



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720015/2024-76
ACÓRDÃO	2302-004.346 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE INTEGRAÇÃO EMPRESA-ESCOLA DO PARANÁ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

IMUNIDADE. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

A Constituição Federal confere às entidades beneficentes de assistência social a isenção das contribuições sociais desde que atendidos, cumulativamente, todos os requisitos estabelecidos em lei.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CESSÃO ONEROSA DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente faz jus à imunidade prevista no artigo 12 da Lei nº 12.101, de 2009, a entidade beneficente que, na cessão onerosa de mão de obra, observa cumulativamente dois critérios, quais sejam o caráter acidental dessa atividade em face das demais atividades desenvolvidas pela entidade beneficente, e a mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ISENÇÃO. ADI nº4480. REQUISITOS.

Aplicam-se os requisitos do art. 14 do CTN para reconhecimento da situação de isenção/imunidade.

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 de atividade que gere recursos, inclusive com cessão de mão-de-obra.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos a relatora e os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Roberto Carvalho Veloso Filho, que davam provimento ao recurso. Designado redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 110-012.849 da 6ª Turma de Julgamento da DRJ/10, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedentes as impugnações.

O processo em análise trata dos seguintes Autos de Infração:

- Auto de Infração “Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador”, relativo ao lançamento de (a) contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, nas competências janeiro de 2019 a dezembro de 2020; e (b) contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, nas competências janeiro de 2019 a dezembro de 2020, inclusive 13/2019 e 13/2020;

- Auto de Infração “Contribuição para Outras Entidades e Fundos”, relativo ao lançamento de contribuições destinadas ao Salário-Educação (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC) e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, nas competências janeiro de 2019 a dezembro de 2020, inclusive 13/2019 e 13/2020.

O Relatório Fiscal (e-fls. 174/183 aponta que a empresa, no período autuado, praticou a atividade de cessão de mão de obra onerosa, em afronta ao disposto no artigo 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009, bem como à orientação estabelecida no Parecer/CJ/nº 3.272/2004 e na Solução de Consulta Cosit nº 144/2019. Refere que, analisados os dados das GFIPs das competências 01/2019 a 12/2020, juntamente com os convênios firmados, foi constatado que o CIEE-PR cede aprendizes às empresas, de forma habitual e representativa relativamente ao total dos seus segurados empregados, indo de encontro ao entendimento firmado no referido no Parecer e na Solução de Consulta. Afirma que ao fazer habitualmente a cessão de mão de obra dos aprendizes por ele diretamente contratados, o CIEE-PR acaba por transferir às empresas convenientes o benefício legal da imunidade tributária quanto ao recolhimento das contribuições patronais previdenciárias e para os terceiros, pois, objetivamente, as mencionadas empresas pagam menos encargos ao CIEE-PR relativamente à mão de obra dos aprendizes do que o fariam se contratassem tais trabalhadores diretamente ou por intermédio de outras empresas que terceirizam mão de obra. Desse modo, o CIEE-PR acaba por concorrer de forma desleal com as empresas que tem como seu objeto social a cessão de mão de obra no mercado de trabalho e não possuem o benefício da imunidade tributária.

Conclui que a prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra caracteriza afronta ao inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 e, que o CIEE-PR deixou de cumprir os requisitos para o gozo da imunidade tributária relativa ao recolhimento das contribuições patronais previdenciárias e para os terceiros incidentes sobre as remunerações de todos os seus colaboradores – segurados empregados e contribuintes individuais –, uma vez que não existe previsão de imunidade parcial na legislação vigente.

O CIEE-PR apresentou Impugnação (e-fls. 285-309 e 310-334) discorrendo sobre a sua condição de associação privada, sem fins lucrativos, declarada de Utilidade Pública, detentora desde 2003 do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Ministério da Cidadania, inscrita em diversos Conselhos Municipais de Assistência Social, e registrada, também, perante o Cadastro Nacional de Entidades de Assistência Social (CNEAS) e Conselhos Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente.

Informa que o trabalho socioassistencial desenvolvido abrange diversas áreas de atuação, por meio de Programas de Socio aprendizagem (artigo 428 e seguintes da CLT, Decreto nº 9.579/2018), Programas de Estágio (Lei nº 11.788/2008), Programas de Capacitação e Cidadania (Cursos Livres) e Programas Sociais (Programa Social Jovem em Ação e Programa Social Família em

Ação), ofertados de maneira gratuita a seus beneficiários, no caso, jovens em situação de vulnerabilidade, que são o público-alvo da assistência social.

Destaca sua contribuição para a proteção social, por meio de ações voltadas para a promoção e a integração com o mundo do trabalho, nos termos do inciso III do artigo 203 da Constituição Federal, notadamente de adolescentes, jovens e adultos, em especial na condição de aprendiz, além de ações complementares aos seus usuários, às famílias e às comunidades com foco na proteção, desenvolvimento e fortalecimento dos vínculos familiares e comunitários.

Por outro lado, sustenta que: a) aplica o eventual resultado operacional positivo (superávit) na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais; b) concede gratuidades, no atendimento de suas finalidades de assistência social, objetivando a promoção de seus assistidos e destinatários, da coletividade e do bem comum; c) mantém a escrituração de suas receitas, despesas, ingressos, desembolsos e mutações patrimoniais em livros revestidos de todas as formalidades legais que asseguram a sua exatidão e de acordo com as exigências específicas de direito. Anualmente, encerra o balanço patrimonial acompanhado das demais demonstrações contábeis exigidas em lei, devidamente auditadas por auditorias independentes.

Ainda, alega que a auditoria fiscal desconsiderou o contexto macro de sua atuação e, de forma isolada, à vista de suas folhas de pagamento, presumiu que o Contribuinte seria mero cedente de mão de obra, sem direito à imunidade das contribuições sociais. Aduz que a auditoria fiscal se equivocou ao afirmar que o CIEE-PR constituir-se-ia em cessionário de mão de obra, haja vista que este atende prioritariamente, de forma continuada e permanente, indivíduos em situação de vulnerabilidade. Sustenta que a auditoria, equivocadamente, entendeu como cessão de mão de obra a medida de inclusão dos assistidos no mundo do trabalho, conforme preceituam a LOAS, o Decreto nº 6.308/2007 e Resoluções CNAS, destinada à geração de recursos para que dentro de suas especialidades, possa fortalecer e qualificar seus programas, projetos e concessão de benefícios. Nesta linha, destaca a Política Nacional de Assistência Social (PNAS), aprovada pela Resolução CNAS nº 145/2004.

Em julgamento, a DRJ manteve o crédito tributário, cuja decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

SERVIDOR PÚBLICO. NORMAS LEGAIS E REGULAMENTARES.

O servidor público está obrigado ao cumprimento das normas legais e regulamentares vigentes, sob pena de responsabilidade civil, penal e administrativa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.

Não compete às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil pronunciar-se acerca de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CESSÃO ONEROSA DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente faz jus à imunidade prevista no artigo 12 da Lei nº 12.101, de 2009, a entidade beneficente que, na cessão onerosa de mão de obra, observa cumulativamente dois critérios, quais sejam o caráter acidental dessa atividade em face das demais atividades desenvolvidas pela entidade beneficente, e a mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão, o CIEE-PR apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 806-818) que reproduz os argumentos apresentados na Impugnação, defendendo, em síntese, ser uma entidade beneficente com imunidade tributária reconhecida, nos termos do art. 195, §7º da Constituição Federal e da Lei nº 12.101/2009. Que o próprio lançamento e o acórdão atestam o fato que, nos moldes do artigo 14 do CTN, todo o valor auferido é reinvestido em suas finalidades, sendo tal postura perceptível nas demonstrações contábeis objeto de análise da fiscalização originária, reforçando que é portador do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS. Que não há na legislação previsão para que a cessão de mão de obra descaracterize a assistência social.

Cita jurisprudência favorável do STJ e decisões do CARF que reconhecem que a imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no §7º do art. 195 da Constituição Federal se estende às receitas recebidas nos contratos de cessão de mão-de-obra feitos por entidade beneficente de assistência social a outras tomadoras conveniadas, desde que o valor aferido seja integralmente utilizado na atividade social.

Por fim, sustenta a inexistência do crime de sonegação fiscal e discorre sobre a equivocada representação para fins penais.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Todavia, o argumento relativo à representação fiscal para fins penais não pode ser conhecido, uma vez que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias

referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

Assim, conheço em parte do recurso.

2. Mérito

A controvérsia estabelecida nos autos cinge-se quanto ao fato de o CIEE-PR, entidade beneficente amparada por imunidade, ter cedido mão de obra a terceiros - empresas conveniadas - que pagam uma quantia pelos serviços prestados pelos aprendizes a elas cedidos, chamada de "contribuição institucional", o que teria afastado a imunidade quanto às contribuições sociais da entidade.

Ao caso, a DRJ manteve a aplicação do Parecer CJ nº 3.272/2004 que reconhece que a cessão onerosa de mão-de-obra desvirtua a promoção de assistência social, inclusive educacional a menores, violando o art. 29, II da Lei nº 12.101/2009, decidindo pela manutenção do crédito tributário nos seguintes termos:

Voto

(...)

Do exposto, conclui-se, por primeiro, que o entendimento determinado pelo Parecer CJ/MPS/nº 3.272/2004 permanece válido em relação às situações concretizadas durante os períodos de vigência do artigo 55, incisos III (redação original) e V, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do artigo 29, inciso II, da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, visto que este último apenas replica o preceito legal anterior. O Parecer CJ/MPS/nº 3.272/2004 somente não deve ser utilizado em relação a evento ocorrido sob a vigência da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, uma vez que após essa lei seu fundamento jurídico não mais subsiste.

Em consequência, para que as entidades que realizam cessão remunerada de mão de obra possam exercer tal atividade sem que isso lhes retire a natureza beneficente de assistência social, devem elas, necessariamente, observar dois critérios, quais sejam (i) o caráter acidental da cessão onerosa de mão de obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e (ii) a mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

No caso em apreço, verifica-se, pela planilha de fls. 177/178, **a um**, que a atividade de cessão onerosa de mão de obra foi exercida de forma contínua pela impugnante, estendendo-se ao longo de todo o período fiscalizado – janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Não há, em consequência, que se falar em “caráter incidental” da referida atividade; **a dois**, que, também durante todo o período autuado, os menores aprendizes representaram cerca de 25% (vinte e cinco por cento) da força de trabalho da entidade, ficando os restantes 75% (setenta e cinco por cento) à conta dos demais empregados da impugnante.

Em assim sendo, conclui-se pela improcedência das impugnações interpostas, devendo ser mantidos integralmente os créditos tributários lançados, objeto dos autos de infração de fls. 2/59 e 60/171.

(...) (Grifado)

A Recorrente sustenta que atende todos os requisitos do legais, sendo assim imune as contribuições sociais para a previdência. Aduz a ausência de Lei Complementar a vedar que entidades imunes realizem cessão de mão de obra para empresas terceiras.

Para o exame da questão faz-se necessária uma incursão no histórico da legislação que rege o benefício da isenção/imunidade.

O art. 55 da Lei nº 8.212/1991 estabelecia os requisitos para o gozo da “isenção” pelas entidades beneficentes:

Art. 55. **Fica isenta** das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos **seguintes requisitos cumulativamente**:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - **seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos**; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

IV - **não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título**;

V - **aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades**. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Grifei)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido

Ainda que o referido dispositivo legal empregue o termo “isenção”, o Supremo Tribunal Federal – STF há muito reconheceu que se trata de uma “imunidade”:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - **não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social** -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional

do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.** (RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (Grifei)

O Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS tinha a competência de verificar se a entidade cumpria os requisitos do Decreto 2.536/1998, para fins de obtenção ou manutenção do certificado de entidade de fins filantrópicos. Já a competência do INSS (posteriormente RFBF) era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, de modo a gozar da imunidade.

Diante deste contexto, havia uma fase prévia de controle, a cargo do INSS (posteriormente da RFB) para verificação dos requisitos, requerimento de isenção e permissão para utilização da isenção.

Com a edição da Lei nº 12.101/2009, os requisitos passaram a constar do art. 29, que manteve o termo “isenção”:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

I – **não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;** (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - **aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;**

(...)

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela **entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação**, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

(...)

Art. 34. Os pedidos de concessão originária de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que não tenham sido objeto de julgamento até a data de publicação desta Lei serão remetidos, de acordo com a área de atuação da entidade, ao Ministério responsável, que os julgará nos termos da legislação em vigor à época da protocolização do requerimento. (Grifei)

Diante disso, o procedimento foi alterado, passando a ser necessária a existência de certificação que consistia no reconhecimento da entidade como beneficente. O atendimento dos requisitos ficou para posterior averiguação pela fiscalização. De modo que a certificação era um dos requisitos para fruição do benefício, não valendo, isoladamente, como garantia da condição de imune. Os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, foram objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade perante o STF (ADIs 2028, 2036, 2228 e 26214 e do RE nº 566.622, com repercussão geral reconhecida, sob a alegação de que a exigência de contrapartidas por parte das entidades beneficentes teria que ocorrer por lei complementar e não lei ordinária. Com a edição da Lei nº 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS, a constitucionalidade foi questionada pela ADI 4480, entre outras ações.

No julgamento RE nº 566.622, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao recurso e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN. Posteriormente, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Vale destacar que no julgamento da ADI 4480, cujo objeto era a Lei nº 12.101/2009, o STF decidiu pela constitucionalidade dos dispositivos procedimentais, e pela inconstitucionalidade de outros que estabeleciam contrapartidas estranhas ao já tratados pelo art. 14 do CTN.

Após a apreciação do STF, a interpretação mais aceita é que as regras que tratem exclusivamente do procedimento de concessão da certificação (CEAS/CEBAS), pelos Ministérios envolvidos, poderiam estar inseridas em lei ordinária (no caso a Lei nº 12.101, de 2009), mas não poderia exigir requisitos de contrapartida estranhos aos inseridos no art. 14 do CTN, em face da inexistência de lei complementar apta a reger a matéria.

Posteriormente, foi publicada a LC nº 187/2021 que trata da questão da certificação necessária para obtenção da imunidade e estabelece, no seu art. 3º, requisitos gerais a serem atendidos pelas entidades beneficentes e, nos arts. 29 e 30 tratando, especificamente, das entidades de assistência social:

Art. 3º **Farão jus à imunidade** de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e

da assistência social, **certificadas nos termos desta Lei Complementar**, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - **não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;**

II - **apliquem suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;**

(...)

Art. 29. **A certificação ou sua renovação será concedida às entidades beneficentes** com atuação na área de assistência social abrangidas pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, **que executem:**

(...)

III - **programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência, prestados com a finalidade de promover a sua integração ao mundo do trabalho nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e do inciso II do caput do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)**, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, ou da legislação que lhe for superveniente, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990(Estatuto da Criança e do Adolescente);

(...)

Art. 30. **As entidades beneficentes de assistência social poderão desenvolver atividades que gerem recursos, inclusive por meio de filiais, com ou sem cessão de mão de obra, de modo a contribuir com as finalidades previstas no art. 2º desta Lei Complementar, registradas segregadamente em sua contabilidade e destacadas em suas Notas Explicativas.**

(...)

Art. 38. A validade da certificação como entidade beneficente condiciona-se à manutenção do cumprimento das condições que a ensejaram, inclusive as previstas no art. 3º desta Lei Complementar, cabendo às autoridades executivas certificadoras supervisionar esse atendimento, as quais poderão, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências.

§ 1º **Verificada a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, são competentes para representar**, motivadamente, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

(...)

II - **a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;**

(...)

§ 2º **Verificado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o descumprimento de qualquer dos requisitos previstos nesta Lei Complementar, será lavrado o respectivo auto de infração**, o qual será encaminhado à

autoridade executiva certificadora e servirá de representação nos termos do inciso II do § 1º deste artigo, e ficarão suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo a que se refere o § 4º deste artigo, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

(...)

Percebe-se que a LC nº 187/2021 ao estabelecer expressamente no seu artigo 30 que as entidades beneficentes podem receber recursos oriundos de cessão de mão-de-obra, sem que tal fato prejudique seu enquadramento, resolveu uma questão que até então era controvertida, tendo em vista que nas legislações anteriores o assunto não era tratado de forma expressa e, conforme o entendimento do Parecer CJ nº 3.272/2004, a cessão onerosa de mão-de-obra desvirtuava a promoção de assistência social, inclusive educacional a menores, violando o art. 55, III da Lei nº 8.212/1991.

Após a edição da LC nº 187/2021, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF afastou a certificação como pré-requisito para obtenção da imunidade relativamente às contribuições sociais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

EMBARGOS. OBSCURIDADE. SANEAMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO DA COFINS. INEXIGIBILIDADE DO CEBAS.

Obscuridade endógena conferida no final da ementa consignada e voto condutor gera a necessidade de saneamento como consequência lógica ou necessária para a supressão do equívoco. Clarifica-se, assim, que, considerando que as Leis Ordinárias - 8.212/91 e 12.101/09 não trazem somente normas procedimentais para a emissão do CEBAS, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social e de educação, **para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN, independentemente da inexistência ou existência do certificado** (RE 566.622/RS e ADI 4.480).

(Acórdão nº 9303-012.986 – CSRF / 3ª Turma / Relatora Tatiana Midori Migiyama / Sessão de 15 de março de 2022) (Grifei)

Independentemente dessa discussão, a regra para fruição do benefício da imunidade que se manteve incontroversa durante todo o período de lacuna legislativa, foi a necessidade de cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN, a serem fiscalizados pela RFB, competente para, em caso de descumprimento, lavrar o auto de infração correspondente das contribuições sociais devidas e não recolhidas.

Superada a análise do histórico legislativo, passa-se ao exame do caso concreto.

A Fiscalização motivou o lançamento nos seguintes pontos: não obstante o CIEE-PR possuir certificação (CEBAS) para o período lançado, em suas atividades de sócio aprendizagem, cede mão obra em caráter contínuo e oneroso e não eventual, e sem o mínimo do quantitativo de empregados em relação ao total de empregados, caracterizando desvio de finalidade. Razão pela qual deixou de cumprir os requisitos para o gozo da imunidade tributária relativa ao recolhimento das contribuições sociais. Emitiu Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP com comunicação à autoridade competente, tendo em vista em tese, a prática de crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.197/1990.

Da motivação do lançamento não é possível identificar a constatação do descumprimento de requisitos essenciais que devem ser observados pelas entidades que gozam da imunidade das contribuições sociais, uma vez que se limita ao entendimento de ser indevida a cessão de mão-de-obra e, por essa razão, estaria caracterizado o descumprimento do art. 29, inc. II, da Lei nº 12.101/2009.

Além disso, dos lançamentos contábeis da Recorrente não se identifica pagamentos efetuados aos membros do Conselho Deliberativo e Fiscal, assim como aos da Diretoria Executiva. Bem como não foram identificadas distribuição de lucros, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio, a qualquer título ou pretexto a seus associados, aos membros da Diretoria, do Conselho Deliberativo e do Conselho Fiscal.

Dos documentos acostados aos autos verifica-se que a Recorrente mantém a escrituração de suas receitas, despesas, ingressos, desembolsos e mutações patrimoniais, de acordo com as exigências legais. Bem como, se constata que a Recorrente levanta e encerra o Balanço Patrimonial acompanhado das demais Demonstrações Contábeis exigidas em lei, sendo estas devidamente auditadas por Auditoria Independente.

Destaca-se, que não restou evidenciada a não aplicação das rendas ou recursos advindos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais.

Assim sendo, a conclusão adotada pela Fiscalização e reiterada pela DRJ, no sentido da caracterização do descumprimento do art. 29, inc. II, da Lei nº 12.101/2009, não guarda qualquer sentido.

Tal entendimento é corroborado pela ementa abaixo transcrita, decorrente de decisão que examinou situação similar do CIEE-SC:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/10/2014

NÃO CARACTERIZAÇÃO DO DESCUMPRIMENTO DOS INCISOS II E IV DO ART. 29, DA LEI Nº 12.101/2000. MANUTENÇÃO DO GOZO DA IMUNIDADE.

Em não tendo sido devidamente evidenciado, por parte da Fiscalização, de forma necessária e suficiente, o descumprimento dos incisos II e IV, da Lei nº 12.101/2000, a manutenção do gozo da imunidade é medida que se impõe.

(Acórdão 2102-003.520 – 2ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária – Sessão de 6 de novembro de 2024 – Relator Yendis Rodrigues Costa)

De outra parte, assiste razão à Recorrente quando sustenta não ser cessionária de mão de obra como entendeu a Fiscalização e a DRJ, porquanto a cessão de mão-de-obra pressupõe atividade contínua e subordinada em atividades relacionadas ou não à área fim das empresas, conforme IN RFB nº 971/2009:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

Ressalta-se que os estagiários, regidos pela Lei nº 11.788/2008, não são trabalhadores, bem como os menores aprendizes, regidos pela Lei nº 10.097/2000, com prazo determinado, e inscrito em programa de aprendizagem.

Desse modo, resta caracterizada a legalidade e a legitimidade dos programas de estágio e de aprendizagem demonstrados pela Recorrente, sem que as relações jurídicas de parceria, convênios ou contratos, ou instrumentos congêneres, que sejam instrumentos de veiculação desses programas, caracterizem cessão de mão-de-obra.

Contudo, mesmo que fosse o caso de cessão de mão-de-obra, não há que se falar em descumprimento do art. 29, inc. II, da Lei 12.101/2000, tendo em vista que o preenchimento dos demais requisitos não foi objeto do Auto de Infração.

Sobre o tema, vale destacar o seguinte precedente do CARF que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, reconhecendo que a receita auferida por conta de convênios de cessão de mão-de-obra encontram-se abrangidos pela imunidade:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2018

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

A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal se estende às receitas recebidas nos contratos de cessão de mão-de-obra feitos por entidade beneficente de assistência social a outras tomadoras conveniadas, desde que o valor aferido seja integralmente utilizado na atividade social.

(Acórdão 2102-003.519 – 2ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária – Relator Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Sessão de 6 de novembro de 2024.)

Diante deste cenário, tem-se que o a imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal se estende às receitas recebidas nos contratos de cessão de mão-de-obra feitos por entidade beneficente de

assistência social a outras tomadoras conveniadas, desde que o valor aferido seja integralmente utilizado na atividade social.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, redator designado

Divergirei da eminente Relatora quanto ao mérito, pelas razões abaixo expostas.

1 DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA

Alega a CIEE-PR que não teria sido caso de cessão de mão de obra, que pratica gratuidade, e que teria houve equívoco da fiscalização e da turma de DRJ. Afirma o recurso voluntário à e-fl. 421 que:

42. Portanto, equivocou-se a Auditoria Fiscal e a Turma Julgadora ao afirmar que o Recorrente constitui-se em cessionária de mão de obra e tal fato, pois, se extrai facilmente observando as atividades do mesmo, uma vez que atende prioritariamente, de forma continuada e permanente, indivíduos em situação de vulnerabilidade, sendo certo que, o que entendido equivocadamente pela auditoria como cessão de mão de obra, nada mais é do que medida de inclusão no mundo do trabalho conforme preceitua a LOAS o Decreto nº 6.308/07 e Resoluções CNAS, destinada à geração de recursos do Impugnante, para, dentro de suas especialidades gerar fortalecimento e qualificação de seus programas, projetos e concessão de benefícios, fato inclusive ratificado pelo CARF, como veremos adiante.

A Lei nº8.212/1991, art. 31, §3º, estabelece o seguinte entendimento quanto ao que caracterizaria cessão de mão de obra:

Art. 31. (...)

§ 1º (...)

§ 2º (...)

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...)

Do confronto entre o texto acima e as disposições dos convênios às e-fls. 184/197, depreende-se que houve uma situação de cessão de mão de obra, à luz da legislação previdenciária, nos termos da Lei nº8.212/1991.

Observa-se na cláusula quarta dos convênios que há um repasse do benefício tributário aos convenentes. A mesma cláusula, por segurança, estabelece ao item 4.3 que eventuais entendimentos das autoridades, em relação à cobrança de valores anteriormente entendidos como imunes ou isentos, deverão ser repassados aos convenentes. Tal dispositivo demonstra que a regra é o benefício ser repassado, sendo os tributos arcados pelos convenentes apenas quando houver entendimento desfavorável à imunidade ou isenção.

Portanto, acertou a fiscalização ao exigir os devidos tributos, cabendo à entidade repassá-los conforme disposição contratual.

4.3 Na hipótese de ocorrer, a qualquer tempo, criação ou alteração de direitos (notadamente em normas coletivas, inclusive relacionados à correção salarial), tributos, taxas, contribuições, etc, majoração de valores e/ou alíquotas, mudança na interpretação da legislação, ou a cobrança pelas autoridades de valores atualmente isentos ou imunes, os custos decorrentes serão previamente comunicados pelo CIEE/PR e, posteriormente, repassados à CONVENENTE.

A referida cessão de mão de obra não foi prestada em caráter acidental, e nem possuía uma representatividade quantitativa de empregados cedidos, em relação ao número de empregados da entidade, que fosse mínima, argumentos que acolhidos pelo acórdão *a quo*.

A cessão de mão de obra, efetuada de maneira habitual e não marginal, frente às atividades totais, descumpriria o inciso II do art. 14 do CTN. Neste sentido tem sido também o entendimento deste CARF em reiteradas decisões, inclusive em acórdão recente desta turma, como o de número 2302-004.123, o qual apresentou a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

IMUNIDADE. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI PARA FRUIÇÃO DA IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, §7º DA CF.

A Constituição Federal confere às entidades beneficentes de assistência social a imunidade das contribuições sociais desde que atendidos, cumulativamente, todos os requisitos estabelecidos em lei, em especial, os requisitos previstos no art. 14 do CTN.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ATIVIDADE PREPONDERANTE. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Em mesmo sentido entendeu o também recente acórdão da Turma Ordinária 2101, nº2101-002.994, trecho de ementa abaixo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. FILANTRÓICA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMPEDIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. PARECER/CJ Nº 3.272/2004, DA CONSULTORIA JURÍDICA JUNTO AO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

De acordo com o Parecer/CJ nº 3.272/2004, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, aprovado pelo mesmo mediante despacho de 16/07/2004, publicado no DOU de 21/07/2004, as entidades beneficentes só podem atuar com prestação de serviço com mão-de-obra, desde que atendam a dois requisitos, a) caráter acidental da cessão onerosa de mão de obra; e b) mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao nº de empregados da entidade beneficente.

A entidade beneficente que realiza cessão de mão-de-obra onerosa e habitual de trabalhadores, que são o público-alvo de sua atividade assistencial, descumpra requisito material necessário para a manutenção da isenção. A legislação em vigor não permite a concessão de benefício fiscal para entidades filantrópicas que realizam serviços por meio de mão-de-obra de trabalhadores com características habituais do contrato de trabalho, seja pelo regime celetista ou de outra natureza.

Pode-se citar ainda em mesmo sentido os acórdãos nº 2202-011.097, 2401-010.977, 2401-011.404, 2201-009.795, 2201-009.255, 2201-009.795, 2401-003.454, 2401-003.082. As decisões seguiram o mesmo entendimento sustentado pela DRJ, o qual não merece reparo.

A atuada, conforme apresentado no Relatório Fiscal, realiza cessão de mão de obra de modo continuado, habitual, e em quantitativo que compromete majoritariamente a aplicação de seus recursos humanos e financeiros. Tal agir desvia-se de seu objeto social como entidade beneficente de assistência social, passando a ser mormente uma cedente de mão de obra. Seu papel passa a ser não de complementar a atuação estatal ou empresarial para promoção

da integração ao mercado de trabalho, mas de substituir-se a elas em estrutura que não amplia os atendimentos beneficentes, e favorece as finanças dos convenentes em detrimento da arrecadação previdenciária federal. O CIEE não encaminha aos convenentes os aprendizes para que sejam contratados, de modo a integrá-los no mercado de trabalho. O CIEE, ele próprio é o contratante, mas os serviços são prestados no convenente.

Não se trata de uma atuação que se soma aos atendimentos já realizados pelo Estado ou pelas empresas e outras organizações, mas sim de uma contratação que se substitui aos convenentes, por intermédio de cessão de mão de obra pela entidade, transferindo o benefício da imunidade a terceiro.

Em que pese as ponderações da fiscalização e dos recorrentes, mas o tema passou por profundas alterações de entendimento jurisprudencial do STF, em sucessivas ADIs. Houve também alteração legislativa, com edição de lei complementar. Frente a esses eventos, este CARF tem exarado posicionamentos por vezes divergentes nas turmas ordinárias, mas cujas divergências vêm sendo dirimidas pela CSRF em sua função uniformizadora.

Buscando os entendimentos atuais da CSRF, bem como posicionamentos de turmas ordinárias em mesmo sentido e que acompanho, exporei a seguir os argumentos que sustentam o entendimento do presente voto.

2 ART. 30 DA LEI COMPLEMENTAR Nº187, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2021

Inicialmente cabe afastar a aplicação retroativa do disposto no art. 30 da LC nº187/2021. Os fatos aqui julgados ocorreram nos anos de 2019 e 2020, anteriormente à edição da referida Lei Complementar.

Assim ficou ementado o acórdão da CSRF nº9202-011.485, em sessão de 18 de setembro de 2024.

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 de atividade que gere recursos, inclusive com cessão de mão-de-obra.

O entendimento do colegiado, quanto a este ponto, foi unânime. Abaixo reproduzo parte dos argumentos do voto, acolhendo-os como razão de decidir.

Depreende-se de seus argumentos que a Relatora considerou ocorrida a situação prevista no inciso I do art. 106 do CTN, dando ao dispositivo da Lei Complementar 187/2021 um caráter interpretativo, com o qual, diga-se, não

concordo, até porque a Lei Complementar nº 187/2001, não deixou expresso esse caráter como determina o CTN.

Uma lei interpretativa destina-se a propiciar uma melhor interpretação da lei anterior, sem revogá-la ou modificá-la, mas acima de tudo, buscando complementá-la, no sentido de torná-la mais efetiva, o que não é o caso da Lei Complementar 187, que expressamente revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nºs 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências.

Art. 47. Ficam revogados:

I - o art. 11 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005; II - a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009; e III - o art. 110 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010.

Art. 48. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Além disso, o Projeto de Lei Complementar 134/2019, que deu origem à Lei Complementar 187/2021, contempla em sua justificativa os seguintes objetivos:

a) estabelecer os requisitos para a caracterização e qualificação jurídica das entidades beneficentes de assistência social; b) repartição da competência para aferir o cumprimento dos requisitos previstos na Lei entre os Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social; e c) estabelecer os requisitos e a forma para que as entidades gozem da imunidade das contribuições para a seguridade social.

Veja-se que um dos principais objetivos da lei complementar é estabelecer requisitos para que as entidades gozem da imunidade de contribuições sociais e a repartição de competências para aferir o seu cumprimento. Não há nada expresso em seus objetivos no tocante a interpretação de normas anteriores, que inclusive foram revogadas pela Lei Complementar 187.

Conforme previsto no art. 40, a lei complementar 187/21 aplica-se aos requerimentos de concessão ou de renovação de certificação apresentados a partir da data de sua publicação, o que reforça ainda mais a impossibilidade de aplicação retroativa do disposto neste normativo.

Art. 40. Aplica-se o disposto nesta Lei Complementar aos requerimentos de concessão ou de renovação de certificação apresentados a partir da data de sua publicação.

Ademais, ainda que se aplicasse a LC 187, o permissivo para realização da cessão de mão de obra promovido não é feito sem qualquer requisito, há a necessidade de que essas receitas sejam segregadas das demais na contabilidade e destacadas em notas explicativas, o que não se prova que ocorreu no caso dos autos.

Além disso, a LC 187/2021 prevê a realização de cessão de mão de obra condicionada ao fato de o resultado ser integralmente aplicado em seus objetivos institucionais, o que não se verifica, eis que eventual resultado operacional oriundo da isenção concedida acaba por ser repassado ao tomador de serviços não beneficiário da isenção.

Cumpra ainda acrescentar, que no caso dos autos também não se aplicaria o disposto no art. 41 da LC 187/21 para extinguir os créditos lançados, pois conforme descrito no Relatório Fiscal de e-fls. 46/63, houve o descumprimento de dispositivos legais que não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal federal.

Cumpra destacar que, em relação à aplicação da LC nº187/2021 ao presente caso:

- i) o art. 30 não possui efeitos retroativos que possam socorrer a tese do recorrente;
- ii) as disposições gerais e transitórias do caput dos art. 40 e 41 não são situações aplicáveis ao presente processo;

Soma-se a todas essas questões, o fato de que para manter a imunidade a entidade não pode transferir a terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, sob pena de descumprimento do inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 e do inciso II do art. 14 do CTN. Tal conduta segue vedada de maneira ainda mais explícita no texto do inciso V, art. III da LC nº187/2021.

A transferência do benefício fica patente no texto da cláusula 4.3 dos convênios firmados, já citada neste voto.

3 LEI Nº 12.101/2009, ART. 29, INCISO II

A autuação se refere a fatos geradores das competências 01/2019 a 13/2020. Nesse período estava em vigor a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

O art. 55 da Lei nº 8.212/1991 estabelecia requisitos para que entidades beneficentes de assistência social gozassem de isenção sobre as contribuições de que tratavam os arts. 22 e 23 da mesma lei.

A Lei nº 12.101/2009 dedicou seu Capítulo II, artigos 3 a 25, a disciplinar a certificação das entidades. O Capítulo IV da lei, artigos 29 a 32, foi dedicado a estabelecer os requisitos para que entidades beneficentes de assistência social gozassem de isenção sobre as contribuições dos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991.

O descreve o Relatório Fiscal às e-fls. 179/180 o seguinte:

15. Destaca-se ainda que, ao fazer habitualmente a cessão de mão de obra dos aprendizes por ele diretamente contratados, o CIEEPR acaba por transferir às empresas convenientes o benefício legal a ele destinado da imunidade tributária quanto ao recolhimento das contribuições patronais previdenciárias e para os terceiros, pois, objetivamente, as mencionadas empresas pagam menos encargos ao CIEEPR relativamente à mão de obra dos aprendizes do que o fariam se contratasse tais trabalhadores diretamente ou por intermédio de outras empresas que terceirizam mão de obra. Assim, o CIEEPR acaba por concorrer de forma desleal com as empresas que tem como seu objeto social a cessão de mão de obra no mercado de trabalho e não possuem o benefício da imunidade tributária supracitado.

16. A prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra por parte do CIEEPR caracteriza afronta ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, à semelhança do que constava do antigo inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja redação veio a ser aprimorada pelo legislador ao mencionar aplicação não só de eventual superávit e rendas, mas também de “recursos”, de forma abrangente, termo este que já consta inclusive do art. 14 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional). Por “recursos” entende-se também a mão-de-obra da entidade beneficente que, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade.

17. Destarte, o CIEEPR, ao praticar habitualmente a cessão de mão de obra, no período fiscalizado, aplicou parte de seus “recursos” humanos – a mão de obra de seus aprendizes – para beneficiar as empresas conveniadas, transferindo-lhes indevidamente, mesmo que sob alegação de uma forma de obtenção de receita para viabilizar sua existência, o seu declarado direito à imunidade tributária relativa ao recolhimento das contribuições patronais previdenciárias e para os terceiros incidentes sobre as remunerações desses trabalhadores.

A descrição revela que a intermediação promove uma indevida extensão da imunidade a pessoa que não lhe faz jus, abrindo um precedente, sem amparo legal. Neste sentido também entendeu o acórdão de DRJ, o qual não merece reforma.

Tanto a autuação quanto o acórdão de DRJ utilizaram como subsídio aos seus argumentos o Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004, o qual foi aprovado Ministro da Previdência Social, nos moldes do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Em reanálise recente, feita pelo Parecer SEI nº 3905/2024/MF, concluiu-se que o Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004 foi exarado com força vinculante, e continua aplicável às situações jurídicas regidas pelo art. 55, incisos III (redação original) e V, da Lei nº 8.212, de 1991, e pelo art. 29, inciso II, da Lei nº 12.201, de 2009, que fundamentou o presente auto em análise.

Assim dispõe o inciso II, art. 29 da Lei nº 12.101/2009:

CAPÍTULO IV

DA ISENÇÃO

Seção I

Dos Requisitos

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

(...)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

O inciso II da lei ordinária dispunha sobre requisitos à isenção/imunidade, não tendo sido considerado formalmente inconstitucional. Entretanto, o STF firmou no Tema nº32 o entendimento de que requisitos sobre imunidade/isenções é matéria reservada à lei complementar.

Tema 32 - Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social.

Sob o entendimento do STF, os requisitos aplicáveis à época dos fatos seriam os contidos no CTN. Portanto, o enquadramento mantido pelo acórdão de DRJ deve ser analisado à luz do disposto no inciso II do art. 14 do CTN.

Lei nº 5.172/1966 (CTN)

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

(...)

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

(...)

Não há como manter a imunidade para o período fiscalizado frente à cessão de mão de obra realizada de forma habitual, não marginal, e com transferência de benefícios da imunidade a terceiros.

4 CONCLUSÃO

Voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte conhecida, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa