



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16095.720199/2012-66
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.469 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIACAO BENEFICENTE JESUS JOSE E MARIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2008 A 31/12/2008

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O Recurso Especial de Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Carlos Henrique de Oliveira, que conheceram. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso de ofício 2202-007.359, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: imunidade/isenção das contribuições

sociais prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, relativamente ao requisito cessão de mão de obra - Parecer CJ nº 3.272/2004. Segue a ementa e o registro da decisão nos pontos que interessam:

Ementa do Acórdão de Recurso de Ofício

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

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

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

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

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

A decisão foi assim registrada:

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

No ponto em que reside a controvérsia, a contribuinte sofreu lançamentos de contribuições previdenciárias e de terceiros (cota patronal, SAT/GILRAT e contribuições devidas a outras entidades e fundos), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, tendo em vista:

4) Que foi constatado que a entidade operacionalizou o Programa de Saúde da Família e Agentes Comunitários de Saúde, com contrato firmado com o Município de Guarulhos São Paulo, por intermédio da Secretaria Municipal da Saúde-Convênio nº 003/2004SS053 – Programa de Saúde da Família P.A. nº 5948/2004, datado de 13/02/2004, e Termos Aditivos subsequentes.

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

4.2) Que, conforme o "cronograma de desembolso anual" anexo ao convênio nº 003/2004SS053 "Programa de Saúde da Família" P.A. nº 5948/2004, ficaram demonstrados os valores repassados à entidade da seguinte forma: recursos humanos, provisão de férias, provisão aviso prévio, provisão FGTS e após o subtotal uma porcentagem de 5% como "Gestão de Pessoal", denominação esta modificada nos Aditamentos futuros como "taxa de administração".

4.3) Que, pelo demonstrativo, fica evidente que a entidade passou a ter como atividade a intermediação de mão de obra para a Prefeitura Municipal de Guarulhos através de sua Secretaria da Saúde, num total desvirtuamento dos seus objetivos sociais estampados em seu estatuto (e acima transcritos) que foram a condição primordial para que lhe fosse concedida a isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias; que, com efeito,

a tipificação da entidade como cedente de mão-de-obra se faz pelo enquadramento da sua efetiva atividade no parágrafo 3º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, que transcreve.

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

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

6) Que, face a tais constatações, a fiscalização firmou a “convicção que a entidade deixou de atender o inciso III, do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores”; que tal entendimento é referendado pelo Parecer CJ nº 3.272 (DOU. 21/07/2004), que transcreve; conclui pelo cabimento do lançamento das contribuições patronais e as devidas aos Terceiros.

Neste tocante, em seu recurso especial a Fazenda Nacional basicamente afirmou que:

- conforme Acórdão nº 2401-003.082, caracteriza desvio de finalidade da entidade beneficiada com isenção das contribuições sociais a prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, mormente quando o quantitativo de trabalhadores envolvidos na cessão de mão-de-obra representa percentual significativo do total de empregados da entidade isenta;
- conforme Acórdão nº 280301.311, as entidades beneficentes ficam isentas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91 desde que atendam todos os requisitos insculpidos no artigo 55 da citada Lei. Somente poderão realizar cessão de mão-de-obra sem perder a isenção das contribuições para a Seguridade Social as entidades que atendam a dois critérios: caráter acidental da cessão onerosa de mão-de-obra e mínima quantidade representativa dos empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente;
- a cessão onerosa de mão-de-obra é atividade econômica e, como qualquer outra, deve ser tributada para financiar a Seguridade Social;
- conforme entendimento fixado pelo Parecer CJ/MPS 3.272/04, as entidades de assistência social que realizam cessão de mão-de-obra sem observância dos critérios ali citados poderiam ter cancelada (hoje, suspensa) sua imunidade/isenção, por motivo de desvirtuamento de sua natureza de assistência social.

O sujeito passivo foi intimado da decisão recorrida, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais afirmou que:

- o apelo deve ser desprovido;
- o lançamento do DEBCAD 37.306.725-9 (contribuições não descontadas dos segurados empregados) é decorrente de equívoco de interpretação;
- o lançamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória carece de recálculo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

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

Quanto às afirmações da recorrida, de que (i) o lançamento das contribuições não descontadas dos segurados empregados seria decorrente de equívoco de interpretação; e de que (ii) o lançamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória careceria de recálculo; elas não devem ser conhecidas, visto que dissociadas do recurso da Fazenda Nacional. As contrarrazões servem como resposta ao recurso interposto, e não como apelo em face da decisão. Caso a contribuinte tivesse a intenção de recorrer, ela deveria ter cumprido todos os pressupostos recursais, inclusive a evidenciação da divergência de interpretação da legislação tributária mediante a apresentação dos paradigmas competentes.

2 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Redatora Designada

Peço vênia para discordar do Conselheiro Relator no que tange ao conhecimento do recurso.

Como exposto a Fazenda Nacional interpôs recurso especial o qual devolve a este Colegiado o debate acerca da **“isenção das Contribuições Previdenciárias prevista no art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991, relativamente à prestação de serviços mediante cessão de mão de obra”**.

A Fazenda Nacional cita como paradigmas os acórdãos nº 2401-003.082 e 2803-01.311, segundo os quais caracterizaria desvio de finalidade das entidades a *prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra por desatenderam os critérios de caráter acidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, conforme dita o Parecer CJ nº 3272/2004*.

Entretanto, com a devida vênia, não vislumbro a divergência entre os julgados.

A motivação do acórdão recorrido se funda **na ausência de ocorrência de cessão de mão de obra haja vista a especificidade do convênio firmado entre as partes**. Vejamos as partes relevantes da decisão:

O pressuposto relativo ao estabelecimento vem na letra “d” acima. Vejamos. O § 3º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 é expresso ao indicar que deve haver a colocação da mão-

de-obra “à disposição do contratante, em suas dependências (do contratante, inserção própria) ou nas de terceiros”.

...

No caso dos autos, é cediço que a prestação de serviços se deu em relação a postos específicos relativos ao Programa de Saúde da Família – PSF de bairros da cidade de Guarulhos, quais sejam, UBS/PSF Jardim Primavera, UBS/PSF Belvedere, UBS/PSF Santa Lúcia, UBS/PSF Jardim Acácio e UBS/PSF Planalto, de forma que, a princípio, houve alocação da mão-de-obra nas dependências do Município de Guarulhos (Unidades Básicas de Saúde). Pois bem, em uma análise superficial de adequação parece claro que a entidade atuada prestou serviços sob o regime de cessão de mão-de-obra. Contudo, é apenas aparente esta conclusão. Explico, e, para tanto, permito-me trazer à colação alguns excertos doutrinários sobre a figura jurídica do convênio administrativo.

...

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

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

Dessa maneira, a essência do convênio é diversa da essência contratual, de forma a buscar a convergência de interesses no atingimento do interesse público primário (da coletividade), que transcende os interesses das partes, seja o interesse público secundário (do ente público) seja o interesse particular (entidade). E continua a administrativista:

...

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

...

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

...

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

A dois, porque há um extenso rol de obrigações inerentes ao dever de prestar contas dos valores empregados, de forma que os valores sejam objeto de restituição ao ente

público, caso não venham a ser aplicados. Ora, reputa-se inadmissível e repudiado pelo princípio da autonomia da pessoa jurídica a ingerência de um contratante sobre o outro, de forma a controlar contabilidade, conta bancária, folha de pagamento e aplicação dos recursos, tudo isto inerente ao convênio de fls. 643/649.

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

O acórdão recorrido, **a partir da leitura das cláusulas do convênio analisado, concluiu pela inexistência de contrato de cessão de mão de obra**, e o faz segundo alguns critérios: ausência de pagamento visando lucro, a remuneração do convênio era feita mediante repasse de verba pública o qual sofria controle e ainda estava sujeito à restituição na hipótese de o serviço não ser prestado, expertise da entidade autuada na prestação dos serviços visando uma maior efetividade das funções estatais, resumidamente: tinha-se “o dever de recepção de recursos públicos e a correspondente obrigação de emprego adequado e a prestação de contas”.

Os acórdãos recorridos, embora tratem de imputação de cessão de mão de obra (inclusive tomado pelo Poder Público), não trazem pontos e elementos que permitam estabelecer semelhança com a motivação principal do acórdão recorrido, conforme exposto no parágrafo anterior.

No acórdão **2401-003.082** temos entidade prestando serviços nas mais diversas áreas. Consta do acórdão menção de terem sido celebrados dezenas de contratos, em alguns casos a autuada subcontratava a mão de obra. Foi destacado que a *“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”*. E concluiu o Colegiado paradigmático:

Tendo-se concluído que a recorrente firmou contratos para a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, o próximo passo é aferir se esse tipo de atividade representa desvio de finalidade que possa levar a suspensão da isenção tributária.

Neste cenário concluiu o Colegiado pela existência de contrato de cessão de mão de obra e, partindo dessa premissa, avançou para analisar se teria ocorrido “desvio de finalidade”.

Quanto acórdão **2803-01.311** também temos situação onde o Colegiado concluiu pela celebração de contrato de cessão de mão de obra pela autuada com outras pessoas jurídicas, vale a transcrição de parte do relatório fiscal citado pelo paradigma:

A autoridade fiscal entende que não há integração no mercado de trabalho como previsto no contrato/convênio simplesmente porque os empregados cedidos já são contratados pela cedente, ou seja, tais deficientes alocados nas prestadoras não são contratados ao final do período previsto, sendo simplesmente demitidos. São jornadas de trabalho de 8 horas (comuns a todos os trabalhadores) e nenhum deficiente físico atendido nas atividades da sede social da autuada foi colocado nas tomadoras, havendo um ponto de suporte da Associação em São Paulo com a finalidade de selecionar e encaminhar os deficientes, que nem conhecem a sede social da entidade beneficente. Entende tratar-se, esta prestação, uma atividade extraestatuo, pois não há previsão da absorção de pessoas “não deficientes”. Menciona que há desvirtuamento da promoção de assistência social beneficente nestas atividades de cessão de mão-de-obra, permitindo a alocação de mão-de-obra barata em virtude da imunidade de que goza, descumprindo

o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91, razão pela qual será encaminhada Representação Administrativa para o CNAS propondo o cancelamento da isenção da contribuição previdenciária ao final do procedimento fiscal na auditada.

Assim, da leitura dos julgados, percebe-se uma diferença fática que leva ao não conhecimento do recurso.

No acórdão recorrido **não houve celebração de contrato de cessão de mão de obra entre os envolvidos haja vista as especificidades do convênio firmado entre a autuada e o Poder Público**, assim tornou-se desnecessária a análise acerca do “desvio de finalidade”. Em contrapartida, os paradigmas concluíram pela celebração de contratos de cessão de mão de obra devidamente comprovados pelas características dos respectivos termos, os quais também demonstraram o desvio de finalidade (aplicação do Parecer CJ/MPS 3.272/04).

Pelo exposto, deixo de conhecer do recurso.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

(assinado digitalmente)