



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721090/2022-81
ACÓRDÃO	2201-012.155 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDACAO INSTITUTO DE PESQUISA E ESTUDO DE DIAGNOSTICO POR IMAGEM - FIDI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

A cessão de mão de obra, por si só, não descaracteriza a condição de entidade beneficente para fins de fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da CF. A legislação, inclusive a Lei Complementar 187/2021, admite expressamente a cessão de mão de obra, desde que não haja transferência do benefício fiscal ao tomador do serviço. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da tributação as competências 01/2018 a 09/2019, inclusive, vencidos os Conselheiros Débora Fófano dos Santos e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que lhe negaram provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Auto de infração** de contribuição previdenciária patronal, contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, ajustada pelo FAP e a contribuição devida a outras entidades e fundos, incidentes sobre remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, incluindo multa e juros, no período de 01/2018 a 12/2019.

O Auditor Fiscal esclarece que foram solicitados diversos documentos, com destaque para o Termo De Intimação Fiscal nº 01 cuja solicitação não foi atendida. Informa que o contribuinte declara em suas GFIPs no período fiscalizado o CNAE 8640205 (Serviço de Diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante, exceto tomografia) e o FPAS 639 (Entidade Filantrópica com isenção), portanto está usufruindo da imunidade quanto ao pagamento das contribuições devidas à seguridade social. Discorre sobre os requisitos para as entidades usufruam da imunidade em relação às contribuições para seguridade social e destaca que:

O Parecer indica que a cessão de mão-de-obra por uma entidade viola tanto o uso integral do resultado operacional em seus objetivos institucionais, quanto a definição de atividade assistencial para obter imunidade.

Embora os requisitos permitam cessões eventuais, a entidade cedeu 92% de sua massa salarial em 2018 e 88,24% em 2019. A Nota nº 52/2014 – RFB/Copes/Coef/Dilit estabelece que entidades beneficentes não podem ceder mão-de-obra de forma onerosa e habitual. A imunidade constitucional visa somente aos segurados que prestam serviços à própria entidade, não a terceiros.

Solicitou-se ao sujeito passivo decisão judicial que autorize a manutenção da imunidade mesmo com cessão habitual de mão-de-obra, mas nenhum documento foi apresentado.

Conforme o §1º do art. 14 do CTN, a falta de cumprimento de requisitos pode suspender o benefício. A fiscalização apurou e lançou as contribuições previdenciárias devidas.

Na **Impugnação** (fl. 157 a 250) apresentada em 30/12/2022, o contribuinte informa que é uma entidade beneficente de assistência social, com atuação na área da saúde, constituída

sob a forma de fundação, conforme se infere do seu estatuto. Cita diversos trechos do Estatuto Social, destacando que manteve e mantém diversas parcerias com a Administração Pública para a execução de projetos e atividades na área da saúde.

Ressalta que é detentora do Título de Utilidade Pública e no período autuado está acobertada pelos efeitos da concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Afirma que a concessão do CEBAS é fruto da propositura de demanda judicial com a finalidade de afastar as inconstitucionalidades contidas na Lei ordinária nº 12.101/09, cuja cópia integral está anexa. Afirma também que a atuação da impugnante na área da saúde é demonstrada pelos inúmeros títulos e qualificações que lhe foram concedidas pela Administração Pública, estando todas anexas.

Ao final, requer (fl. 249-250): a) Nulidade, pois fora notificada do Termo de Intimação Fiscal nº 01 em endereço distinto do seu domicílio fiscal; b) Incompetência da Receita Federal do Brasil para fins de suspender os efeitos do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social; c) que seja declarado que a atuação se deu com base nos seus objetivos estatutários, que atuou, exclusivamente, na prestação de serviços de saúde, de forma complementar ao Sistema Único de Saúde – SUS, sem cessão de mão de obra; d) afastada a multa de ofício ou que seja limitada ao percentual de 100%; e) publicações em nome do patrono.

O **Acórdão 106-046.948** – 15ª TURMA/DRJ06 (fl. 1.201 a 1.234), em Sessão de 20/06/2024, manteve em parte o crédito tributário em litígio, alterando apenas a multa aplicada de 112,5% para 75%. Concluiu-se que (fl. 1.233):

a) Para as competências 11/2019, 12/2019 e 13/2019 não foi apresentado CEBAS, portanto a Fundação não gozava de imunidade/isenção nesse período.

(fl. 1.217) Em que pese na Declaração do Ministério da Saúde constar que existe o processo SEI nº 25000.123149/2022-19, protocolado em 02/06/2022 que aguarda decisão, não é possível, como base nos documentos constantes dos autos precisar o conteúdo do citado processo. Portanto, com a partir das informações apresentadas, desde 11/2019 a Fundação não se encontra certificada como entidades beneficentes de assistência social, requisito essencial para usufruir da isenção de contribuições previdenciárias como se demonstrará a seguir.

b) Foi verificada a cessão de mão de obra para todo o período fiscalizado, não fazendo jus a isenção/imunidade.

(fl. 1.113) O Auditor Fiscal esclarece que o contribuinte declara em suas GFIPs no período fiscalizado o CNAE 8640205 (Serviço de Diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante, exceto tomografia) e o FPAS 639 (Entidade Filantrópica com isenção), portanto está usufruindo da imunidade quanto ao pagamento das contribuições devidas à seguridade social.

(fl. 1.114) O contribuinte declara remuneração em GFIP com o código de recolhimento 150 (cessão de mão de obra) em caráter habitual, descumprindo requisito para o gozo da isenção.

(fl. 1.222) Observa-se que a definição se molda perfeitamente ao caso concreto, seja no contrato de 2013 ou no de 2019, devendo ser observado, inclusive, que em 2019 estava previsto em contrato que nas Notas Fiscais deveria constar as retenções sofridas, podendo ser descontado os valores dos custos de fornecimento vale-transporte e refeição. Ademais não foram apresentados os documentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal n. 01 a fim de demonstrar que a maioria dos trabalhadores cedidos estão vinculados a atividade fim da fundação (...)."

(fl. 1.226) Diante desse contexto, verifica-se que o contribuinte obtinha receitas por meio da intermediação sistemática e expressiva de mão de obra, sem realizar o respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias patronais. Essa prática torna a atividade onerosa, o que vai de encontro com o requisito constitucional de que a entidade beneficente não deve ter fins lucrativos.

É relevante ressaltar que a cessão de mão de obra se tornou a atividade mais representativa da entidade. A massa salarial dos trabalhadores cedidos representou mais de 88% do total de segurados informados na GFIP, de acordo com o relatório fiscal. Isso evidencia que a atividade não é temporária nem de menor expressividade, contrariando a exceção mencionada no Parecer/CI nº 3.272/2004 em relação a imunidade.

O objetivo principal da entidade passou a ser a cessão de mão de obra para terceiros, desvirtuando sua finalidade assistencial e conferindo, indiretamente, imunidade a uma pessoa que não a merece.

c) A multa aplicada deve ser alterada de 112,5% para 75%.

O contribuinte teve ciência da decisão pela abertura da mensagem de ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 18/07/2024 (fl. 3.593).

Com isso, interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 1.278 a 1.356) em 06/08/2024 (fl. 1.276). Traz os seguintes temas:

a) Cerceamento do direito de defesa.

Afirma que o Auditor Fiscal procedeu com inúmeras notificações à Recorrente, tendo endereçado algumas para o domicílio fiscal atual e outras para o endereço fiscal anterior da Recorrente (fl. 1.279), em especial o Termo de Intimação Fiscal n. 01. E diz que deve haver nulidade de todos os atos subsequentes, com base no art. 59, §1º do Decreto 70.235/1972.

b) Cessão de mão de obra. Parcerias com a Administração Pública.

A Recorrente, face aos seus objetivos estatutários, afirma que manteve e mantém diversas parcerias com a Administração Pública para a execução de projetos e atividades na área da saúde. Todavia, o Auditor Fiscal entendeu que a atuação complementar à atuação do SUS realizada junto aos entes federados possui natureza jurídica de cessão de mão de obra. E que a DRJ deixou de considerar as características específicas dos vínculos trazidos aos autos, como a

obrigação de prestação de contas, o recebimento de recursos públicos sujeitos aos controles administrativos, dentre outros (fl. 1.278).

(fl. 1.293) Mais uma vez, evidenciada a ausência de cessão de mão de obra pela RECORRENTE em sua atuação na área da saúde, afinal, como seria uma cessão de mão de obra com uso de tecnologia 76% dos laudos que emite em sua atuação?

(fl. 1.296) Da simples leitura do Estatuto Social da RECORRENTE é possível extrair que essa não atua com cessão de mão de obra, causa da autuação ora impugnada, pelo contrário, sua atuação se dá em complemento a atuação do Estado na área da saúde e em prol de uma coletividade.

É evidente que a atuação da RECORRENTE não se enquadra no conceito de mão de obra, pois até onde a mesma detém conhecimento, os serviços de saúde ainda prescindem de mão de obra especializada e em quantidade regulamentada por órgãos técnicos do Estado. Por isso, a necessidade de contratação de todos os profissionais que compõem seu quadro de colaboradores.

O Recurso descreve os vínculos que manteve com a Administração Pública, explicando o porquê de não existir cessão de mão de obra (fl. 1.296 a 1.329).

c) Ausência de requisitos da cessão de mão de obra (fl. 1.329 a 1.332).

O contribuinte informa que o art. 31 da Lei 8.212/1991 dispõe acerca da mão de obra, configurando-a quando há I) existência de uma empresa cedente de mão de obra; II) existência de uma empresa tomadora de mão de obra; III) atividade de mão de obra cuja prestação do serviço se dê pela alocação de mão de obra pela cedente à tomadora; IV) prestação dos serviços mediante cessão de mão de obra no estabelecimento da empresa tomadora ou em outro por ela determinado; V) ausência de vínculo de emprego entre os segurados alocados na prestação de serviço e a empresa tomadora (fl. 1.330).

(fl. 1.331) Importante destacar que, nas relações mantidas entre RECORRENTE e a administração pública, está ausente a alocação do pessoal da RECORRENTE em uma empresa. Portanto, inexistente a cessão de mão de obra, restringindo-se a questão a mera contratação de serviço de saúde. (...)

(fl. 1.332) A RECORRENTE não possui um interesse particular, afinal é constituída como forma de fundação de direito privado, sem fins econômicos, velada pelo Ministério Público, e com o propósito de auxiliar à administração pública, por meio de parcerias, na ampliação da oferta de serviços de saúde à população atendida pelo Sistema Único de Saúde.

Como demonstrado, os valores transferidos à RECORRENTE NUNCA estiveram vinculados ao número de profissionais atrelados a execução dos serviços de saúde, mas sim aos exames realizados em atuação complementar ao Sistema Único de Saúde.

No caso dos instrumentos destacados anteriormente terem como objeto mera cessão de mão de obra, seus valores abrangeriam tão somente os custos

operacionais da mão de obra, os encargos sociais incidentes sobre ela, os custos administrativos e o lucro da empresa, sendo a base de cálculo na composição do preço a mão de obra a ser cedido. Da análise dos valores contidos nos instrumentos apresentados com a impugnação, é possível extrair que o preço nunca teve como referência o valor de sua mão de obra.

Sobre a ausência de prova:

(fl. 1.337) No entanto, em momento algum, foi demonstrado/provado pela Autoridade Fiscal que a atuação da RECORRENTE, na saúde, de forma complementar a atuação do Estado, enquadra-se no conceito de atividades extras, muito menos que essas não se enquadram em suas finalidades assistências.

d) Isenção/imunidade (1.333).

Alega que, com base no Parecer/CJ/Nº 3.272/2004, o Auditor, confundindo isenção com imunidade, decidiu por afastar a imunidade com base no §1º do art. 14, do Código Tributário Nacional.

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. Consigna que a Lei Complementar nº 187/2021 e Lei ordinária nº 12.101/09 não vedam a cessão de mão de obra.

e) Vigência do CEBAS (fl. 1.344).

Afirma que a Recorrente estava acobertada pelo CEBAS no período de atuação. A concessão foi por meio da Portaria 920/2021. Que a concessão foi fruto de demanda judicial com a finalidade de afastar as inconstitucionalidades da Lei 12.101/2009 (fl. 1.283).

A DRJ desconsiderou a declaração emitida pelo Ministério da Saúde quanto a vigência do CEBAS concedido. Diz que o CEBAS não está *sub judice*, mas sim foi deferido em decorrência de decisão judicial já transitada em julgado (Mandado de Segurança n. 28040/DF). E que, independentemente disso, a sua atuação na área da saúde é demonstrada pelos inúmeros títulos e qualificações que lhe foram concedidas pela Administração Pública.

Também firma que não se exige a gratuidade em todas as atividades desenvolvidas pela entidade beneficente (fl. 1.347).

Acresce que teve recentemente renovado seu Título de Utilidade Pública (fl. 1.286).

f) Erro material – preenchimento de GFIP (fl. 1.353).

(fl. 1.354) No caso vertente, o único argumento apresentado pelo II. Fiscal quanto a cessão de mão de obra, mostra-se equivocado, porquanto derivado de erro de fato cometido pelo contribuinte em seu desfavor.

É evidente que o erro ocorrido no preenchimento das informações por ocasião do preenchimento da GFIP não pode elidir a realidade dos fatos.

g) Inocorrência da causa ensejadora da multa de ofício (fl. 1.355).

(fl. 1.355) No entanto, a multa de ofício deve também ser excluída, pois é evidente que a suspensão do direito a fruição da imunidade, não é fato ensejador da multa de ofício contido no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Não houve apresentação de contrarrazões pela PGFN (fl. 3.594). É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

O contribuinte teve ciência da decisão pela abertura da mensagem de ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 18/07/2024 (fl. 3.593) e interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 1.278 a 1.356) em 06/08/2024 (fl. 1.276). Atesto, portanto, a tempestividade da peça.

2. Cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte repete os argumentos de 1ª instância, afirmando que deve haver nulidade de todos os atos subsequentes ao Termo de Intimação Fiscal n. 01, com base no art. 59, §1º do Decreto 70.235/1972.

Constato que o contribuinte conseguiu se defender, em especial porque o devido processo legal (contraditório e ampla defesa) foram respeitados com o protocolo da Impugnação e do Recurso Voluntário, sem que houvesse prejuízo demonstrado à defesa. Além disso, a intimação só passa a ser obrigatória com a lavratura do auto de infração, posto que até lá o procedimento tem natureza inquisitorial.

3. CEBAS.

A autuação corresponde ao período de 01/2018 a 12/2019. A 1ª instância julgou exatamente que (fl. 1.233) no período de 01/2018 a 10/2019 a certificação estava sub judice; e, para as competências 11/2019, 12/2019 e 13/2019 não foi apresentado CEBAS.

O contribuinte opõe a informação argumentando que (fl. 1.344) a concessão do CEBAS foi por meio da Portaria 920/2021. Que a DRJ desconsiderou a declaração emitida pelo Ministério da Saúde quanto a vigência do CEBAS concedido.

Noto que o revés da Recorrente inicia com a Portaria 549/2017, que indefere a Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Leva-se em conta a Lei n. 12.101/2009 e suas alterações que, conforme o STF, limitou a concessão da certificação das entidades beneficentes de assistência social, sem competência para fazê-lo. A Portaria considera,

para tal, o Parecer Técnico n. 125-SEI/2017 que, através do Processo n. 25000.162827/2016-11, concluiu pelo não atendimento dos requisitos. A Portaria entrou em vigor em 15/05/2018.

Da Nota Técnica n. 258/2018-CGCER/DCEBAS/SAS/MS (fl. 1.442), que não reconsidera (indeferir) o Recurso Administrativo para a renovação do CEBAS, destaco:

(fl. 1.425) Quanto ao Parecer nº 223 EHSN/CODELEGIS/COGJUR/CON.TUR-IVIS/CGU/AGU, temos a informar que o referido documento foi devidamente citado no Parecer Técnico que concluiu pelo indeferimento do pedido de renovação do CEBAS da entidade, restando claro o entendimento da Consultoria Jurídica do Ministério da Saúde de que a entidade que requer o CEBAS deve possuir produção própria e prestar diretamente serviços ao SUS para fazer jus ao CEBAS. (...)

Em consulta efetuada nos Sistemas de Informação Hospitalar e Ambulatorial (SIH e SIA) e de Comunicação e Informação Hospitalar e Ambulatorial (CIHA) verifica-se que persiste a ausência de registro dos atendimentos ambulatoriais realizados pela requerente, para os usuários do SUS, no ano de 2015 (SEI nº 4456065). Assim, a entidade não comprovou atendimento ao disposto no inciso III, art. 4º da Lei nº 12.101/2009.

Consta no Despacho do Ministério da Saúde:

DESPACHO Nº 74, DE 18 DE MARÇO DE 2021

Processo nº 25000.045953/2017-84

Interessado: Fundação Instituto de Pesquisa e Estudo de Diagnóstico por Imagem - FIDI, CPNJ Nº 55.401.178/0001-36

Assunto: Recurso administrativo hierárquico interposto em face de decisão que manteve o indeferimento de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde.

Decisão: À vista do que consta dos autos, adoto como razões de decidir os fundamentos de mérito e de fato apresentados na NOTA TÉCNICA Nº 92/2020-CGAGIC/DCEBAS/SAES/MS, bem como as razões de direito expostas pela Consultoria Jurídica, nos termos do PARECER REFERENCIAL nº 00003/2021/CONJUR-MS/CGU/AGU, e respectivo Despacho de aprovação, e **NEGO PROVIMENTO ao recurso administrativo interposto pela Entidade em epígrafe.**

EDUARDO PAZUELLO

Ministro de Estado da Saúde

A decisão final no MS 28040-DF (2021/0286103-0), de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, publicada no DJe em 14/11/2022, foi que:

ANTE O EXPOSTO, concedo a segurança a fim de anular o ato apontado como coator e, via de consequência, determinar à autoridade impetrada que proceda

novo julgamento do pedido de concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, constante do CEBAS SEI Nº 25000.162827/2016-11, dando-lhe a solução que entende de direito.

O Processo Administrativo 25000.162827/2016-11, que trata do requerimento de renovação, foi de fato deferido sub judice para o período de 25/10/2016 a 24/10/2019:

PORTARIA Nº 920, DE 14 DE SETEMBRO DE 2021

Defere, sub judice, a Renovação do CEBAS, da Fundação Instituto de Pesquisa e Estudos de Diagnóstico por Imagem - FIDI, com sede em São Paulo (SP).

O Secretário de Atenção Especializada à Saúde, no uso de suas atribuições, Considerando a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e suas alterações, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regulamentada pelo Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014; Considerando a competência prevista no art. 142 da Portaria de Consolidação GM/MS nº 1, de 28 de setembro de 2017, que consolida as normas sobre os direitos e deveres dos usuários da saúde, a organização e o funcionamento do Sistema Único de Saúde; Considerando o Ofício nº 009656/2021-CPDP do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que encaminha decisão proferida no Mandado de Segurança nº 28040 - DF (2021/0286103-0), impetrado pela Fundação Instituto de Pesquisa e Estudos de Diagnóstico por Imagem - FIDI/SP, contra suposto ato ilegal atribuído ao Ministro de Estado da Saúde, no âmbito do processo nº 25000.162827/2016-11, que determina que a análise do pedido de Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) seja com base nos requisitos previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN); e Considerando a Nota Técnica nº 461/2021-CGCER/DCEBAS/SAES/MS, constante do Processo nº 25000.162827/2016-11, que em cumprimento à decisão judicial, acatou pela Renovação do CEBAS, resolve:

Art. 1º Fica deferida, sub judice, a Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), da Fundação Instituto de Pesquisa e Estudos de Diagnóstico por Imagem - FIDI, CNPJ nº 55.401.178/0001-36, com sede em São Paulo (SP).

Parágrafo único. A Renovação tem validade pelo período de 25 de outubro de 2016 a 24 de outubro de 2019, até ulterior decisão judicial. Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Ficam suspensos os efeitos da Portaria SAS/MS nº 549, de 7 de maio de 2018, publicada no Diário Oficial da União nº 92, de 15 de maio de 2018, Seção 1, página 42, em detrimento da Renovação, até ulterior decisão judicial.

SERGIO YOSHIMASA OKANE

E o Ministério da Saúde determinou a anulação do despacho:

GABINETE DA MINISTRA DECISÃO DE 10 DE ABRIL DE 2023

Processo nº 25000.045953/2017-84 Interessada: Fundação Instituto de Pesquisa e Estudo de Diagnóstico por Imagem - FIDI. Assunto: Cumprimento de determinação judicial imposta nos autos do Mandado de Segurança nº 27.739/DF (2021/0154648-5) e conforme Parecer de Força Executória nº 00055/2023/PGU/AGU (SEI 0031412853, fl. 02).

À vista do que consta dos autos e em cumprimento da decisão proferida pelo Ministro Relator, Sérgio Kukina, nos autos do Mandado de Segurança n. 27739/DF (2021/0154648-5), em trâmite perante o Superior Tribunal de Justiça - STJ e nos termos da orientação exarada pelo OFÍCIO n. 00444/2023/PGU/AGU (SEI 0031412853) e pelo PARECER DE FORÇA EXECUTÓRIA n. 00055/2023/PGU/AGU, **DETERMINO a ANULAÇÃO do Despacho n. 74, de 18 de março de 2021**, publicado no Diário Oficial da União - Seção 1, de 19 de março de 2021.

NÍSIA TRINDADE LIMA Ministra

Conforme pacificado neste Conselho, no mesmo diapasão do STF, o fato de a empresa possuir CEBAS é uma *obrigatoriedade*, bem como sua renovação tempestiva. Quanto ao período de 25/10/2016 a 24/10/2019, está claro que a empresa possuía CEBAS, e o fato de ter estado *sub judice* em nada interfere este dado.

Dou provimento para excluir da tributação as competências 01/2018 a 09/2019.

4. Cessão de mão-de-obra.

O Auditor Fiscal entendeu que a atuação complementar à atuação do SUS realizada junto aos entes federados possui natureza jurídica de *cessão de mão de obra*.

A Recorrente, face aos seus objetivos estatutários, afirma que manteve e mantém diversas *parcerias* com a Administração Pública para a execução de projetos e atividades na área da saúde. E que a DRJ deixou de considerar as características específicas dos vínculos trazidos aos autos, como a obrigação de prestação de contas, o recebimento de recursos públicos sujeitos aos controles administrativos, dentre outros (fl. 1.278).

A questão é saber se a cessão de mão-de-obra descaracteriza a natureza de entidade beneficente para efeito de fruição da imunidade.

Antes de prosseguir, ressalto que o fato de a atividade ser *onerosa* não vai de encontro com o requisito constitucional de que a entidade beneficente não deve ter lucros, como afirmou erroneamente a 1ª instância (fl. 1.226). A própria posição do STF vai de encontro ao pensamento de que “atividade onerosa” contrasta com “sem fins lucrativos”, dado que este requisito constante no inciso III, art. 55 da Lei 8.212/1991 (*promova, gratuitamente e em caráter exclusivo...*) foi julgado inconstitucional, quando o STF concluiu o julgamento da ADI nº 2028 (02/03/2017) e o RE nº 566.622 (23/02/2017).

Voltemos para afirmar categoricamente: a cessão de mão-de-obra, por si só, não descaracteriza automaticamente a condição de entidade beneficente para fins de fruição da

imunidade tributária. Acompanho, nesse sentido, o entendimento do Conselheiro Weber Allak da Silva:

Entendeu a autoridade fiscal que a entidade, ao ceder aprendizas a empresas não beneficentes, estaria violando o requisito imposto pelo inciso II do art. 14 do CTN, na medida que estaria transferindo indevidamente um benefício fiscal para estas empresas. Para fundamentação do entendimento, mencionou o Parecer/CJ 3.272/2004, do Ministério da Previdência. Embora o ato citado não tenha força vinculante junto a este órgão julgador, analisando as fundamentações manifestadas em seus dispositivos, constata-se que o entendimento comum foi de que a cessão de mão de obra conferiria vantagem financeira aos tomadores de serviços. Desta forma, o requisito do art. 14, inciso II do CTN estaria sendo violado, na medida que recursos estariam sendo transferidos indiretamente para as empresas tomadoras, em prejuízo dos objetivos institucionais da entidade beneficente. Grande parte da controvérsia se dá pelo fato da legislação vigente não vedar expressamente o exercício de atividades de cessão de mão obra pelas instituições beneficentes. Nesse sentido, a Lei Complementar 187/2021 foi mais clara, ao admitir textualmente, em seu art. 3º, Inciso V, a possibilidade de cessão de mão de obra, desde que não ocorra a transferência do benefício fiscal ao tomador do serviço. Feita as presentes considerações, a solução do litígio em análise se reduz na determinação se de fato os tomadores de serviços foram beneficiados indiretamente pela imunidade, violando o art. 14, inciso II do CTN. Percebe-se que a autuação decorre da legítima precaução por parte do órgão fiscalizador em impedir que instituições beneficentes sejam utilizadas para a prática de evasão fiscal. Não raro, entidades beneficentes imunes são criadas com fim exclusivo de intermediação de mão de obra para empresas, que buscam redução de carga tributária, mediante tal artifício.

(...) Melhor explicando, não foi demonstrado nos autos a existência de qualquer espécie de conluio entre os contratantes, que indicasse a transferência de benefício financeiro aos tomadores de serviços. Neste caso deveria a autoridade fiscal comprovar o efetivo benefício auferido pelo tomador, não presumi-lo. Também não foi demonstrado que o custo arcado pelos tomadores na contratação encontrava-se abaixo do preço de mercado.

Em momento algum se discutiu o caráter assistencial da entidade, mas a possível violação ao art. 14, inciso II do CTN. Não nos parece crível que a entidade beneficente transfira benefício financeiro a empresas, das quais não tem qualquer tipo de relação. (Acórdão 2201-011.998, Declaração de voto do Conselheiro Weber Allak da Silva, Sessão de 04/02/2025)

O contribuinte alega que, 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. Consigna que a Lei Complementar nº 187/2021 e Lei ordinária nº 12.101/09 *não vedam a cessão de mão de obra*. É verdade.

Aliás, tem-se opinião inclusive no sentido de que o art. 30 da Lei Complementar n. 187 teria caráter interpretativo:

Apesar da omissão da legislação anterior ao fato gerador sobre o assunto, o artigo 30 da Lei Complementar nº 187/2021 apenas explicitou o entendimento para resolver as controvérsias sobre o tema. Assim, para determinar se o contribuinte tem direito à imunidade tributária, os requisitos devem ser avaliados com base na legislação vigente na época do fato gerador (no caso, o art. 14, do CTN). O dispositivo acima transcrito apenas inclui um conceito que não estava claro na lei, o que autoriza sua aplicação retroativa ao caso concreto. Como o auto de infração não vislumbrou vícios em relação aos requisitos previstos no art. 14, do CTN, mas apenas em relação à natureza da receita e a proporção dos convênios de cessão de mão de obra em relação às receitas da recorrente, conclui-se que esses valores estão, de fato, abrangidos pela isenção.

(Acórdão 2201-011.998, Declaração de voto do Conselheiro Thiago Álvares Feital, Sessão de 04/02/2025)

Quando há caracterização de atividade mercantil, fraude ou planejamento abusivo, compromete-se o caráter beneficente da entidade. O Fisco traz alegações de que a Recorrente exerce, em grande parte, cessão de mão de obra. Mas não demonstra a cessão de pessoal para terceiros fora do escopo institucional, que deve ser interpretada como desvio de finalidade. Como bem afirmado pela Recorrente:

(fl. 1.337) No entanto, em momento algum, foi demonstrado/provado pela Autoridade Fiscal que a atuação da RECORRENTE, na saúde, de forma complementar a atuação do Estado, enquadra-se no conceito de atividades extras, muito menos que essas não se enquadram em suas finalidades assistenciais.

As críticas (fl. 1.114) de que o contribuinte declara remuneração em GFIP com o código de recolhimento 150 (*cessão de mão de obra*) em caráter habitual, descumprindo requisito para o gozo da isenção, não permanecem, portanto.

Respondendo à pergunta, a cessão de mão de obra não invalida a imunidade. Nesse sentido, mudo meu posicionamento manifestado no Acórdão 2201-011.998, de relatoria do Conselheiro Weber Allak da Silva, em Sessão de 04/02/2025, julgado por esta Turma.

O Recurso descreve os vínculos que manteve com a Administração Pública, e a necessidade de contratação de todos os profissionais que compõem seu quadro de colaboradores (fl. 1.296 a 1.329). A análise destes contratos vai ao encontro do que já foi julgado por unanimidade no Acórdão nº 2202-007.359, Relator Conselheiro Martin da Silva Gesto, em Sessão de 07/10/2020:

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.

Com isso, a multa também não se mantém.

5. Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, e no mérito, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da tributação as competências 01/2018 a 09/2019, inclusive.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho