



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10140.721589/2015-27</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.338 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	INSTITUTO MIRIM DE CAMPO GRANDE - I.M.C.G.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando inexistente a similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e o paradigma, face a situação que resulta em anacronismo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do contribuinte.

Sala de Sessões, em 19 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 782/799) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade parcial** (e-fls. 853/859) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 04/10/2021, pela 1.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento, consubstanciada no **Acórdão n.º 2201-009.255** (e-fls. 595/603), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“afastamento da imunidade para os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra pela entidade”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

### EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

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.

**DISPOSITIVO:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração (e-fls. 627/632), porém teve seguimento negado (e-fls. 724/726).

O lançamento, integralmente à égide da Lei n.º 12.101, decorreu de afastamento da imunidade em razão de remunerações pagas pela entidade beneficente aos segurados (*menores aprendizes*), por ela utilizados e declarados em GFIP, na prestação de serviços para outras empresas, mediante cessão de mão-de-obra, colocando-os à disposição de terceiros (*tomador do serviço*), de forma contínua e onerosa.

**Do Acórdão Paradigma**

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2401-010.352**, Processo n.º 10950.727249/2013-11 (e-fls. 832/849), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

**Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)**

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. (grifei)

Referido acórdão paradigma não havia sido reformado quando da interposição do recurso especial de divergência. Demais disto, em sessão de 20/02/2024, foi negado provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda Nacional pelo Acórdão n.º 9202-011.186, inclusive por força da declarada inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei n.º 8.212, quando da apreciação da ADI 2028, transitada em julgado.

**Do resumo processual antecedente ao recurso especial**

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 128/147), após notificado em 30/07/2015, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 42/57).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, relativo às competências 01/2011 a 12/2014. As rubricas lançadas são contribuições previdenciárias, patronal e segurados, inclusive a patronal relativa ao financiamento de Terceiros (Outras Entidades e Fundos), especialmente em razão de perda da imunidade. As bases de cálculo, a partir da GFIP, tomam por levantamento os segurados contribuintes individuais e os segurados empregados.

Consta que a entidade em gozo de imunidade, cedeu, no período, segurados a ela vinculados (*aprendizes*) para laborarem, de forma onerosa, nas dependências de terceiros, o que representou mais de 90% dos obreiros de sua folha de pagamentos – declarados na GFIP, sob o código de recolhimento 150 (cessão de mão de obra).

A acusação fiscal aponta que houve desvirtuamento da promoção de assistência social beneficente, a que se destina a referida instituição, havendo desvio finalístico da entidade beneficente, passando a mesma a operar como empresa prestadora de serviço remunerado, como qualquer outra do gênero, usufruindo, indevidamente, da benesse da imunidade tributária, em

prejuízo das demais empresas do ramo de terceirização. Por isso, a imunidade foi afastada e o lançamento se efetivou.

A entidade sustentou que não devia perder a imunidade, pois, para a acusação, inexistiu cessão de mão-de-obra, dado que: a) sua finalidade é promover a integração do jovem carente no mercado de trabalho; b) não fornece, nem contrata mão-de-obra, em realidade, ocorre uma atividade escola, um serviço de treinamento e ensino, onde os jovens atuam para aprender a lidar com o mercado de trabalho, não se cuidando de profissionais, mas de aprendizes em treinamento; c) os jovens estão vinculados ao Instituto e não ao contratante, não ficando sob ordens do tomador; e d) não há como exigir a retenção do art. 31, da Lei n.º 8.212, pois é dotada de imunidade.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 11-52.217 – 7.ª Turma da DRJ/REC (e-fls. 218/225), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora. Assentou tese segundo a qual: *“É incompatível com a finalidade social do contribuinte a prestação de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, como atividade preponderante de suposta assistência social, dada sua natureza comercial, sujeitando-se, em consequência, ao regramento tributário das empresas em geral.”*

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 279/299), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

#### **Do contexto da análise de Admissão Prévia**

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria *“força probatória do CEBAS para comprovar a condição de imune”* não foi admitida. Para a temática, discutia-se, a partir de indicação de decisão paradigmática, uma impossibilidade de se afastar a imunidade da entidade, uma vez que possuía CEBAS. No caso concreto do acórdão recorrido, a

entidade teve sua imunidade afastada, considerando o entendimento do seu desvirtuamento em razão da cessão de mão-de-obra.

Houve interposição de agravo, porém restou rejeitado (e-fls. 914/916), confirmando-se a admissão prévia parcial para seguimento do recurso especial em relação a temática já destacada com indicação paradigmática correlata.

#### **Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida**

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e cancelar o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“afastamento da imunidade para os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra pela entidade”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, inclusive por força do paradigma, pois já na ementa do recorrido se firma tese equivocada no sentido de que *“não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental”*.

#### **Das contrarrazões**

Em contrarrazões (e-fls. 923/929) a parte interessada (Fazenda Nacional) reitera as razões do lançamento, o qual foi mantido pela DRJ e pela decisão recorrida.

Aduz que a prestação de serviço, mediante cessão de mão-de-obra, de forma não eventual, afasta à imunidade. Ademais, ela não se estende ao salário do aprendiz reembolsado por terceiro tomador de seu serviço, não sendo possível estender a imunidade para os pagamentos realizados por terceiros, que são as empresas contratantes dos aprendizes, o que foi bem analisado pela decisão recorrida.

Argumenta que a entidade desvirtuou sua finalidade ao se dedicar a contratos de cessão de mão de obra, sendo que a cessão onerosa de mão-de-obra praticada como atividade-fim, desvirtua o ser beneficente, daí ser dever desconstituir a imunidade. Logo, considera não fazer jus à imunidade a entidade que realiza cessão de mão-de-obra para terceiros em caráter não acidental.

Pondera que não se está a defender que não se possa empreender atividades econômicas e verter os resultados para seus fins. Mas, questiona o desenvolvimento da atividade alheia à finalidade assistencial em proporções e forma que desvirtua a sua natureza. Alega que a atividade fim da entidade autuada, ao invés de ser a benemerência, transmuda-se na cessão de mão-de-obra ao mercado, pelo que, em condições normais de mercado, não pode ser desonerada em virtude da imunidade.

Invoca o inciso II do art. 29 da Lei n.º 12.101 (*“aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais”*).

Cita precedente firmado no Acórdão n.º 2201-009.797, o qual assenta: *“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.”*

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

### Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

### Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2201-009.255**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

***(i) Matéria: “Afastamento da imunidade para os serviços executados mediante cessão de mão-de-obra pela entidade”***

***(i) Paradigma (1): Acórdão 2401-010.352***

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que *“[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”*

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, NÃO atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Explico.

Quanto ao pressuposto extrínseco da tempestividade, o recurso até é tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (*§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Porém, não há o pleno atendimento dos requisitos regimentais. Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela não se demonstra. Veja-se.

Os casos fáticos, recorrido e paradigmático, podem parecer semelhantes, uma vez que estão no âmbito de fiscalização de contribuições previdenciárias envolvendo entidades beneficentes acusadas de pretenderem inadvertidamente o benefício da imunidade em contexto de prestação de serviços por meio de cessão de mão de obra, de forma não eventual.

Ocorre que, os fatos geradores (01/2011 a 12/2014) e o lançamento do acórdão recorrido estão integralmente sob à égide da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009, havendo no CARF outros entendimentos que convergem com a autuação e com o acórdão recorrido, a exemplo do Acórdão n.º 2401-011.404, de 03/10/2023.

Admite-se, no particular, que a cessão de mão de obra pode representar desvio de finalidade e afrontar às normas veiculadas no inciso II do art. 14 do CTN e no correlato inciso II (*“aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais”*) do art. 29 da Lei n.º 12.101, de 2009, este último reconhecido como constitucional na ADI 4.480, transitada em julgado.

Demais disto, o acórdão recorrido estaria dentro de um contexto de *“desvio de finalidade”*, que é a tese acusatória do lançamento, concluindo o relator e afirmando que: *“Estou acorde com o entendimento da autoridade fiscal ao considerar uma expressiva cessão de mão de obra da força de trabalho do Instituto recorrente, que não ocorreu de maneira esporádica ou acidental. A cessão de mão de obra, na forma vista no presente processo, retira o objetivo de assistência social previsto na norma constitucional de imunidade.”*

Noutro vértice, o acórdão paradigma tem fatos geradores que se iniciam e a grande maioria está sob à égide da Lei n.º 8.212 (*e não propriamente estão com exclusividade na vigência da Lei n.º 12.101, como ocorre no acórdão recorrido*), inclusive a leitura dos fatos e das razões de decidir do acórdão paradigma atestam a aplicação do art. 55 da Lei n.º 8.212 (*basta ser lida a própria ementa assentada pelo Colegiado paradigmático para ateste do referido dispositivo, o qual não vai tocar os fatos geradores do acórdão recorrido*).

Neste horizonte, é importante dizer que se tem observado na jurisprudência do CARF que o fundamento para constituir o lançamento de ofício motivado por cessão de mão de obra, efetivado por entidades beneficentes, naquela época de vigência da Lei n.º 8.212, era uma suposta violação da regra do inciso III do art. 55 da Lei n.º 8.212, com redação da Lei n.º 9.732, o qual posteriormente é declarado inconstitucional na ADI 2028, transitada em julgado.

Inclusive, o acórdão paradigma (2401-010.352, Processo 10950.727249/2013-11) foi mantido por este Colegiado da 2.ª Turma da Câmara Superior em julgado datado de 20/03/2024 (Acórdão 9202-011.186), exatamente sob o fundamento de que: *“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 Colegiado de Turma Ordinária o acórdão paradigma havia cancelado o lançamento por entender que o STF já havia se manifestado sobre a constitucionalidade do art. 55 da Lei n.º 8.212, de modo que deveria se concluir que *“[d]iante 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”*.

Desta forma, entendo que o paradigma apresenta anacronismo e não pode servir para tentativa de reforma do acórdão recorrido, sob pena de se aplicar entendimento acerca de inconstitucionalidade do art. 55, III, da Lei n.º 8.212, na redação dada pela Lei n.º 9.732, que não se contém nas razões do lançamento do acórdão recorrido, este fundado no *“desvio de finalidade”* da entidade por expressiva cessão de mão de obra, a qual vai violar o inciso II (*“aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais”*) do art. 29 da Lei n.º 12.101, de 2009, este último reconhecido como constitucional na ADI 4.480, transitada em julgado, por ter correspondência com o inciso II do art. 14 do CTN.

Por conseguinte, não reconheço o dissenso jurisprudencial.

Sendo assim, não conheço do recurso especial de divergência.

**Conclusão quanto ao Recurso Especial**

Em apreciação racional das alegadas divergências jurisprudenciais, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme debate relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, não conheço do recurso especial de divergência do Contribuinte.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

**Dispositivo**

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**