante optou por prestar serviços

remunerados a Municípios, nas áreas do seu estatuto: saúde, assistência social e educação.

2 – O termo "entidades filantrópicas" está na CF, com autorização para participar, de forma complementar, do sistema único de saúde, com preferência, conforme § 1º do seu artigo 199. Assim, não se pode afirmar que a prestação de serviços de saúde feita pela Impugnante para os Municípios é ilegal ou inconstitucional.

3 – Se fosse ilegítimo uma entidade imune prestar serviços de saúde a entes federativos, usufruindo de sua imunidade, não existiria essa previsão na Constituição Federal.

4 – Ao contrário do que afirma o autuante, a Impugnante aplica, integralmente no país, os seus recursos, na manutenção dos seus objetivos institucionais, conforme comprovam seus balanços.

5 – A forma de prestação de serviços pela Impugnante não se enquadra como cessão de mão de obra.

6 – A Lei 12.101 faculta à Impugnante a atuação nas áreas de educação, saúde e assistência social.

7 – Se fosse proibido atividades econômicas às entidades certificadas, a Constituição Federal vedá-las-ia.

8 – A diferença entre ceder mão de obra e prestar serviços consiste na essência da contratação e de como o serviço é prestado, com aferição *in loco*, para saber se houve cessão de empregados para o Município. Há que se verificar se estes agem sob ordens do Município e se há subordinação entre eles e servidores municipais e, ainda, se quem coordena os serviços é o Município ou a Impugnante. Taxar de cessão de mão de obra toda prestação de serviços é acabar com o conceito de prestação de serviços.

9 – A autuação ora impugnada decorre de uma presunção de que todo contrato de prestação de serviços é fraudulento. No entanto, tratam-se de contratos públicos, com presunção de validade e eficácia, sendo que o ônus da prova em contrário cabe a quem autua.

10 – Nenhum contrato firmado pela Impugnante prevê simplesmente a alocação de pessoal em uma área ou órgão público mediante remuneração. São, portanto, contratos de prestação de serviços.

11 – Serviço de saúde não pára. Assim, todo serviço de saúde é contínuo, portanto o argumento de ser o serviço não esporádico não pode ser utilizado.

12 – A Impugnante nunca emprestou seu nome, assinando a carteira de trabalho de pessoas que, em realidade mantém com o município uma relação de emprego disfarçada. Concorde que uma Entidade Beneficente de Assistência Social, imune às contribuições sobre a folha de pagamento, não pode prestar-se a isso.

13 - Uma relação de emprego se caracteriza por subordinação, onerosidade, não eventualidade e pessoalidade. (art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas).

Nos contratos firmados com os Municípios para a prestação de serviços de saúde e gestão desses serviços não há subordinação nem pessoalidade entre os empregados da Fundação e os Municípios.

14 – A configuração da cessão de mão de obra necessita que o empregado da cedente fique à disposição da empresa contratante, ou seja, recebendo ordens desta, como se fosse seu empregado. Nos contratos firmados pela Impugnante, não há cessão de mão de obra, mas prestação de serviços com utilização de mão de obra própria (ou poucos terceirizados em áreas que não há empregados-médicos), cujo serviço é prestado em locais indicados pelos Municípios.

15 – Quanto à acusação de falta de aplicação dos recursos na atividade fim, não há apontamento contábil mostrando desvio ou aplicação de recursos fora das suas atividades. Os seus objetivos são atuar na educação, saúde e assistência social. Não há prova de falta de aplicação dos recursos na manutenção dos seus objetivos

institucionais. Portanto, não houve infração ao disposto no art. 14, II, do Código Tributário Nacional, nem ao disposto no art. 29, II, da Lei 12.101.

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.

É o relatório.

Voto Vencido

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 01/2012 a 12/2015, deixou de observar os pressupostos legais para fruição de aludido benefício fiscal, inscritos nos seguintes dispositivos legais (vide relatório fiscal):

Nesse tópico serão relatados os fatos apurados pela fiscalização que ensejaram a suspensão da imunidade/isenção das contribuições destinadas à seguridade social pelo não cumprimento do disposto no inciso II do art. 14 do CTN e do inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/09, em razão da cedência habitual e onerosa de mão de obra por parte da Fundação para municípios.

Apesar de imputar o cancelamento da imunidade aos dispositivos encimado, observa-se de todo o relato fiscal que o ponto nodal da demanda foi a questão da “eventual” impossibilidade de cessão de mão-de-obra pela Fundação para com os Municípios, de acordo com o Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004, senão vejamos:

A prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra por parte da Fundação também caracteriza afronta ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, à semelhança do que constava do antigo inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja redação veio a ser aprimorada pelo legislador ao mencionar aplicação não só de eventual superávit e rendas, mas também de “recursos” de forma abrangente, termo esse que já constava inclusive no inciso II do art. 14 do CTN. Por recursos pode-se entender a mão-de-obra da entidade que, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade

(...)

A imunidade/isenção outorgada pela CF não teve a finalidade de obtenção de recursos por parte das entidades e sim de deixar de cobrar contribuições sociais sobre a remuneração dos segurados que laboram na entidade beneficente.

Os recursos para viabilizar a existência das entidades beneficentes de assistência social não podem decorrer de evasão fiscal, de burla ao preceito constitucional que atribui a toda sociedade o custeio da seguridade social, somente desonerando as entidades beneficentes de assistência social, não as demais, tomadoras da mão de obra, o que implicaria prejuízo generalizado e afronta ao critério atuarial imperante na previdência social.

A entidade, ao ceder trabalhadores desonerados em virtude de imunidade/isenção, não contribui para a seguridade social, embora esses trabalhadores fruirão dos benefícios previdenciários sem nada ofertar em contrapartida, senão uma mão de obra barata, em decorrência da desoneração, mesmo atuando na área da saúde, beneficiando efetivamente os municípios.

(...)

Para fundamentar como desvio de finalidade a cessão habitual de mão de obra por parte da Fundação, utilizou-se no presente caso dos argumentos do Parecer/CJ/MPS nº 3.272/2004, elaborado pela Consultoria Jurídica – CJ do Ministério da Previdência Social – MPS.

Esse Parecer procurou demonstrar a finalidade do dispositivo constitucional que outorgou a imunidade/isenção das contribuições sociais (§ 7º do art. 195 da CF).

Citado parecer foi aprovado mediante despacho de 16/07/2004 pelo Ministro da Previdência Social, portanto é uma norma complementar à Lei nº 8.212, de 24/07/1991, nos termos do inc. I do caput do art. 100 do CTN.

O Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04 foi publicado no Diário Oficial da União no dia 21/07/2004 e encontra-se disponível para consulta pública no Sistema de Informações Jurídico Tributárias – SIJUT do sítio da RFB na internet.

O inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457/2007 manteve a vigência dos atos normativos e administrativos editados pelo Ministério da Previdência Social relativos à administração das contribuições previdenciárias, enquanto não modificados pela Receita Federal do Brasil, de forma que a RFB permanece vinculada ao entendimento exarado por meio do Parecer aprovado pelo ministro da Previdência Social até que outra posição venha a ser adotada expressamente.

As orientações contidas no Parecer/CJ nº 3.272 continuam aplicáveis após a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009, que sucedeu a Lei nº 8.212/1991 na regulamentação da isenção (imunidade) das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social prevista no § 7º, do art. 195 da CF. Esse é o entendimento da RFB e tem sido utilizado na análise de soluções de consulta recentes. Cita-se como exemplo a Solução de Consulta nº 37 da Cosit, cuja ementa encontra-se disponível no sítio da RFB na internet.

Da leitura do texto do Parecer é possível concluir que o entendimento foi no sentido de que a prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra é incompatível com a execução de atividade assistencial. Essa prática afrontaria o inciso III e também o inciso V do art. 55 da lei nº 8.212/1991, conforme entendimento constante do item 22 do Parecer/CJ/MPS 3.272/04.

(...)

Tem-se, portanto, por meio da realização de cessão de mão-de-obra habitual e onerosa fora dos padrões delimitados pelo Parecer, afronta a requisito material de isenção, o que deve ensejar lavratura do auto de infração relativo ao período em que se verificou a infringência ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, com a automática suspensão da isenção, nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei.

(grifo nosso)

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 pelos mesmos fundamentos, senão vejamos:

Conforme detalhamento dos fatos, item 2.3.4 do Relatório Fiscal, fls. 2978/3031, ficou demonstrado que a Fundação, durante o período fiscalizado, exerceu a atividade de prestação de serviços mediante cessão onerosa de mão de obra a diversos municípios e consórcios intermunicipais, com o propósito de beneficiá-los, o que caracteriza desvio de finalidade dos seus recursos, distanciando-se da filantropia e infringindo, assim, ao inciso II do artigo 14 do CTN e ao inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/09.

Os dispositivos legais infringidos estabelecem que a entidade beneficente fará jus a imunidade/isenção desde que aplique suas rendas e seus recursos no desenvolvimento e manutenção de seus objetivos institucionais. A mão de obra, como um dos recursos da entidade, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade institucional.

O Parecer CJ/MPS 3.272/04 determina que somente poderão realizar cessão de mão de obra, sem perder a isenção, as entidades que atendam dois critérios: caráter acidental da cessão onerosa de mão de obra e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

Vê-se que a Fundação não observou esses dois critérios, visto que foram celebrados muitos contratos de prestação de serviços, com diversos municípios, abrangendo todo o período fiscalizado, e os trabalhadores cedidos, contratados pela Fundação especificamente para esse fim, corresponderam a mais de 70% do total de trabalhadores registrados em folha de pagamento, conforme Relatório Fiscal.

O Parecer CJ/MPS 3272/04, aprovado mediante despacho de 16 de julho de 2004 pelo Ministro da Previdência Social, é dotado de força vinculante para os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas consoante o artigo 42 da Lei Complementar nº 73/93.

A sua vigência foi mantida em conformidade com o inciso III do artigo 48 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, segundo o qual, enquanto não modificados pela RFB Receita Federal do Brasil, fica mantida a vigência dos atos normativos e administrativos editados pelo Ministério da Previdência Social, relativos à administração das contribuições previdenciárias.

(...)

A caracterização da cessão de mão de obra, ao contrário do que afirma a recorrente, independe do fato dos trabalhadores serem diretamente dirigidos pelo tomador de serviços, mas decorre da utilização dessa força de trabalho para realizar, na sede da contratante ou em local por ela designado, atividades que constituem em necessidade contínua da contratante.

A atuada colocava trabalhadores em locais definidos pelas contratantes para atuar em atividades que consistiam em necessidade permanente destas.

Ademais, a decisão de piso corroborou a acusação fiscal em relação a impossibilidade da cessão de mão-de-obra pela entidade beneficente nos termos do Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004.

Vale relembrar que a motivação para o cancelamento da isenção da entidade beneficente se deu em face do não cumprimento do requisito do inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, **haja vista a cessão de mão de obra de empregados da Contribuinte – entidade de assistência social – aos Municípios contratantes.**

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.

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. 29, inc. II da Lei nº 12.101/09. 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 disposto no art. 29, inc. II da Lei nº 12.101/09, notadamente pelo fato de que a natureza de suas atividades é assistencial, bem como não esteja aplicando sua renda nos devidos fins.

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, consequentemente, 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 vênica para transcrever e adotar como razões de decidir, excertos do Acórdão nº 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, radadora 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 nº 8.212/91, a inconstitucionalidade no caso específico foi declarada em relação ao art. 1º da Lei nº 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 – RDTS (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 entidade 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.

Vejamos 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 EXTRAORDINÁRIO. 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.

Neste sentido inclusive, esta Colenda Turma já analisou a matéria e chegou na mesma conclusão, conforme observa-se do Acórdão nº 2401-010.349, cuja ementa transcrevo:

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.

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

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, Redator Designado.

Nas discussões do litúgio encartado nos presentes autos, após refletir acerca das considerações trazidas pelo conselheiro relator, formei convicção de que a autuação empreendida pela fiscalização mostra-se escoreita, conforme abaixo explicitado.

Para iniciarmos a análise dos motivos determinantes da autuação, entendo relevante relembrarmos alguns excertos do Relatório Fiscal, com destaque aos pontos mais relevantes para a compreensão da lógica e dos motivos da autuação (fls. 2.978 a 3.032):

A prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra por parte da Fundação também caracteriza afronta ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, à semelhança do que constava do antigo inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja redação veio a ser aprimorada pelo legislador ao mencionar aplicação não só de eventual superávit e rendas, mas também de “recursos” de forma abrangente, termo esse que já constava inclusive no inciso II do art. 14 do CTN. Por recursos pode se entender a mão-de-obra da entidade que, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade. Trata-se de requisito material de isenção sendo descumprido.

(...)

Os recursos para viabilizar a existência das entidades beneficentes de assistência social não podem decorrer de evasão fiscal, de burla ao preceito constitucional que atribui a toda sociedade o custeio da seguridade social, somente desonerando as entidades beneficentes de assistência social, não as demais, tomadoras da mão de obra, o que implicaria prejuízo generalizado e afronta ao critério atuarial imperante na previdência social.

A entidade, ao ceder trabalhadores desonerados em virtude de imunidade/isenção, não contribui para a seguridade social, embora esses trabalhadores fruiam dos benefícios previdenciários sem nada ofertar em contrapartida, senão uma mão de obra barata, em decorrência da desoneração, mesmo atuando na área da saúde, beneficiando efetivamente os municípios.

Cumprir destacar que, com a cessão de mão de obra, a obtenção de recursos por parte da Fundação deixou de ser problema. O problema da Fundação, a partir de então, é aplicar bem tamanha quantidade de recursos.

Os municípios, por sua vez, se beneficiam recebendo indiretamente a imunidade/isenção das contribuições sociais sobre a mão de obra contratada por meio da Fundação. Ou seja, ambos saem ganhando às custas da evasão fiscal.

Na tabela a seguir, está demonstrada a tributação, parte previdenciária, de uma entidade beneficente de assistência social imune/isenta de contribuições sociais e dos municípios:

TRIBUTOS	Entidade Imune/Isenta	Município SEM intermediação de entidade imune/isenta	Município COM intermediação de entidade imune/isenta
Contribuição Patronal (20%) - Incisos I e III, art. 22, da Lei 8.212/91	Isenta	Contribui	Isenção Indireta
SAT/GILRAT (1%, 2% ou 3%) - Inciso II, art. 22, da Lei 8.212/91	Isenta	Contribui	Isenção Indireta
Adicional do SAT/GILRAT (6%, 9% ou 12%)	Isenta	Contribui	Isenção Indireta

(...)

A Fundação por meio da cessão de mão de obra está se desviando de suas finalidades aplicando seu recurso de mão de obra para beneficiar os municípios com a imunidade/isenção que foi outorgada apenas à entidade beneficente, mesmo que sob a alegação de uma forma de obtenção de recursos para viabilizar sua existência. A Fundação objetiva o lucro/superávit nas operações envolvendo cessão de obra aos municípios, como será visto mais adiante.

Esse procedimento desrespeita o princípio constitucional da livre concorrência, visto que a Fundação oferece seus serviços a menor custo, em razão da imunidade/isenção das contribuições sociais.

No caso dos municípios contratantes, ocorre ainda o descumprimento ao princípio do concurso público, posto que os empregados cedidos desempenham atividades típicas de servidores municipais, como se verá mais adiante neste relatório, na análise específica dos contratos e demais elementos de prova.

Ao todo, **foram celebrados 71 (setenta e um) contratos de prestação de serviços, envolvendo cessão onerosa de mão de obra, entre a Fundação e 23 (vinte e três) municípios ou consórcios intermunicipais do Rio Grande do Sul**, abrangendo o período fiscalizado, os quais serão detalhados mais adiante.

Ressalta-se que a prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra caracteriza afronta ao inciso II do art. 14 do CTN e ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, pois a mão de obra também é um recurso da Fundação que, ao ser cedida com a transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade.

(...)

Os contratos tinham por objeto a prestação de serviços nas áreas de saúde, assistência social, educação e outros, com a contratação pela Fundação e cessão aos municípios dos mais variados profissionais, tais como: médicos, odontólogos, enfermeiros, técnicos de enfermagem, agentes comunitários de saúde, professores, motoristas, psicólogos, assistentes sociais, nutricionistas, fonoaudiólogos, eletricitas, vigilantes, cozinheiros/assistentes de cozinha, técnicos/auxiliares em geral, servidores administrativos, e vários outros. A relação completa dos trabalhadores cedidos pela Fundação, por município tomador, está detalhada em planilha anexa a este relatório e foi extraída dos arquivos da Folha de Pagamento fornecidos pela Fundação (Anexo VI).

Analizando a documentação apresentada durante a ação fiscal, bem como os registros contábeis da Fundação, verifica-se que esses contratos caracterizam cessão onerosa de mão de obra pela Fundação aos tomadores de serviços, os municípios.

Os contratos de prestação de serviços entregues durante a ação fiscal foram celebrados a partir do ano de 2008, com diversos municípios, abrangendo todo o período fiscalizado, sendo que vários desses contratos foram prorrogados sucessivamente por meio de termos aditivos, caracterizando a cessão habitual de mão de obra e a falta de aplicação de seus recursos (mão de obra) na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da Fundação, caracterizando desvio de finalidade.

(...)

Como os trabalhadores foram contratados especificamente para serem cedidos a cada município, os trabalhadores já alocados em atividades assistenciais da Fundação, a princípio, não foram deslocados para cessão de mão de obra aos municípios.

O caráter lucrativo da cessão de mão de obra, por sua vez, é facilmente verificado pois para cada município há um resultado positivo/lucro decorrente dos contratos celebrados. Os valores de lucro bruto estão informados na planilha “Resultados por Ano” entregue pela Fundação em 09/05/2017 em resposta ao item 3 do Termo de Intimação nº 03. Na planilha, estão informadas as receitas, os custos e os saldos (lucro bruto) obtidos com a cessão de mão de obra por município. Os valores estão devidamente registrados na contabilidade da Fundação.

(...)

Nesse aspecto, **analisando as folhas de pagamento e as informações declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP, é possível verificar que a prestação de serviços aos municípios, por meio da cessão onerosa de mão de obra, passou a ser a atividade primordial da Fundação,** conforme segue.

A Fundação possui cinco estabelecimentos ativos, sendo: sede, na qual estão alocados trabalhadores que atuam na administração da Fundação e trabalhadores que prestam serviços a diversos municípios; Hospital São José, CNPJ 96.704.333/0004-13,

localizado no município de São José do Ouro; Hospital São Paulo, CNPJ 96.704.333/0010-61, localizado no município de Lagoa Vermelha; Instituto da Criança e do Adolescente de São José do Ouro, CNPJ 96.704.333/0005-02, que atende crianças carentes e no qual estão alocados funcionários que prestam serviços ao município de Bento Gonçalves; e a filial de Bento Gonçalves, CNPJ 96.704.333/00012-23, aberta em 2014 e que passou a alocar trabalhadores cedidos ao município de Bento Gonçalves a partir da competência 08/2014.

Segue quadro quantitativo do total de segurados empregados e contribuintes individuais por estabelecimento, no período fiscalizado:

Estabelecimento	Jan 2012	Dez 2012	Jan 2013	Dez 2013	Jan 2014	Ago 2014	Dez 2014	Jan 2015	Dez 2015
96.704.333/0001-70	225	233	244	252	258	251	249	246	152
96.704.333/0004-13	57	54	54	61	61	68	73	75	69
96.704.333/0005-02	625	536	331	764	742	589	336	319	9
96.704.333/0010-61	129	127	120	147	143	158	169	161	141
96.704.333/0012-23	0	0	0	0	0	35	91	112	409
TOTAL	1036	950	749	1224	1204	1101	918	913	780

No quadro a seguir estão relacionados os quantitativos de trabalhadores, segurados empregados e contribuintes individuais, cedidos pela Fundação aos municípios:

Estabelecimento Cedente	Quantidade de Segurados Empregados e Contribuintes Individuais Cedidos								
	Jan 2012	Dez 2012	Jan 2013	Dez 2013	Jan 2014	Ago 2014	Dez 2014	Jan 2015	Dez 2015
96.704.333/0001-70	194	209	216	211	218	213	208	204	96
96.704.333/0005-02	612	525	320	748	727	576	323	307	1
96.704.333/0012-23	0	0	0	0	0	34	76	96	391
TOTAL Trabalhadores Cedidos	806	734	536	959	945	823	607	607	488
% Cessão Mão de Obra	77,80	77,26	71,56	78,35	78,49	74,75	66,12	66,48	62,56

Totalizando-se os trabalhadores alocados nos municípios e comparando-se com o total de segurados declarados pelo contribuinte em GFIP, verifica-se que a cessão onerosa de mão de obra correspondeu em média a 73% do total de contribuintes declarados pela Fundação.

Esses percentuais indicam que a prestação de serviços aos municípios, por meio da cessão onerosa de mão de obra, passou a ser a atividade primordial da Fundação, situação para a qual houve alerta no item 47 do Parecer/CJ/MPS 3.272/04.

Também é possível comparar o total da remuneração paga aos trabalhadores a serviço dos municípios com o total da remuneração paga ao conjunto total de trabalhadores da Fundação, por meio dos dados declarados em GFIP.

No quadro abaixo, consta a remuneração anual referente a todos os segurados empregados e contribuintes individuais por estabelecimento, no período fiscalizado:

Estabelecimento	Base de Cálculo – Empregados e Contribuintes Individuais			
	2012	2013	2014	2015
96.704.333/0001-70	6.100.961,37	7.506.822,35	8.851.456,92	6.639.468,56
96.704.333/0004-13	1.108.851,29	1.249.446,23	1.635.407,47	1.931.371,84
96.704.333/0005-02	16.480.827,84	16.341.213,29	15.994.046,33	1.224.621,63
96.704.333/0010-61	2.290.051,80	2.816.289,90	4.035.936,53	4.539.076,74
96.704.333/0012-23	-	-	1.199.435,60	14.783.907,69
TOTAL	25.980.692,30	27.913.771,77	31.716.282,85	29.118.446,46

No quadro a seguir estão relacionados os valores pagos aos trabalhadores, segurados empregados e contribuintes individuais, cedidos pela Fundação aos municípios:

Estabelecimento	Base de Cálculo – Empregados e Contribuintes Individuais			
	2012	2013	2014	2015
96.704.333/0001-70	4.904.618,10	6.032.500,39	7.108.957,08	4.609.727,77
96.704.333/0005-02	16.316.320,91	16.106.510,63	15.762.284,32	1.093.744,66
96.704.333/0012-23	-	-	1.199.435,60	14.462.444,78
TOTAL	21.220.939,01	22.139.011,02	24.070.677,00	20.165.917,21
% Cessão Mão de Obra	81,68	79,31	75,89	69,25

Confrontando-se os valores das remunerações pagas aos trabalhadores a serviço dos municípios com as remunerações totais pagas aos trabalhadores da Fundação verificou-se que **a cessão onerosa de mão de obra representou em média 77% da folha de pagamento entre as competências 01/2012 a 12/2015.**

Esses percentuais da remuneração total dos trabalhadores a serviço dos municípios indicam que a cessão onerosa de mão de obra aos municípios passou a ser a atividade primordial da entidade, situação para a qual houve alerta no item 47 do Parecer/CJ/MPS 3.272/04. Também são suficientes para comprovar o quarto fator listado no item 43 do Parecer/CJ/MPS 3.272/04 para vedação da cessão onerosa de mão de obra, que é o aspecto não subsidiário desta atividade.

(...)

Conforme já informado, **o caráter oneroso da cessão de mão de obra é facilmente verificado pois para cada município há um saldo positivo correspondente ao lucro/resultado bruto, visto que a Fundação objetivou lucro nos contratos de prestação de serviços celebrados com os municípios.** Os valores de resultado bruto podem ser verificados na planilha “Resultados por Ano” entregue pela Fundação em 09/05/2017 em resposta ao item 3 do Termo de Intimação nº 03. Na planilha, estão informadas as receitas, os custos e os saldos obtidos com a cessão de mão de obra por município. O resultado apresentado para cada município (saldos) corresponde ao lucro bruto nos contratos de prestação de serviços, ficando demonstrado o caráter lucrativo da cessão de mão de obra.

(...)

O lucro/superávit obtido pela Fundação nos contratos realizados com os municípios também está bem claro nos Relatórios de Atividades apresentados pela Entidade em atendimento à intimação contida no TIF nº 03. No capítulo relativo às Atividades de Sustentabilidade desses Relatórios estão transcritas as informações de receitas, custos, despesas e resultados, extraídas da contabilidade, especificamente em relação aos contratos de prestação de serviços envolvendo cessão de mão de obra aos municípios.

A Fundação apresentou lucro líquido/superávit de valores expressivos com esses contratos, em todos os anos-calendário fiscalizados, conforme informações contidas nos Relatórios de Atividades da Entidade, citados no parágrafo anterior:

Ano	Receita Bruta – R\$	Lucro Líquido/Superávit – R\$
2012	35.822.488,10	3.481.561,41
2013	37.262.264,02	2.323.183,78
2014	40.398.008,16	1.911.374,19
2015	36.586.740,01	2.058.232,59

(...)

Conclusão

Diante do exposto, **restou comprovado que a Fundação Araucária exerceu de forma primordial durante o período fiscalizado a atividade de prestação de serviços mediante cessão onerosa de mão de obra a diversos municípios e consórcios intermunicipais. O fato de a entidade prestar serviço mediante cessão de mão de obra de forma habitual e onerosa é indicativo de que houve desvio de finalidade dos recursos da Fundação, com infringência ao inciso II, do art. 14, do CTN, e ao inciso II, do art. 29, da Lei nº 12.101/09.**

O inciso II, art. 14, do CTN, e o inciso II, art. 29, da Lei nº 12.101/09 estabelecem que a entidade beneficente fará jus a imunidade/isenção desde que aplique suas rendas e seus recursos no desenvolvimento e manutenção de seus objetivos institucionais. **A mão de obra, como um dos recursos da entidade, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade institucional.**

O Parecer/CJ/MPS 3.272/04 determina que somente poderão realizar cessão de mão de obra, sem perder a isenção, as entidades que atendam dois critérios: caráter acidental da cessão onerosa de mão de obra e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

Conforme detalhado anteriormente, **a Fundação não observou esses dois critérios, visto que foram celebrados vários contratos de prestação de serviços com diversos municípios, abrangendo todo o período fiscalizado e os trabalhadores cedidos, contratados pela Fundação especificamente para esse fim, corresponderam a mais de 70% do total de trabalhadores registrados em folha de pagamento, conforme já exposto.**

Assim, cumpre suspender a isenção/imunidade das contribuições para a seguridade social no período de 01/2012 a 12/2015, pois houve flagrante desvio de finalidade na aplicação dos recursos da Fundação, com base no inciso II, art. 14, do CTN, e o inciso II, art. 29, da Lei nº 12.101/09. (g.n.)

Com base na extensa, mas assaz necessária transcrição supra, é possível apreender-se qual foi a lógica da autuação: a fiscalização entende que a Fundação Araucária agiu com desvio de finalidade, pois empregou a maior parte de seus recursos humanos na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, transferindo a terceiros o benefício fiscal a que faz jus. Assim, teria descumprido o requisito previsto no inciso II do artigo 14 do Código Tributário Nacional, que condiciona a fruição da imunidade à aplicação integral no Brasil dos recursos obtidos pelas entidades beneficentes de assistência social na manutenção de seus objetivos institucionais.

A detida análise realizada pela fiscalização em relação aos contratos celebrados pela empresa autuada reforça que o escopo das contratações residia na cessão da mão de obra, restando resumidas, no quadro infra, as observações da fiscalização em relação a cada contrato:

Município contratante	Características do contrato
André da Rocha	• Prestação de serviços em saúde para atendimento ao programa federal Saúde da Família – PSF • Disponibilização habitual de um médico clínico geral, havendo a subcontratação de três profissionais médicos mediante cessão de mão de obra • Existência de caráter lucrativo

Município contratante	Características do contrato
Bento Gonçalves	• Atividades de educação, assistência à saúde e assistência social • A contratação envolve a cessão de agentes comunitários de saúde e agentes de endemia (<i>é vedada a contratação indireta destes profissionais desde 14 de fevereiro de 2006, por força do artigo 2º da Emenda Constitucional nº. 51</i>) • Utilização das instalações físicas do município, restando à Fundação Araucária apenas a cessão dos profissionais • Dotação orçamentária afeta ao pagamento de locação de mão de obra (<i>dotação orçamentária nº. 3.3.90.37.00000000</i>) • As contratações chegaram a abranger todas as atividades da Secretaria de Educação, o que evidenciaria a negativa de contratação de tais profissionais por meio de concursos públicos • Existência de caráter lucrativo
Bom Jesus	• Atividades de assistência à saúde, incluindo atividades de apoio (vigilantes) • A contratação envolve a cessão de agentes comunitários de saúde (<i>é vedada a contratação indireta destes profissionais desde 14 de fevereiro de 2006, por força do artigo 2º da Emenda Constitucional nº. 51</i>) • Dotação orçamentária afeta ao pagamento de locação de mão de obra (<i>dotação orçamentária nº. 3.3.90.37.00000000</i>) • Existência de caráter lucrativo
Cacique Doble	• Atividades na área de saúde (<i>Programa de Saúde da Família e outros programas oficiais</i>) • Contratos envolvem a disponibilização de profissionais (<i>cessão de mão de obra</i>) • Dotação orçamentária afeta ao pagamento de locação de mão de obra (<i>dotação orçamentária nº. 3.3.90.37.00000000</i>) • A contratação envolve a cessão de agentes comunitários de saúde e agentes de endemia (<i>é vedada a contratação indireta destes profissionais desde 14 de fevereiro de 2006, por força do artigo 2º da Emenda Constitucional nº. 51</i>) • Existência de caráter lucrativo

Município contratante	Características do contrato
Campestre da Serra	• Atividades na área de saúde (<i>programa Estratégia de Saúde da Família</i>) • Contratação envolve a disponibilização de profissionais (<i>cessão de mão de obra</i>) • Existência de caráter lucrativo
Caseiros	• O contrato envolve a cessão de médicos • Existência de caráter lucrativo
Consisa VRT	• Prestação de serviços junto ao SAMU • Os profissionais teriam ficado à disposição do contratante (<i>cessão de mão de obra</i>) • Existência de caráter lucrativo
Consórcio Cisvale	• Prestação de serviços junto ao SAMU • Os profissionais teriam ficado à disposição do contratante (<i>cessão de mão de obra</i>) • Há várias disposições contratuais que reforçam a ideia de que os serviços foram prestados mediante cessão de mão de obra • Teria havido a subcontratação de empresas de serviços médicos, permitindo o vínculo indireto de tais empresas com o consórcio intermunicipal • Existência de caráter lucrativo
Farroupilha	• Prestação de serviços de limpeza, conservação, atividades gerais e afins, em prédios públicos do município, sendo evidente a cessão de mão de obra • A Fundação Araucária é contratada como mera prestadora de serviços • Existência de caráter lucrativo
Fazenda Vilanova	• Prestação de serviços na área de saúde mediante cessão de mão de obra • Teria havido a subcontratação de empresas de serviços médicos, permitindo o vínculo indireto de tais empresas com o município • Existência de caráter lucrativo

Município contratante	Características do contrato
Garibaldi	• Cessão de profissionais médicos, sendo definido, em contrato, a carga horária máxima mensal • Teria havido a subcontratação de profissionais médicos, permitindo o vínculo indireto de tais trabalhadores com o município • Existência de caráter lucrativo
Lagoa Vermelha	• Prestação de serviços na área de saúde mediante cessão de mão de obra • Há previsão contratual expressa de quais os trabalhadores deveriam ser disponibilizados, o que evidenciaria a cessão de mão de obra • Teria havido a subcontratação de profissionais por meio de clínicas médicas e profissionais médicos autônomos, permitindo o vínculo indireto das clínicas e dos profissionais com o município • Existência de caráter lucrativo
Machadinho	• Prestação de serviços na área de saúde mediante cessão de mão de obra • Definição de parâmetros salariais • Existência de caráter lucrativo
Monte Alegre dos Campos	• Prestação de serviços na área de saúde mediante cessão de mão de obra (<i>Programa de Saúde da Família</i>) • Existência de caráter lucrativo
Nova Bassano	• Prestação de serviços na área de saúde mediante cessão de mão de obra (<i>Programa Estratégia Saúde da Família</i>) • Teria havido a subcontratação de profissionais por meio de clínicas médicas, permitindo o vínculo indireto das clínicas e dos profissionais com o município • Existência de caráter lucrativo
Paim Filho	• Prestação de serviços na área de saúde e assistência social mediante cessão de mão de obra • Há contratos com menção dos valores a serem pagos mensalmente aos trabalhadores cedidos • Existência de caráter lucrativo

Município contratante	Características do contrato
Poço das Antas	• Execução de serviços na área da saúde, complementando o atendimento de saúde no município exclusivamente aos usuários do Sistema Único de Saúde-SUS, dentro do programa Estratégia de Saúde da Família-ESF • Previsão de que os serviços seriam prestados mediante cessão de mão de obra • Existência de caráter lucrativo
Santo Expedito do Sul	• Execução de serviços de saúde mediante cessão de mão de obra • A contratação envolve a cessão de agentes comunitários de saúde e agentes de endemia (<i>é vedada a contratação indireta destes profissionais desde 14 de fevereiro de 2006, por força do artigo 2º da Emenda Constitucional nº. 51</i>) • Teria havido a subcontratação de contribuintes individuais, permitindo o vínculo indireto destes profissionais com o município • Existência de caráter lucrativo
São João da Urtiga	• Cessão de nutricionista e psicólogo • Existência de caráter lucrativo
São José do Ouro	• Execução de serviços de saúde mediante cessão de mão de obra • Teria havido a subcontratação de profissionais por meio de clínicas médicas, permitindo o vínculo indireto das clínicas e dos profissionais com o município • Existência de caráter lucrativo
São Leopoldo	• Serviços de assessoria comunitária no âmbito do PAC (<i>disponibilização de 10 assessores, sendo evidente a cessão de mão de obra</i>), serviços na área socioambiental (<i>disponibilização de equipe para prestar os serviços</i>) e serviços ligados à regularização fundiária (<i>disponibilização de equipe para prestar os serviços</i>) • Teria havido a subcontratação de profissionais, permitindo o vínculo indireto deles com o município • Existência de caráter lucrativo

Município contratante	Características do contrato
Serafina Corrêa	• Contratação e a cessão pela Fundação de quatorze profissionais de diversas áreas médicas, ficando bem clara a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra já na cláusula primeira do contrato • Dotação orçamentária afeta ao pagamento de locação de mão de obra (<i>dotação orçamentária nº. 3.3.90.37.00000000</i>) • Teria havido a subcontratação de profissionais por meio de clínicas médicas, permitindo o vínculo indireto das clínicas e dos profissionais com o município • Existência de caráter lucrativo
Teutônia	• Prestação de serviços mediante cessão de mão de obra na área de saúde, especialmente no que toca à gestão e execução das atividades e serviços de assistência à saúde • Existência de caráter lucrativo

Importante frisar o cuidado da fiscalização em analisar cada contrato individualmente e demonstrar, de forma detida, a ocorrência da cessão de mão de obra, a burla, em alguns contratos, ao quanto disposto no artigo 2º da Emenda Constitucional nº. 51 e o caráter lucrativo de tais contratações. Relevante apontar, ainda, ser evidente a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra em tais contratações, vez que os serviços eram prestados em estabelecimento diversos do prestador de serviços e se constituíam em necessidade permanente do tomador.

Especialmente em relação à dimensão da cessão de mão de obra empreendida pela Fundação Araucária, entendo relevante relembrarmos os seguintes quadros inseridos no Relatório Fiscal:

QUANTITATIVO TOTAL DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

POR ESTABELECIMENTO, NO PERÍODO FISCALIZADO

Estabelecimento	Jan 2012	Dez 2012	Jan 2013	Dez 2013	Jan 2014	Ago 2014	Dez 2014	Jan 2015	Dez 2015
96.704.333/0001-70	225	233	244	252	258	251	249	246	152
96.704.333/0004-13	57	54	54	61	61	68	73	75	69
96.704.333/0005-02	625	536	331	764	742	589	336	319	9
96.704.333/0010-61	129	127	120	147	143	158	169	161	141
96.704.333/0012-23	0	0	0	0	0	35	91	112	409
TOTAL	1036	950	749	1224	1204	1101	918	913	780

QUANTITATIVO TOTAL DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS**CEDIDOS POR ESTABELECIMENTO, NO PERÍODO FISCALIZADO**

Estabelecimento Cedente	Quantidade de Segurados Empregados e Contribuintes Individuais Cedidos								
	Jan 2012	Dez 2012	Jan 2013	Dez 2013	Jan 2014	Ago 2014	Dez 2014	Jan 2015	Dez 2015
96.704.333/0001-70	194	209	216	211	218	213	208	204	96
96.704.333/0005-02	612	525	320	748	727	576	323	307	1
96.704.333/0012-23	0	0	0	0	0	34	76	96	391
TOTAL Trabalhadores Cedidos	806	734	536	959	945	823	607	607	488
% Cessão Mão de Obra	77,80	77,26	71,56	78,35	78,49	74,75	66,12	66,48	62,56

REMUNERAÇÃO ANUAL TOTAL DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Estabelecimento	Base de Cálculo – Empregados e Contribuintes Individuais			
	2012	2013	2014	2015
96.704.333/0001-70	6.100.961,37	7.506.822,35	8.851.456,92	6.639.468,56
96.704.333/0004-13	1.108.851,29	1.249.446,23	1.635.407,47	1.931.371,84

96.704.333/0005-02	16.480.827,84	16.341.213,29	15.994.046,33	1.224.621,63
96.704.333/0010-61	2.290.051,80	2.816.289,90	4.035.936,53	4.539.076,74
96.704.333/0012-23	-	-	1.199.435,60	14.783.907,69
TOTAL	25.980.692,30	27.913.771,77	31.716.282,85	29.118.446,46

REMUNERAÇÃO ANUAL TOTAL DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CEDIDOS

Estabelecimento	Base de Cálculo – Empregados e Contribuintes Individuais			
	2012	2013	2014	2015
96.704.333/0001-70	4.904.618,10	6.032.500,39	7.108.957,08	4.609.727,77
96.704.333/0005-02	16.316.320,91	16.106.510,63	15.762.284,32	1.093.744,66
96.704.333/0012-23	-	-	1.199.435,60	14.462.444,78
TOTAL	21.220.939,01	22.139.011,02	24.070.677,00	20.165.917,21
% Cessão Mão de Obra	81,68	79,31	75,89	69,25

Após a explanação supra, exsurge uma questão relevante: poder-se-ia qualificar como beneficente de assistência social uma entidade que destina mais de 70% da sua força de trabalho, que corresponde há mais de 75% das remunerações pagas por ela pagas, para prestar serviços em estabelecimentos de terceiros? Qual seria de fato o real objetivo de tal entidade? **A resposta é óbvia: ceder mão de obra a terceiros e, de fato, transferir a fruição de benefício fiscal (no caso, imunidade das contribuições sociais) para seus contratantes.**

A afirmação constante do parágrafo supra acaba reforçada ao verificarmos que a vantagem fiscal transferida acabou sendo “repartida”, ainda que não de forma igualitária, entre a

Fundação Araucária e os municípios contratantes. De fato, a Fundação Araucária auferiu resultados positivos nos contratos que celebrou, como bem apontado pela fiscalização, mas tal lucratividade foi inferior à carga tributária que seria suportada pelos municípios contratantes, caso tivessem contratados os profissionais diretamente, conforme resta plenamente evidenciado no quadro abaixo (*informações extraídas de resposta prestada pela Fundação Araucária ao Termo de Intimação Fiscal 03 – fls. 457 / 458*):

Ano de 2012				
Contratante	Receitas	Custos	Resultado	Lucratividade
Concisa VRT	2.913.376,30	2.808.357,20	105.019,10	4%
Município de André da Rocha	80.600,00	47.868,18	32.731,82	41%
município de Bento Gonçalves	26.193.417,88	21.469.455,26	4.723.962,62	18%
município de Bom Jesus	899.115,33	758.513,65	140.601,68	16%
município de Cacique Doble	918.958,33	816.594,40	102.363,93	11%
município de Campestre da Serra	288.600,00	215.918,33	72.681,67	25%
município de Caseiros	133.051,72	137.541,95	- 4.490,23	-3%
município de Farroupilha	78.000,00	65.313,27	12.686,73	16%
município de Fazenda Vilanova	526.753,32	415.647,37	111.105,95	21%
município de Garibaldi	623.090,00	437.829,89	185.260,11	30%
município de Machadinho	102.298,37	100.378,60	1.919,77	2%
município de Monte Alegre dos Campos	207.989,92	162.227,32	45.762,60	22%
município de Nova Bassano	537.976,06	387.595,27	150.380,79	28%
município de Paim Filho	242.136,48	200.793,68	41.342,80	17%
município de Poção das Antas	213.968,45	82.329,34	131.639,11	62%
município de Santo Expedito	203.908,98	178.277,00	25.631,98	13%
município de São João da Urtiga	41.149,37	36.395,18	4.754,19	12%
município de São	478.286,75	450.817,40	27.469,35	6%
município de São Leopoldo	396.235,58	317.023,09	79.212,49	20%
município de Serafina Correa	505.788,60	367.007,51	138.781,09	27%
Somatório	35.584.701,44	29.455.883,89	6.128.817,55	17%

Ano de 2013				
Contratante	Receitas	Custos	Resultado	Lucratividade
Cisvale	1.083.262,39	937.968,44	145.293,95	13%
Consisa VRT	2.951.817,56	2.741.429,88	210.387,68	7%
Município de André da Rocha	248.126,67	178.640,00	69.486,67	28%
Município de Bento Gonçalves	27.126.215,19	23.097.319,06	4.028.896,13	15%
Município de Bom Jesus	1.003.145,73	915.107,72	88.038,01	9%
Município de Cacique Doble	808.407,81	721.735,87	86.671,94	11%
Município de Campestre da Serra	129.115,98	78.913,40	50.202,58	39%
Município de Caseiros	321.809,03	246.892,96	74.916,07	23%
Município de Fazenda Vilanova	626.674,67	516.838,09	109.836,58	18%
Município de Garibaldi	288.120,00	238.473,60	49.646,40	17%
Município de Lagoa Vermelha	321.767,33	301.680,69	20.086,64	6%
Município de Nova Bassano	984.860,68	832.263,74	152.596,94	15%
Município de Paim Filho	318.746,91	274.838,92	43.907,99	14%
Município de Poço das Antas	69.365,86	51.309,01	18.056,85	26%
Município de Santo Expedito do Sul	85.629,11	70.197,63	15.431,48	18%
Município de São José do Ouro	657.923,88	605.901,21	52.022,67	8%
Município de São Leopoldo	180.630,53	160.712,31	19.918,22	11%
Município de Serafina Correa	56.644,69	107.806,18	-51.161,49	-90%
Somatório	37.262.264,02	32.078.028,71	5.184.235,31	14%

Ano de 2014				
Contratante	Receitas	Custos	Resultado	Lucratividade
Cisvale	2.511.441,94	2.178.402,83	333.039,11	13%
Consisa VRT	3.365.049,81	3.554.842,35	-189.792,54	-6%
Município de André da Rocha	189.822,35	148.334,12	41.488,23	22%
Município de Bento Gonçalves	29.213.759,61	25.259.592,38	3.954.167,23	14%
Município de Bom Jesus	1.023.615,18	968.262,18	55.353,00	5%
Município de Cacique Doble	704.209,23	656.971,80	47.237,43	7%
Município de Caseiros	498.431,16	413.329,42	85.101,74	17%
Município de Fazenda Vilanova	452.022,68	332.023,08	119.999,60	27%
Município de Lagoa Vermelha	181.178,15	157.138,00	24.040,15	13%
Município de Nova Bassano	935.798,99	707.869,40	227.929,59	24%
Município de Paim Filho	338.857,39	283.815,40	55.041,99	16%
Município de Santo Expedito do Sul	97.163,74	77.302,14	19.861,60	20%
Município de São José do Ouro	767.028,60	670.075,94	96.952,66	13%
Município de São Leopoldo	119.629,33	130.983,26	-11.353,93	-9%
Somatório	40.398.008,16	35.538.942,30	4.859.065,86	12%

Ano de 2015				
Contratante	Receitas	Custos	Resultado	Lucratividade
Cisvale	829.129,52	731.395,81	97.733,71	12%
Consisa VRT	3.702.816,00	3.518.771,97	184.044,03	5%
Município de Bento Gonçalves	28.031.063,43	23.147.421,91	4.883.641,52	17%
Município de Bom Jesus	87.915,28	84.013,03	3.902,25	4%
Município de Cacique Doble	605.741,94	519.435,66	86.306,28	14%
Município de Caseiros	404.482,00	313.038,48	91.443,52	23%
Município de Fazenda Vilanova	110.077,83	94.392,99	15.684,84	14%
Município de Lagoa Vermelha	419.335,08	374.779,73	44.555,35	11%
Município de Nova Bassano	1.101.814,54	887.709,61	214.104,93	19%
Município de Paim Filho	230.760,59	212.512,88	18.247,71	8%
Município de Santo Expedito do Sul	130.373,31	120.726,86	9.646,45	7%
Município de São José do Ouro	839.011,49	814.807,16	24.204,33	3%
Município de São Leopoldo	94.219,00	26,44	94.192,56	100%
Somatório	36.586.740,01	30.819.032,53	5.767.707,48	16%

A transferência dos benefícios tributários auferidos pela Fundação Araucária para seus contratantes, bem como a “repartição” de tais benesses entre os contratantes, resta evidenciada no quadro supra e pela constatação de que o resultado global auferido pela Fundação Araucária nos anos de 2012 a 2015 (*que remontou a R\$ 21.939.826,20*) é inferior ao valor originária da autuação em análise (*R\$ 36.481.781,12*).

Assim, partindo do pressuposto que a carga tributária da Fundação Araucária em relação às contribuições previdenciárias constituídas na presente autuação guarda consonância com as que seriam suportadas pelos municípios que tomaram seus serviços, caso contratasse os profissionais diretamente, chegamos ao seguinte quadro:

Benefício fiscal transferido irregularmente pela Fundação Araucária (valor das contribuições previdenciárias que seriam devidas acaso houvesse contratação direta pelos municípios)	36.481.781,12
Economia dos contratantes (contribuições previdenciárias que seriam devidas, subtraídas do resultado da Fundação Araucária)	14.541.954,92
Resultado auferido pela Fundação Araucária	21.939.826,20

Restando evidenciada a dimensão da cessão de mão de obra praticada pela Fundação Araucária e a evidente transferência indevida de seus benefícios fiscais para os municípios que a contrataram, entendo patente o desvio de finalidade e a afronta às normas veiculadas no inciso II do artigo 14 do CTN e inciso II do artigo 29 da Lei nº. 12.101, de 2009.

Assim, irrepreensível o procedimento adotado pela fiscalização.

Relevante destacar, por fim, que a Fundação Araucária foi anteriormente autuada pelos mesmos motivos fundantes da autuação em comento. Tal autuação foi mantida, por unanimidade, em julgamento proferido pelos membros que então compunham a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento da 2ª Seção de Julgamento do CARF (*Acórdão nº. 2401-003.082*), sendo relevante relembrarmos alguns excertos de tal decisão:

Nos termos do item 3.2.4.2 do relatório fiscal, fl. 119, **o fato da entidade prestar serviço mediante cessão de mão-de-obra de forma habitual para diversos municípios é indicativo de que houve desvio de finalidade dos recursos da Fundação**, por infringência aos incisos I e II do art. 14 do CTN e incisos III e V do art. 55 da Lei 8.212/91 – III e VIII do art. 28 da MP 446/08 e II e V do art. 29 da Lei 12.101/09.

(...)

Ressalte-se que há situações em que a recorrente não cedia diretamente os trabalhadores, mas subcontratava empresas de trabalhos médicos, sendo que em um caso foi contratada uma cooperativa de trabalho.

Os autos revelam que, na maioria das contratações, os contratantes utilizavam-se de empregados formalmente vinculados por relação de emprego à Fundação.

Esses trabalhadores atuavam na prestação de serviços que normalmente deveriam ser executados por servidores municipais.

A caracterização da cessão de mão-de-obra é clara, posto que a autuada colocava trabalhadores em locais definidos pelas contratantes para atuar em atividades que consistiam em necessidade permanente destas.

(...)

Da lista de profissionais cedidos, que vai de médicos até digitadores, percebe-se que a Fundação Araucária era contratada para suprir necessidades de pessoal dos tomadores, em áreas típicas da administração municipal, como é o caso da saúde, assistência social e educação.

A caracterização da cessão de mão-de-obra, ao contrário do que afirma a recorrente, independe do fato dos trabalhadores serem diretamente dirigidos pelo tomador de serviços, mas decorre da utilização dessa força de trabalho para realizar, na sede da contratante ou em local por ela designado, atividades que constituem em necessidade contínua da contratante.

(...)

O teor do relato do fisco não deixa dúvidas de que a prestação de serviços da recorrente para os municípios não era eventual, tendo se verificado no período de 2004 a 2011 a celebração de contratos e renovações, tornando **a atividade de cessão de mão-de-obra a principal fonte de receitas da entidade.**

Observa-se ainda que para fazer frente a essa demanda de serviços provocada pela terceirização de atividades dos municípios gaúchos, a Fundação teve que contratar trabalhadores, conforme se observa dos demonstrativos apresentados pelo fisco. **Fica claro que a cessão de mão-de-obra não se deu mediante a utilização de força de trabalho ociosa da entidade, mas mediante o ingresso de novos trabalhadores, especificamente para atuar nas execuções dos contratos com as municipalidades.**

Essa prática não é exclusiva da entidade autuada. O próprio Parecer n. 3.272/2004 acusa a existência de movimento de governos municipais e estaduais no sentido de contratar mão-de-obra mediante entidades beneficentes de assistência social isentas de contribuição para a Seguridade Social.

(...)

Verifica-se que os contratos de cessão de mão-de-obra têm como principal objetivo favorecer os municípios contratantes, que acabam sendo os beneficiários da isenção concedida à entidade contratada. Isso é um claro desvirtuamento da finalidade da benesse concedida pelo § 7. do art. 195 da Carta Magna.

A razão dessa desoneração constitucional é favorecer as entidades que atendem a pessoas carentes, para que possam auxiliar o Estado na missão de minorar os efeitos da desigualdade social vigente em nosso País. Pode-se dizer que o Estado abre mão das contribuições para favorecer determinadas pessoas que atuam em colaboração com o poder público no atendimento aos mais necessitados.

Esse favorecimento, todavia, quando utilizado para propiciar a redução da carga tributária de terceiros, transforma-se em inadmissível burla da vontade do legislador constitucional, caracterizando desvio de finalidade daqueles que detêm a imunidade para desenvolver atividades voltadas às pessoas menos aquinhoadas.

Veja-se que, conforme o entendimento do mencionado Parecer, não se está fechando as portas para todas as situações. Ali se admite a prestação de serviços por cessão de mão-de-obra para os casos em que esta atividade ocorre de forma pontual e a quantidade de trabalhadores cedidos aos tomadores é ínfima em relação ao quantitativo de empregados da entidade cedente.

Mas esse não é o caso da Fundação Araucária. Ali, a partir de 2004, iniciou-se um processo de captação de recursos via prestação de serviços aos municípios, em que estes obtendo trabalhadores para as suas atividades essenciais (saúde, educação e assistência social) mediante contratação da Fundação na condição de cedente de mão-de-obra, passaram a se beneficiar da condição de isenta da prestadora, provocando desfalque nos já combalidos cofres da Seguridade Social.

O argumento de que as receitas decorrentes da cessão de mão-de-obra seriam imprescindíveis à sobrevivência das atividades fins da recorrente é falaciosa. O Estado, que já contribui mediante renúncia fiscal direcionada às entidades beneficentes para a manutenção de suas atividades, não pode ser chamado mais uma vez a arcar com as contribuições dos terceiros que venham a contratar mão-de-obra intermediada pelas pessoas imunes.

A se cancelar esse proceder, estar-se-ia decretando o fim do segmento de prestação de serviço, posto que as empresas certamente iriam preferir a contratação com as entidades isentas, que forneceriam os seus serviços a menor custo, em razão do benefício fiscal.

Isso levaria a um flagrante desrespeito ao princípio constitucional da livre concorrência e, no caso dos municípios, atropelo ao princípio do concurso público, posto que os empregados cedidos desempenham atividades típicas de servidores municipais.

Observe-se que tanto a MP n. 446/2008, quanto a Lei n. 12.101/2009, ao tratar dos requisitos para isenção utilizam a sentença “apliquem suas rendas, seus recursos e eventual superávit no território nacional, na manutenção dos seus objetivos institucionais”.

Quando se fala em superávit o termo vem antecedido do qualificador “eventual”, o que nos leva ao entendimento de que a atividade normal das entidades não comporta negócios voltados ao lucro, isso podendo ocorrer apenas de forma acidental. Essa conclusão coincide com aquela esposada no Parecer n. 3.27/2004.

Entendemos, assim, que a habitual prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra é motivo que leva a suspensão da isenção da recorrente, em razão do desvio de sua finalidade institucional. (g.n.)

Assim, de todo o exposto, **CONHEÇO** do recurvo voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes