



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720456/2022-02
ACÓRDÃO	2202-011.097 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO POSITIVA SOCIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

O ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, traduzir-se em cessão a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) de benefício fiscal que não lhe pertence. Por tal razão, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Ana Cláudia Borges de Oliveira, Andressa Pegoraro Tomazela e Thiago Buschinelli Sorrentino que lhe davam provimento. Fará voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

Sala de Sessões, em 7 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sara Maria deAlmeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Andressa Pegoraro Tomazela, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, interposto de acórdão (109-019.158) prolatado pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ09), com o qual busca-se a desconstituição do crédito tributário.

O processo em questão refere-se à manutenção de crédito tributário decorrente de contribuições previdenciárias e outras contribuições sociais devidas pelo Instituto de Psicologia Clínica Educacional e Profissional (IPCEP) no período de 01/01/2018 a 31/12/2019, cujo montante perfaz R\$ 59.790.003,09 para contribuições previdenciárias e R\$ 15.689.316,09 para outras entidades e fundos (SENAC, SESC, INCRA, Salário Educação e SEBRAE). A autuação ocorreu após constatação de que a entidade cedeu, de forma habitual e onerosa, cerca de 60% de sua massa salarial a terceiros, caracterizando desvio de finalidade e comprometendo a imunidade tributária prevista para entidades beneficentes, conforme os critérios do art. 14, II do Código Tributário Nacional (CTN) e do art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009.

O IPCEP apresentou impugnação alegando que:

- a) Detém certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) vigente e válido, e, portanto, faz jus à imunidade das contribuições sociais;
- b) A fundamentação utilizada pelo Fisco é baseada no Parecer/CJ nº 3.272/2004, revogado e sem aplicabilidade, uma vez que foi elaborado sob a égide do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, posteriormente substituído pela Lei nº 12.101/2009;
- c) A cessão de mão de obra ocorre sob o caráter de gestão, sem configurar prestação de serviços de cessão de mão-de-obra;
- d) O lançamento se baseou em dispositivo legal aplicável apenas a impostos, não a contribuições, em descumprimento ao princípio da legalidade e ao entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema nº 32 de repercussão geral;

- e) As contribuições ao SESC e SENAC não são devidas, pois o instituto não realiza atividade comercial, não se enquadrando no plano sindical da Confederação Nacional do Comércio.

O acórdão considerou válida a fundamentação que utilizou o art. 14 do CTN como critério de análise do cumprimento dos requisitos de imunidade, com base na decisão do STF no Tema nº 32. Verificou-se que a cessão de mão de obra, ao representar 60% da massa salarial da entidade, desvirtua a finalidade assistencial e beneficia terceiros, contrariando os requisitos materiais exigidos para a imunidade tributária.

O Parecer/CJ nº 3.272/2004 foi aplicado subsidiariamente para respaldar a autuação, entendendo-se que a cessão de mão de obra onerosa não caracteriza atividade assistencial e configura desvio de finalidade. A revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 não descaracteriza o Parecer para análise das condições de imunidade, uma vez que os princípios de não lucratividade e de direcionamento dos recursos à assistência social mantêm-se.

O enquadramento sindical do IPCEP foi atribuído à Confederação Nacional do Comércio, de acordo com o art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), considerando-se que a entidade exerce atividades assistenciais relacionadas à saúde. Assim, são devidas as contribuições a SESC e SENAC.

A entidade pleiteou a aplicação de multa de 20%, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, em detrimento da multa de 75% (art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996) aplicada no lançamento de ofício. O acórdão considerou inaplicável a redução, pois o percentual de 75% está definido para casos de lançamento de ofício, aplicável nos autos por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, e não para recolhimentos espontâneos.

Diante desse quadro, a 7ª Turma da DRJ09 decidiu, por unanimidade, manter o crédito tributário, julgando improcedente a impugnação da entidade.

Referido acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO.

Constatado o descumprimento dos requisitos para fruição da imunidade pela entidade beneficente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. IMUNIDADE. DESVIO DE FINALIDADE.

A cessão de mão-de-obra realizada pela entidade beneficente pode ser aceita, desde que possua caráter acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade e tenha a mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, requisitos previstos no inciso II do art. 14, do CTN (lei complementar).

SESC. SENAC. HOSPITAIS E CLÍNICAS. ENQUADRAMENTO SINDICAL. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO.

As empresas de assistência à saúde - Hospitais, clínicas e casas de saúde têm seu enquadramento sindical à Confederação Nacional do Comércio, por força do artigo 577 da CLT, da qual decorre a sua vinculação ao SESC e ao SENAC. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

MULTA DE OFÍCIO.

No caso de lançamento de ofício, é aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1.996), não sendo aplicável o recolhimento de multa de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nas respectivas razões recursais, o Instituto de Psicologia Clínica Educacional e Profissional (IPCEP) narra que, inconformado com a decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, interpõe o presente recurso voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A recorrente inicia sua exposição afirmando que a intimação da decisão recorrida foi recebida em 10 de agosto de 2023, quinta-feira, o que implicou na abertura do prazo de 30 dias para interposição do recurso a partir de 11 de agosto de 2023, sexta-feira. Com efeito, estabelece que o prazo final para a apresentação da defesa seria o dia 11 de setembro de 2023, segunda-feira, dentro do qual o presente recurso foi tempestivamente interposto.

Em sua argumentação inicial, o IPCEP expõe que a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, data vênua, incorreu em omissões e equívocos fundamentais ao ignorar aspectos essenciais trazidos pela Recorrente durante a fase de defesa. Tal ausência de análise culminou, conforme relata, na manutenção integral do lançamento tributário, sem consideração dos elementos comprobatórios de sua condição de entidade beneficente.

Esclarece que a natureza beneficente do IPCEP é respaldada pela certificação exigida pela legislação vigente, o que lhe garantiria a isenção das contribuições patronais e de terceiros, consoante os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91 e o artigo 29 da Lei 12.101/2009. No entanto, a decisão manteve o

entendimento de que a Recorrente não possui caráter beneficente, ignorando evidências robustas e documentadas sobre os diversos projetos sociais, educacionais e de saúde por ela promovidos.

A decisão recorrida teria ainda, segundo a Recorrente, considerado equivocadamente que o IPCEP atuaria como entidade lucrativa, sem que houvesse, para tanto, qualquer comprovação ou fundamentação. Tal decisão teria também interpretado erradamente as atividades de gestão hospitalar, equiparando-as à cessão de mão de obra, o que o IPCEP alega ser um erro fundamental, pois, na prática, trata-se de uma atuação que requer responsabilidade plena de gestão, diferente de mera alocação de trabalhadores.

Adicionalmente, a Recorrente menciona que a decisão ignorou o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), que impõe interpretação literal para legislação tributária relacionada à concessão de isenções, e defende que não existe qualquer norma impeditiva de que uma entidade beneficente, como a Recorrente, execute a cessão de mão de obra, caso a realizasse, sem que isso a descaracterize.

O IPCEP ressalta que, fundado em 25 de abril de 1958, é uma associação civil sem fins lucrativos com a missão de fornecer suporte a pessoas com deficiência intelectual, promovendo sua inclusão social e desenvolvimento. Na área educacional, mantém uma escola que atende cerca de 40 alunos com deficiência intelectual, contribuindo com atividades voltadas para o desenvolvimento social e educativo, gerando um aumento na expectativa de vida desses indivíduos.

O instituto afirma ter ampliado sua atuação a partir de 2008, com projetos de cooperação na área de saúde e gestão hospitalar, incluindo a operacionalização de hospitais, o que, segundo defende, se diferencia substancialmente da cessão de mão de obra, pois envolve a responsabilidade integral pela prestação do serviço de gestão.

No ano de 2012, obteve qualificação como Organização Social em Saúde e passou a atuar em diversos Estados e Municípios, atualmente respondendo pela gestão do Complexo Estadual de Saúde da Penha no Rio de Janeiro, onde realiza, em média, mais de 130.000 atendimentos emergenciais anuais e 8.000 cirurgias. Desde 2017, participa de projetos sociais na cidade do Rio de Janeiro, abrangendo o acolhimento de crianças, adolescentes, adultos e famílias em situação de risco social.

A Recorrente reforça que, desde 2017, possui Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), conferida pelo órgão competente, o que lhe garante, nos termos dos artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91, a isenção das contribuições previdenciárias patronais e de terceiros. Alega que tal certificação e a regularidade do cumprimento dos requisitos estabelecidos pela Lei 12.101/09 asseguram-lhe direito à referida isenção, que, na visão da Recorrente, foi desconsiderada pela autoridade fiscal.

Argumenta que a matéria em discussão foi tratada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 32, que estabeleceu a necessidade de reserva de lei complementar para definir requisitos de imunidade tributária das entidades beneficentes. Expõe que a própria Corte Suprema pacificou a questão ao decidir que a criação de contrapartidas para entidades como o IPCEP somente pode se dar por lei complementar, sendo inconstitucional qualquer interpretação que se baseie no art. 14 do CTN para esse fim.

Na sequência, cita julgados do CARF que corroboram o entendimento de que, ainda que houvesse cessão de mão-de-obra, tal prática não afastaria a imunidade da entidade, respaldando-se em

decisões que mantêm a isenção para entidades beneficentes que prestem serviços em regime de gestão hospitalar.

Em síntese, eis os argumentos colacionados pela recorrente:

- a) Reitera a importância do respeito ao princípio da legalidade, enfatizando que, como entidade beneficente certificada, o IPCEP cumpre todas as exigências legais para gozo da isenção, nos moldes do art. 29 da Lei 12.101/09. Aponta que o lançamento se baseou em interpretação extensiva e subjetiva, o que contraria o princípio da legalidade e o comando do art. 111 do CTN, que demanda interpretação literal para legislação que disponha sobre isenção.
- b) Destaca que a aplicação do Parecer/CJ 3.272/04 como fundamento para a autuação é indevida, pois o parecer analisou o art. 55 da Lei 8.212/91, dispositivo revogado em 2009 e declarado inconstitucional, sendo incompatível com o novo marco normativo da Lei 12.101/09.
- c) A Recorrente esclarece que os contratos firmados com entes públicos para gestão hospitalar, nos quais o IPCEP assume responsabilidade integral pelo serviço, não configuram cessão de mão de obra. Argumenta que, segundo a Lei 9.637/98, contratos de gestão hospitalar e administrativa não envolvem simples alocação de pessoal, sendo estes contratos estritamente regulados pela Lei 8.666/93.
- d) Ressalta que, em análise similar, o CARF já decidiu que contratos de gestão com órgãos públicos na área de saúde não se enquadram como cessão de mão de obra, mas sim como convênios administrativos que preservam o caráter assistencial da entidade.
- e) Acrescenta que o lançamento de contribuições ao SESC/SENAC é injustificado, pois a Recorrente, sendo entidade beneficente, sem fins lucrativos e certificada, não pode ser tratada como estabelecimento comercial para fins de tributação sindical. Sustenta que sua atividade não se enquadra nos parâmetros sindicais comerciais dispostos no art. 577 da CLT, tampouco suas operações são regidas por interesses comerciais.
- f) Por fim, a Recorrente contesta a aplicação da multa de 75% sobre o valor do débito, argumentando que, nos termos do art. 61, §2º da Lei 9.430/96, o limite máximo para multas aplicáveis a débitos de contribuições previdenciárias seria de 20%, razão pela qual requer a adequação do percentual, a fim de evitar afronta ao princípio da legalidade e observando a interpretação mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 112 do CTN.

Ante o exposto, a Recorrente pleiteia o conhecimento do recurso e, no mérito, que seja dado provimento para cancelar integralmente o Auto de Infração, afastando-se a cobrança indevida.

Subsidiariamente, pede-se o afastamento da contribuição ao SESC/SENAC, dada a ausência de caráter comercial em suas atividades, e a redução da multa ao percentual de 20%, com base nas disposições legais aplicáveis.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento das questões postas pela parte.

O destinatário teve ciência do resultado do julgamento por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 10/08/2023, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/1972.

Por seu turno, o recurso foi interposto em 06/09/2023, segundo o Termo de Solicitação de Juntada, dentro do prazo de trinta dias de que dispunha o então impugnante.

2 MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO

A autoridade lançadora considerou violado o art. 14 do CTN, bem como do art. 55 da Lei 8.212/1991, por entender que a cessão de mão-de-obra em vultoso percentual, pôr volta de 60%, descaracterizaria a benemerência da entidade.

Por oportuno, transcrevo os seguintes trechos do relatório fiscal:

15. O entendimento emanado do Parecer é o de que a entidade que faz cessão de mão-de-obra viola tanto o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (previsto no inciso II do artigo 14 do CTN), quanto à própria definição de atividade assistencial para fins de obtenção da imunidade.

16. Segundo o Parecer, os referidos requisitos não vedam a realização eventual de cessão de mão-de-obra, entretanto a entidade fiscalizada mantém mais de 60,00% de sua massa salarial de empregados, no período fiscalizado, cedidos em contratos com tomadores.

[...]

18. No caso em tela, a entidade cede, ao longo de todo o período fiscalizado, de forma habitual e onerosa, mão-de-obra de segurados empregados (categoria 1 na GFIP), a tomadores que estão declarados em GFIP, com representatividade de mais de 61,72% da massa salarial da empresa. De um total de R\$ 140 milhões em folha de pagamento, R\$ 86 milhões se referiram a mão de obra cedida a diversos tomadores.

19. Tal conduta viola o requisito previsto no inciso II do artigo 14 do CTN, tendo em

vista que desvia os objetivos institucionais de assistência social da entidade, já que mais da metade dos seus segurados empregados presta serviços em tomadores com objetos sociais diversos.

Anote-se que a autoridade lançadora entendeu que a cessão de mão-de-obra dependeria de autorização judicial, *verbatim*:

18. No caso em tela, a entidade cede, ao longo de todo o período fiscalizado, de forma habitual e onerosa, mão-de-obra de segurados empregados (categoria 1 na GFIP), a tomadores que estão declarados em GFIP, com representatividade de mais de 61,72% da massa salarial da empresa. De um total de R\$ 140 milhões em folha de pagamento, R\$ 86 milhões se referiram a mão de obra cedida a diversos tomadores.

19. Tal conduta viola o requisito previsto no inciso II do artigo 14 do CTN, tendo em vista que desvia os objetivos institucionais de assistência social da entidade, já que mais da metade dos seus segurados empregados presta serviços em tomadores com objetos sociais diversos.

3 MÉRITO

3.1 VALIDADE DA DESCARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, EM FUNÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA EM PERCENTUAL PRÓXIMO A 60%. VIOLAÇÃO DO ART. 14 DO CTN.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se a circunstância da entidade que se pretende beneficente operar com mão-de-obra cedida à razão próxima de 60% viola o art. 14 do CTN.

Ao examinar o Tema 32 da Repercussão Geral, no julgamento do RE 566.622, um recurso extraordinário em que se discutiu, à luz dos artigos 146, II; e 195, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que dispunha sobre as exigências para a concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte orientação, geral e vinculante (*erga omnes*):

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Referido precedente foi assim ementado:

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

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

Assim, os critérios materiais definidos na Lei 8.212/1991, especialmente em seu art. 55, não podem ser utilizados como parâmetro de controle para justificar a classificação ou a desclassificação de entidade como merecedora da imunidade tributária.

Ao caso, aplica-se o art. 14 do CTN, que tem o seguinte teor:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Como se observa, o art. 14 do CTN não versa explicitamente sobre a forma de estruturação operacional da entidade, tampouco estabelece limites para as diversas modalidades de contratação de recursos humanos, como, e.g., relação de emprego, prestação de serviços por pessoas jurídicas ou profissionais autônomos.

Apesar de séria a preocupação da autoridade lançadora com o risco de degradação da imunidade tributária, pelo uso de entidades transparentes (*pass-thru*) que tão-somente estenderiam a proteção constitucional a entidades dedicadas à obtenção e à distribuição de lucros, é necessário lembrar que o STF também considerou constitucional o art. 129 da Lei 11.196/2005, que se refere à aplicação da legislação das pessoas jurídicas, em matéria fiscal ou previdenciária, à prestação de serviços intelectuais.

Por seu racional persuasivo, e não por vinculação, vale a pena revisitar os parâmetros identificados pelo STF, quanto à liberdade para estruturação de atividades econômicas, ainda que não lucrativas.

A legislação de regência assegura ao indivíduo ampla liberdade na estruturação das atividades econômicas, com o objetivo de encontrar os meios mais eficientes e menos lesivos a valores fundamentais de alcançar seus objetivos individuais, além dos objetivos sociais, como a criação de condições à distribuição de renda e ao suprimento das necessidades humanas.

Por ocasião do julgamento do RE 958.252 (rel. min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 13-09-2019), que trago apenas para contextualizar o quadro, disse o min. Luiz Fux:

Vale recordar que não há norma jurídica no ordenamento positivo conferindo caráter cogente à solução restritiva. Nesse cenário, exsurge em importância o princípio fundamental e necessário em qualquer ordenamento constitucional, e que na Carta brasileira pode ser extraído do art. 5º, II: o princípio da liberdade jurídica, consistente na faculdade de agir ou deixar de agir conforme se aprover. Trata-se de imperativo lógico inferido da impossibilidade de reger de forma adequada, por limitações cognitivas próprias da condição humana dos legisladores, todas as infinitas situações decorrentes das relações interpessoais. Mais além, o princípio da liberdade jurídica é consectário da dignidade da pessoa humana, pois esta, como afirma o Tribunal Constitucional Federal alemão, compreende o ser humano como um ser intelectual e moral, capaz de se determinar e de se desenvolver em liberdade (“Dem liegt die Vorstellung vom Menschen als einem geistig-sittlichen Wesen zugrunde, das darauf angelegt ist, in Freiheit sich selbst zu bestimmen und sich zu entfalten”) (BVerfGE 45, 187).

A propósito do IX Seminário CARF de Estudos Tributários e Aduaneiros, assim me manifestei¹:

Como se lê nos precedentes indicados, o STF superou esses critérios, ao assumir que o *zeitgeist* do século XXI exigiria abordagem mais moderna e evoluída, que permitisse o pleno desenvolvimento de utilidades antes previstas tão-somente em obras de ficção científica.

Preponderariam:

- a. visão substantiva da legalidade;
- b. liberdade dos agentes econômicos de contratarem e estabelecerem estratégias racionais de produção, ainda que heterodoxas ou exóticas;
- c. fomento da livre-iniciativa;
- d. respeito à livre-concorrência;
- e. compartilhamento dos riscos do empreendimento entre empresários e demais colaboradores;
- f. ampla liberdade organizacional.

Feita essa contextualização, do ponto de vista estritamente legal, sem apelo constitucional, a questão que se coloca é se o texto legal complementar que serve de parâmetro ao controle de imunidade permite à autoridade lançadora valorar a estrutura adotada pela entidade para prestar os serviços assistenciais, quanto à quantificação dos diversos modos de contratação de recursos humanos.

Em uma leitura direta, parece-me que o texto do art. 14 do CTN não permite essa valoração, pois ele não traz nenhum elemento relacionado ao modo como a entidade deve se organizar para prestar os serviços. A legislação básica fixa salvaguardas para que (a) as autoridades tributárias possam fiscalizar, e, portanto, exige regularidade sócio-contábil, e (b) terminantemente impede a distribuição de lucros, a quem quer que seja.

Conclusivamente, a linguagem do art. 14 do CTN não permite à autoridade lançadora que utilize o grau de cada modalidade de contratação de recursos humanos como critério determinante ao reconhecimento da imunidade.

¹ DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DECISÓRIOS JUDICIAIS VINCULANTES AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF): O CASO DA “PEJOTIZAÇÃO” VS. TERCEIRIZAÇÃO. In Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024.

De todo o modo, ainda que aceito que a autoridade lançadora pudesse valorar a estrutura operacional e as estratégias de organização técnico-científica da entidade, ainda assim me parece que o argumento não levaria às conclusões adotadas.

A autoridade lançadora entendeu que a contratação de pôr volta de 60% de seus recursos humanos pela via da cessão de mão-de-obra equivaleria à destinação dos resultados a terceiros (*rectius* lucros), além de sonegar a aplicação desses resultados na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Inicialmente, parece-me que o argumento confunde *resultado* com *lucro*. Se a autoridade lançadora entende que a entidade postulante à imunidade serve de instrumento artificial à remuneração das empresas cedentes, essa asserção deve estar calcada em evidências robustas, e não apenas na constatação de percentuais.

Não menos importante, parece seguro reconhecer que o *modo* como os serviços são prestados, isto é, se por empregados ou por terceirizados, é irrelevante, desde que os serviços sejam prestados, segundo os requisitos legais. O emprego do resultado da entidade no custeio dos recursos humanos é necessário (útil) para a prestação desses serviços. Se esse emprego é eficiente, isto é, produz o máximo de resultado, com o mínimo de dispêndio, tal questão está fora do escopo de discricionariedade da autoridade lançadora. Observe-se que não se está a discutir se houve desvio de finalidade na contratação de uma festa de confraternização dos empregados, e.g., mas, pelo menos segundo o que consta nos autos, de atividades que efetivamente contribuem para os objetivos sociais da entidade.

Sinteticamente, o isolado grau de contratação de recursos humanos, segundo as diversas modalidades contratuais (e.g., emprego, pessoa jurídica, autônomos) é insuficiente para motivar a violação do dever de destinação do resultado da entidade aos seus objetivos institucionais, pois o critério legal determinante é o emprego de recursos para custeio de serviços úteis, adequados ou necessários às atividades assistenciais, e não o modo como essas atividades são contratadas ou estruturadas operacionalmente.

Por fim, e apenas como declaração lateral (*obiter dictum*), ainda que fosse possível ao agente público, inclusive aos órgãos de julgamento, valorar a eficiência da estrutura operacional adotada, dever-se-ia dar primazia aos limites fixados pelo texto legal, aos quais não se atribui alta densidade anfibológica ou vácuca (art. 111 do CTN).

A propósito, tive a oportunidade de observar²:

A incompatibilidade entre expectativas ilimitadas e recursos escassos pode ser resolvida pela realização de escolhas quanto a forma de atendimento e o grupo

² Imunidade das Entidades Assistenciais e Filantrópicas sem Fins Lucrativos após a Aparente Queda da Reserva de Lei Complementar para dispor sobre a Matéria (RE 636.941). Revista Dialética de Direito Tributário, n 225. São Paulo: Dialética, 2014, p. 164.

de pessoas atendido Tais seleções podem redimensionar expectativas irreais para refletir aquilo que é factível. Porém, toda deliberação resulta na perda das demais opções até então teoricamente disponíveis, de modo a frustrar a esperança legítima ou ilegítima das pessoas que não foram contempladas.

Decerto, tão somente por si a feitura de opções não garante a distribuição equitativa dos recursos disponíveis. É plenamente concebível um cenário caracterizado pela canalização prioritária de recursos para maximizar o “Bem coletivo” de uma parcela específica da população, com a consequente diminuição do atendimento das necessidades e dos desejos do grupo restante. Ainda que mantidas a equidade e a eficiência do dispêndio da moeda, mantém-se o risco de que algumas necessidades continuem desatendidas.

O voluntariado particular ou privado é uma forma de enfrentar as deficiências do sistema de distribuição de utilidades à população. Em outras palavras, a independente intervenção do particular colabora para reequilibrar cisternas marcadas pela destinação ineficiente ou insuficiente de utilidades. Nesse sentido, Alexis de Toqueville atribuía aos norte-americanos a característica de depender do Estado para prover certas utilidades coletivas, num curioso exercício da democracia³.

Segundo a definição aqui adotada, somente haverá voluntariado na medida em que houver medida adensada de livre-arbítrio e de autodeterminação individual, segundo a consciência e a convicção íntimas de cada popular.

Também apenas a título de ilustração, a prestação de serviços ligados à gestão é considerada imune pela legislação de regência, no âmbito do Proadi-SUS, cujo propósito é aprimorar o SUS por meio de projetos de capacitação de recursos humanos, pesquisa, avaliação e incorporação de tecnologias, gestão e assistência especializada demandados pelo Ministério da Saúde.

Apesar de o Proadi-SUS ser aplicável apenas a um número diminuto de entidades, se o modelo operacional de prestação dos serviços fosse critério determinante ao reconhecimento da imunidade, ele também não poderia existir.

Em sentido semelhante, ainda que se considere a existência de cessão-de-mão de obra, em relação autônoma e não ancilar à gestão a 2ª Turma da CSRF decidiu que a cessão de mão de obra seria critério ausente do parâmetro de controle legal, para reconhecimento da imunidade tributária.

Confira-se a ementa de referido precedente (Processo 10950.727249/2013-11; Acórdão 9202-011.186, j. 20/03/2024):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2006 A 31/08/2011

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.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Na sessão do dia 02.03.2017, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, conheceu das ações diretas de inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621 como arguições de descumprimento de preceito fundamental, julgando procedentes os pedidos deduzidos nas ADIs nºs 2028 e 2036 para declarar a inconstitucionalidade: (i) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterada a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe foram acrescidos os §§ 3º, 4º e 5º; e, (ii) dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998.

Em conclusão, por entender que o grau de contratação de recursos humanos, em relação às diversas modalidades contratuais é incompatível com o art. 14 do CTN, a descaracterização da imunidade deve ser revertida, e o lançamento desconstituído.

Fica prejudicado o exame dos pedidos subsidiários.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento.

Ao meu sentir, cumpre à Autoridade Fiscal avaliar se a atividade desenvolvida pela entidade que se declara beneficente de assistência social é, efetivamente, voltada a cumprir os objetivos institucionais delineados pela Constituição. Tendo isto em mente, é inadmissível que uma entidade (que se declara filantrópica) deixe de atuar neste campo da assistência social para ter como foco principal e habitual a atividade empresarial de cessão remunerada de mão-de-obra.

Portanto, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental. Nestes termos, com acerto a autoridade fiscal ao considerar a habitual cessão de mão de obra como causa impeditiva para o gozo da imunidade.

A temática não é nova nesta Turma. No dia 07/11/2024, esta Turma de Julgamento, no Acórdão 2202-011.097, decidiu no sentido de que:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

O ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, traduzir-se em cessão a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) de benefício fiscal que não lhe pertence. Por tal razão, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

(VOTO VENCEDOR)

Ao meu sentir, cumpre à Autoridade Fiscal avaliar se a atividade desenvolvida pela entidade que se declara beneficente de assistência social é, efetivamente, voltada a cumprir os objetivos institucionais delineados pela Constituição. Tendo isto em mente, é inadmissível que uma entidade (que se declara filantrópica) deixe de atuar neste campo da assistência social para ter como foco principal e habitual a atividade empresarial de cessão remunerada de mão-de-obra.

Portanto, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental. Nestes termos, com acerto a autoridade fiscal ao considerar a habitual cessão de mão de obra como causa impeditiva para o gozo da imunidade.

Neste sentido, entendimentos abaixo reproduzidos:

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 do total de empregados da entidade isenta.

[VOTO VENCEDOR]

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.

(Acórdão nº 2401-010.977, Sessão de 04 de abril de 2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRATAÇÃO INDIRETA DE APRENDIZ. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMUNIDADE. DESCARACTERIZAÇÃO.

A alocação de aprendizes em empresa tomadora dos serviços compromete a imunidade da entidade beneficente de assistência social.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DE- OBRA. RETROAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. ARTIGO 106, I, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O art. 30 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, não veicula norma expressamente interpretativa da legislação pretérita, mas regra jurídica que não existia na revogada Lei nº 12.101, de 2009, para se admitir o desenvolvimento pela entidade beneficente de assistência social de atividade que gere recursos, inclusive com cessão de mão-de-obra, desde que instrumentalizada

de modo a contribuir com as finalidades previstas no art. 2º da Lei Complementar nº 187, de 2021, e desde que a atividade seja registrada de forma segregada na contabilidade e destacada em Notas Explicativas, nas quais, por prudência, cabe a ressalva de que não se promoveu uma indevida extensão da imunidade para os tomadores dos serviços dos aprendizes em razão de o lucro obtido ter sido superior ao valor das contribuições não imunes de uma contratação direta de aprendiz pela empresa tomadora dos serviços.

(Acórdão nº 2401-011.404, Sessão de 3 de outubro de 2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

O ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence. Por tal razão, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(Acórdão nº 2201-009.795, Sessão de 08 de novembro de 2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PROGRAMA DE APRENDIZAGEM. FORMAÇÃO TÉCNICO PROFISSIONAL METÓDICA. CONTRATAÇÃO DE APRENDIZES. REEMBOLSO. IMUNIDADE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal não se estende ao salário do aprendiz reembolsado por terceiro tomador de seu serviço. Não faz jus à

imunidade tributária e entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

(Acórdão nº 2201-009.255, de 4 de outubro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

O ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence. Por tal razão, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

(...)

(Acórdão nº 2201-009.795, de 8 de novembro de 2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2010

(...)

IMUNIDADE COTA PATRONAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXCLUSIVA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUXÍLIO SERVIÇOS PRESTADOS PELO ESTADO. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA.

A prestação de serviços por entidade privada, in casu, exclusiva cessão de mão-de-obra, utilizando-se da estrutura do próprio Estado, não caracteriza promoção de assistência social beneficente, nos termos do inciso III, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91 e legislação superveniente, capaz de assegurar a fruição da imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, o que somente seria viável na hipótese de utilização de meios próprios da entidade, limitando-se, ainda, a cessão da mão-de-obra de maneira a não desvirtuar os seus objetivos institucionais.

(Acórdão 2401-003.454, Sessão de 19.03.2014)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

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 do total de empregados da entidade isenta.

(Acórdão 2401-003.082, Sessão de 19.06.2013)

Seguindo os entendimentos acima, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY