



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.721106/2015-41
ACÓRDÃO	2102-003.520 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE INTEGRAÇÃO EMPRESA ESCOLA DE SANTA CATARINA CIEE-SC
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Andre Barros de Moura (substituto integral), Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntário (fls. 1095/1136) interposto em face do Acórdão nº 44-04.094 (1176/1214) datado de 04/10/2017 e prolatado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação (fls. 814 a 844) do sujeito passivo.

2. O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre nulidade quando o Auto de Infração foi lavrado com base na legislação vigente, permitindo o conhecimento das razões e fundamentos da autuação, o estabelecimento do contraditório e o exercício da ampla defesa.

ARGUIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. SUSPENSÃO DO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA ISENÇÃO.

Compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil a lavratura de auto de infração quando constatado descumprimento de requisitos para o gozo da isenção das contribuições previdenciárias na forma da lei.

ISENÇÃO - IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A Constituição Federal (CF/1988) determina no §7º do art. 195 que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seus arts. 9º e 14º, refere-se à imunidade tributária quanto a impostos, espécie do gênero tributo, assim como às contribuições. Consequentemente, são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei específica (Lei nº12.101/2009).

O direito de usufruir da isenção das contribuições sociais/previdenciárias requer da entidade o cumprimento, cumulativo, de todos os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na legislação, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

MULTA DE OFÍCIO

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadrar-se na hipótese prevista pela norma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Exrai-se do Relatório Fiscal (fls. 2/13) que o processo administrativo é composto de Auto de Infração (AI), expedido em razão da prática de cessão de mão-de-obra a terceiros e em razão de constatação de escrituração contábil inadequada, com fundamento no art. 29, incs. II e IV, da Lei nº 12.101/2009, o que teria afastado a imunidade quanto às contribuições sociais da entidade, nos seguintes termos:

III – DAS RAZÕES DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO:

25. Por outro lado, considerando que o CEBAS se constitui em apenas um dos requisitos para o gozo da isenção; considerando que a entidade apresenta uma condição *sui generis* no tocante à origem e aplicação de seus recursos, cumpre à fiscalização uma análise dessa situação em relação a outros requisitos da Lei 12.101, de 2009, no que diz respeito à Isenção de Contribuições Sociais.
26. Quando entidade declara que os recursos para manutenção de suas atividades são obtidos através de contribuições por meio de convênios operacionais, firmados com empresas e com órgãos públicos, pela gestão dos seus programas de estágios de estudantes e programas de aprendizagens, ela está se referindo à contratos de prestação de serviços que, no caso das empresas estatais, sujeitam-se, inclusive, à Lei 8.666, de 1993, que disciplina os processos de licitação. (Vide cópias de contratos, em anexo).
27. Nos casos em que os trabalhadores são contratados diretamente pelo CIEE e colocados à disposição da Contratante, nos termos da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do Regulamentos da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999 (art. 219), esses contratos podem ser tipificados como cessão de mão-de-obra:

Lei 8.212, de 1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

§ 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). Gritei

28. No entanto, ao contatar com terceiros, como é o caso da cessão de mão-de-obra, a entidade não poderá deixar de fazer as retenções legais a que estiver obrigada, nem, tampouco, dispensar o contratante de fazê-lo.
29. No caso específico do CIEE, verifica-se nas demonstrações contábeis da entidade o reconhecimento das *Receitas de Isenções Usufruídas* e ao mesmo tempo se verifica que foram firmados contratos de prestação de serviços pelo CIEE, que não preveem a cobrança das contribuições patronais, caracterizando o repasse de parte deste benefício à alguns *Tomadores de Serviços*. (Vide contatos e planilhas de cobrança em anexo, por amostragem).

IV - DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO:

39. Tendo a fiscalização concluído pela **Suspensão da Isenção**, por descumprimento do artigo 29, incisos II e IV, da Lei 12.101, de 2009, o CIEE/SC ficou sujeito as mesmas contribuições das empresas em geral, essas disciplinadas pela Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que determina:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação alterada pela MP nº 1.596-14/97, convertida na Lei nº 9.528/97);

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme dispuser o regulamento, nos seguintes percentuais, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação alterada pela MP nº 1.523-9/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97):

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Acrecentado pela Lei nº 9.876/99, com vigência a partir de 03/00. Até 02/00 vigorou a LC nº 84/96)."

IV.1 - DO CÁLCULO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO – AI DEBCAD 51.086.818-1 – Contribuições a Cargo da Empresa:

40. O Crédito Tributário incluído no presente Auto de Infração (AI), corresponde às contribuições destinadas à Seguridade Social, a cargo da empresa, apuradas nos levantamentos e competências especificados no Discriminativo do Débito (DD) anexo ao AI, calculadas sobre o total da remuneração paga ou creditada aos colaboradores contratados diretamente pela CIEE/SC para consecução de suas atividades.

41. O Cálculo do Crédito Tributário teve como base a remuneração dos empregados declarados em GFIP e Folhas de Pagamentos fornecidas pela CIEE/SC para o período de 01/2011 a 10/2014; refere-se às contribuições da empresa, destinadas à seguridade social e às contribuições para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre o total das remunerações devidas ou creditadas a qualquer título aos empregados e/ou contribuintes individuais que lhes prestaram serviços.

42. O valor das contribuições, a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social, foi apurado com base na alíquota de 20,0% (vinte, vírgula, zero, por cento), conforme disposto nos incisos I e III, artigo 22 da Lei 8.212 de 1991.

43. O valor das contribuições para financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei 8.213, de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), conforme disposto no artigo 22, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, foi calculado com base na alíquota de 1,0 (um, vírgula, zero, por cento), válido para todo o período.

[...]

45. Fica o Contribuinte, neste ato, cientificado da **SUSPENSÃO DO DIREITO À ISENÇÃO** das Contribuições Sociais, a partir de 01 de janeiro de 2011, nos termos do art. 32, caput e § 1º, da Lei 12.101, de 2009: **por não aplicar integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais; por não manter escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, em descumprimento aos incisos II e IV, do art. 29 da Lei 12.101, de 2009**, facultada a apresentação de manifestação de inconformidade, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência, à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – SC.

4. Merecem destaque os dispositivos constantes na Lei nº 12.101/2009, previstos na Seção I de referida lei, vigente à época (aplicável a referido período), a qual é ponto central do descumprimento e a restrição da imunidade tributária:

Art. 29. A entidade beneficiante 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;

[...]

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

5. Ciente da lavratura do auto de infração (DEBCAD, fl. 14/110), o sujeito passivo impugnou o lançamento fiscal (impugnação de fls. 814/844). Em síntese, a empresa contribuinte apresentou argumentos de fato e de direito (conforme trechos do Relatório elaborado pela DRJ, fls. 1062/1068):

6. Por conseguinte, a DRJ, em seu Acórdão nº 16-84.515 (fls. 1054/1085), não deu provimento à referida impugnação, cujos entendimentos se encontram, em síntese, a seguir dispostos:

• **Quanto às preliminares:**

a. **Acerca da nulidade. Devido processo legal. Cerceamento de defesa:** a DRJ entendeu que não há nulidade no Auto de Infração, por terem os procedimentos atendido às formalidades legais;

b. **Acerca da Arguição de Inconstitucionalidade :** a DRJ entendeu que a arguição de inconstitucionalidade não merece acolhimento, em razão de que não cabe à instância administrativa apreciar argumentos de inconstitucionalidade, à luz do art. 26-A, do Decreto Federal nº 70.235/1972;

c. **Acerca das Decisões Administrativas e judiciais:** a DRJ entendeu que as decisões judiciais trazidas aos autos não tinham o condão de afetar o presente processo, por não se tratarem de decisões com efeitos vinculantes emanadas do STF, à luz do art. 2º da Lei nº 11.417/2006.

• **Quanto ao Mérito:**

a. **Acerca da competência do auditor fiscal; suspensão; descumprimento dos requisitos para isenção:** a DRJ entendeu que não assiste razão à contribuinte quando esta defende que a autoridade fiscal não teria competência para suspender a isenção da instituição contribuinte, já que a DRJ demonstra a desnecessidade de ato cancelatório de isenção, à luz da IN RFB nº 971/2009 (fl. 1073), vigente à época;

b. **Acerca da isenção-imunidade das contribuições sociais:** a DRJ entendeu (fl. 1077 e 1078) que a imunidade da instituição não afasta a necessidade do cumprimento da lei, conforme exigido pelo art. 195, §7º, da CF 1988, e que, no caso concreto, não teriam sido cumpridas as exigências do art. 55, da Lei nº 8.212/1991, que versa sobre condições para o gozo da imunidade, além das regras dispostas no art. 29, incs. II e IV, da Lei nº 12.101/2000, vigente ao tempo do ato de suspensão, não tendo assistido razão à instituição contribuinte segundo a qual o fato de portar CEBAS, por si só, a faria gozar dos benefícios da imunidade;

c. **Acerca da multa de ofício:** a DRJ indicou não assistir razão à impugnante quando esta defende a impossibilidade de aplicação da multa pelo fato de gozar de imunidade, por entender a DRJ que a sua aplicação decorreu de atividade vinculada da administração pública, e não poderia ser afastada, à luz do art. 26-A, do Decreto Federal nº 70.235/1972.

7. Intimada da decisão da DRJ, em 16/10/2017 (fls. 1092), a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 10/11/2017 (fls. 1093).

8. Em seu Recurso Voluntário (fls. 1095/1136), a contribuinte, referindo-se ao Acórdão, aduz o que se segue:

Enfim, a decisão nada mais é do que um extenso relatório, com um decisório longo referente a questões inaplicáveis, em conclusões pura e simplesmente reproduzem a autuação sem sequer se debater efetivamente sobre o que sustentou o CIEE-SC. Enfim, não há decisão alguma, mas uma mera chancela de atos fiscalizatórios. Passemos às razões de reforma dessa decisão.

[...]

A autuação ora combatida, portanto, não é contra o CIEE-SC, apenas, mas sim uma CLARA INSUBORDINAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO À LEGISLAÇÃO VIGENTE NO PAÍS, em especial o programa nacional de aprendizagem.

9. Em síntese, a instituição contribuinte busca demonstrar, em seu Recurso Voluntário:

- a) que sua atuação possui legitimidade capaz de afastar a caracterização da prática de cessão-de-mão de obra apontada pela fiscalização, o que afastaria o descumprimento do art. 29, inc. II, da Lei nº 12.101/2000; ou seja, que a sua prática não se trata de mera intermediação, mas sim de programas assistenciais, relativos a programas de estágio e programas de aprendizagem;
- b) que os registros contábeis das entidades sem fins lucrativos não seguem as normas invocadas pela fiscalização;
- c) que o CEBAS se encontrava ativo, nos períodos do fato gerador (01/01/2011 a 31/10/2014).

10. Ao fim, requer o ente Recorrente o provimento de seu Recurso Voluntário.

11. É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Yendis Rodrigues Costa**, Relator

Juízo de admissibilidade

12. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto em 10/11/2017 (fl. 1093), em face da ciência da decisão da DRJ, na data de 16/10/2017 (fl. 1092).

13. Além disso, realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

14. Ausentes arguições em sede de preliminares, no Recurso Voluntário, passam-se à análise de mérito.

Mérito

Da existência de CEBAS ativo, e CMAS, durante o período objeto dos fatos geradores e Da suposta caracterização de cessão de mão-de-obra nas atividades do CIEE.

15. De início, fico cabe estabelecer as premissas em processo fiscalizatório, foi remetido os autos para Ministério de Desenvolvimento Social, para possíveis averiguações e supostos descumprimentos, razão pela qual restou INDEFERIDO e sendo válido com cumprimentos da Recorrente, em que podemos constatar um ponto de partida para legalidade da recorrente, validando a natureza da ASSISTENCIAL DO CIEE: nos termos do Parecer Técnico nº 150/2018/CGCEB/DRSP/SNAS/MDS já juntado a estes autos. Confira-se:

"17. Sendo assim, sugere-se que a Representação Administrativa apresentada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis em desfavor do Centro de Integração Empresa Escola de Santa Catarina, CNPJ: 04.310.564/0001-14, seja julgada improcedente, tendo em vista não se verificar qualquer descumprimento dos requisitos da certificação, quando do julgamento do recurso proferido pela Ministra de Estado, subsidiada pela CONJUR/MDS, que ensejou na Renovação do CEBAS, por meio do Processo de Renovação nº 71000.590457/2008-15, para o período para o 16/12/2009 até 15/12/2014".

15.1 - Seguindo as premissas quando a sua natureza (CIEE), importante destaque que a entidade portadora de CEBAS. O requerimento de renovação de CEBAS para o período de 16/12/2009 a 15/12/2014 esteve em grau de recurso, sob análise da I. Ministra do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, tendo sido deferido e publicado no Diário Original Processo 11516.721106/2015-41 Acórdão nº 04-44.094 DRJ/CGE Fls. 11 11 Oficial da União em 05/05/2015.

Confira-se a Portaria nº 37 (Doc. 11), que dispôs, in verbis: "Art. 1º - Deferir o recurso interposto pelo Centro de Integração Empresa Escola de Santa Catarina, para reformar a decisão exarada pela Secretaria Nacional de Assistência Social, consubstanciada na Portaria nº 343, de 15/06/2012, e determinar a renovação da certificação como entidade beneficiante de assistência social da entidade requerente, de 16/12/2009 A 15/12/2014" (grifou-se)

15.1 Pois bem, em seu Acórdão, especialmente nas fls. 1080 a 1083, a DRJ transcreve trechos advindos da Fiscalização e trechos advindos da impugnação, e, sem qualquer argumentação adicional, a DRJ conclui:

Pela análise dos autos, e após avaliar as alegações de cada uma das partes, este julgamento conclui que, de fato, a CIEE/SC: a) não aplica integralmente o resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais e, b) não mantém escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade.

Não havendo a necessidade de comentar todas as alegações prolatadas pela interessada, uma vez que nem mesmo a auditoria fiscal se pronunciou sobre determinados assuntos abordados pelo sujeito passivo, centra-se aqui, tão somente, em demonstrar a concordância com as análises que levaram à autoridade lançadora a identificar o descumprimento aos incisos II e IV do art. 55 da Lei 12.101/99.

Em relação ao descumprimento do inciso II, chama à atenção o fato relatado pela fiscalização de que a interessada firmou contratos de prestações de serviços “que não prevêem a cobrança das contribuições patronais, caracterizando o repasse de parte deste benefício à alguns Tomadores de Serviços, (vide contatos e planilhas de cobrança em anexo, por amostragem)”, constatação esta que não mereceu nenhuma menção por parte da interessada.

Há que se concordar com a conclusão adotada pela autoridade fiscal, ao relatar que “a isenção outorgada pela Constituição brasileira, no que tange às contribuições sociais, limitou-se àquela contribuição relativa aos segurados que prestam serviços à própria entidade, de modo a viabilizar a prestação das atividades benéficas e não à implementação do objeto de terceiros”, pois, de forma indireta, via o uso do artifício de repassar a economia de custos decorrentes de isenção de contribuições sociais, a interessada deixou, sistemática e consistentemente, de aplicar parte dos seus rendimentos, dos seus recursos ou de eventuais superávits na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

16. Dessa forma, conclui-se que a DRJ, por uma inadequada aplicação da motivação aliunde, manteve o entendimento da Fiscalização (fls. 25 a 38), que assim entendeu:

Por outro lado, considerando que o CEBAS se constitui em apenas um dos requisitos para o gozo da isenção; considerando que a entidade apresenta uma condição sui generis no tocante à origem e aplicação de seus recursos, cumpre à fiscalização uma análise dessa situação em relação a outros requisitos da Lei 12.101, de 2009, no que diz respeito à Isenção de Contribuições Sociais.

Quando entidade declara que os recursos para manutenção de suas atividades são obtidos através de contribuições por meio de convênios operacionais, firmados com empresas e com órgãos públicos, pela gestão dos seus programas de estágios de estudantes e programas de aprendizagens, ela está se referindo à contratos de prestação de serviços que, no caso das empresas estatais, sujeitamente, inclusive, à Lei 8.666, de 1993, que disciplina OS processos de licitação. (Vide cópias de contratos, em anexo).

Nos casos em que os trabalhadores são contratados diretamente pelo CIEE e colocados à disposição da Contratante, nos termos da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do Regulamentos da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999 (art. 219), esses contratos podem ser tipificados como cessão de mão-de-obra.

No entanto, ao contatar com terceiros, como é o caso da cessão de mão-de-obra, a entidade não poderá deixar de fazer as retenções legais a que estiver obrigada, nem, tampouco, dispensar o contratante de fazê-lo.

17. Nesse contexto, necessário indicar o que dispõe a Lei nº 12.101/2000:

Art. 29. A entidade beneficiante 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;

[...]

IV - Mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

18. A título de ressalva, necessário indicar ainda que as alterações promovidas pela ADIN decidida pelo STF nº 4480, que assim decidiu por APENAS o art. 29, IV e não os art. 29 II E VI, conforme é o objeto da demanda:

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

19. Assim, referidos dispositivos da Lei 12.101/2009 (cuja vigência se encerrou com o advento da Lei Complementar nº 187/2021) passaram a se apresentar da seguinte forma:

Seção II

Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção

~~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. (Vide ADIN 4480) (art. 31 declarado inconstitucional)~~

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção. (vigente ao tempo do fato gerador, somente revogado pela Lei Complementar nº 187/2021)

~~§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa. (§1º DO ART. 32 DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF, NA ADIN 4480)~~

20. Necessário compreender, portanto, que o caput do art. 32 não foi objeto de inconstitucionalidade, o qual autorizava plenamente a que a Fiscalização pudesse analisar e lançar créditos tributários, caso assim entendesse.

21. Ocorre que, nos trechos da equipe de Fiscalização, não restou claro o que de fato teria evidenciado a não aplicação das rendas ou recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais, tendo se limitado a fiscalização, e não analisado a DRJ, a analisar a receita da entidade, entendendo-a como “indevida” cessão de mão-de-obra e, por essa razão, estaria caracterizado o descumprimento do art. 29, inc. II, da Lei supramencionada.

22. Os argumentos da Fiscalização, no entanto, não se demonstraram adequados quando tentam caracterizar, em decorrência de uma suposta ilegalidade de receita, que a aplicação dos recursos não estaria respeitando o art. 29, inc. II, da Lei supramencionada.

23. Assim, a conclusão adotada pela Fiscalização e reiterada pela DRJ, no sentido da caracterização do descumprimento do art. 29, inc. II, tomada a partir de uma premissa (suposta ilegalidade da receita), não guarda qualquer sentido lógico.

24. Ademais, ainda que fosse possível realizar tal inferência, assiste razão à contribuinte quando indica que as contribuições e recursos advindos dos parceiros, convenentes, contratantes, de programas de estágio e programas de aprendizagem, não se caracterizam como serviços de intermediação ou cessão de mão-de-obra, na medida em que 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, de trabalhadores em geral, vigente à época dos fatos e que assim dispunha:

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.

25. Os estagiários, regidos pela Lei nº 11.788/2008, não são trabalhadores, e os menores aprendizes, regidos pela Lei nº 10.097/2000, com prazo determinado, e inscrito em programa de aprendizagem.

26. Resta caracterizada a legalidade e a legitimidade dos programas de estágio e de aprendizagem demonstrados pela instituição 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.

27. Não há que se falar, portanto, em descumprimento do art. 29, inc. II, da Lei 12.101/2000.

Da suposta caracterização de escrituração em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade

28. Acerca do suposto equívoco quanto à escrituração contábil, denotando suposto descumprimento do art. 29, inc. IV, da Lei nº 12.101/2000, necessário considerar que a Fiscalização teve como parâmetro de sua conclusão a NBC TG 30 (que trata da contabilização de receitas) e NBC TG 26 (que trata da apresentação de demonstrações contábeis).

29. Por sua vez, a DRJ reiterou o entendimento da Fiscalização, no entanto, sem apresentar argumentos adicionais àqueles já delineados pela Fiscalização, no sentido de que tais valores decorrentes do programas haveriam de ser contabilizados como “receitas” (na medida em que refutam o argumento da contribuinte de que “não se tratam de receitas”), nos seguintes termos constante do Acórdão (fls. 1083):

Em relação ao descumprimento do inciso IV, destaca-se a complexidade e a excelência do trabalho da fiscalização ao, detalhadamente, demonstrar que a interessada adota procedimentos à margem das boas práticas contábeis, ao criar o artifício, diga-se, *sui generis*, de classificar as suas receitas operacionais de prestações de serviços como redutores de despesas, sob a alegação de que não se tratam de receitas e, com o uso da bizarra justificativa de que, por ser uma entidade filantrópica sem fins lucrativos, não aufera receitas operacionais, e que todos os seus recursos seriam provenientes dos seguintes recursos destacados, conforme abaixo reproduzido:

30. De fato, a regência da matéria, relativamente à escrituração contábil das entidades sem fins lucrativos, não cabe à NBC TG 30 nem à NBC TG 26, como defenderam a Fiscalização e a DRJ, isso porque a matéria deve ser regida pela seguinte norma contábil sendo ela ITG 2002:

ITG 2002 (R1) – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS

6. Esta Interpretação aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, benficiante de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.
[...]
9. As doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.
[...]
- 9B. As imunidades tributárias não se enquadram no conceito de subvenções previsto na NBC TG 07, portanto, não devem ser reconhecidas como receita no resultado.
10. Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
[...]
12. As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.

31. A empresa contribuinte, por sua vez, entende que os valores ingressantes de referidos programas (especialmente relacionado ao programa de menores aprendizes), conforme fl. 1135, não se tratam de recursos da entidade, e, que, somente servem para deduzir os gastos da instituição, o que o fazem mediante lançamento de “reembolsos de despesas”.

32. Nesse tocante, necessário compreender que as ciências contábeis se encontram inseridas no âmbito das ciências sociais aplicadas, razão pela qual a compreensão acerca da função e do funcionamento das contas contábeis merecem análise minuciosa das operações (fatos contábeis) da instituição, o que pode ensejar muitas das vezes, compreensões divergentes em razão da natureza dos fatos o que afeta, consequentemente, a contabilização utilizada.

33. Em termos contábeis, é possível compreender pela existência de ingressos a título de reembolsos associados a determinadas despesas, e, portanto, seriam operacionalizadas por meio de contas dedutoras de despesa.

34. No entanto, tal prática (se o caso concreto haveria de ser classificado como receita ou como reembolso) não se demonstra expressamente disciplinada nos normativos contábeis, não havendo como afirmar cabalmente pela inadequação da escrituração contábil, já que tal classificação decorre de um critério subjetivo, ressaltando-se que uma ou outra forma de classificação não implicaria alteração na apuração de superávit ou déficit, ou alteração patrimonial.

35. Assim, em razão da fundamentação inadequada, e em razão da possibilidade de classificação diversa, e da inalterabilidade dos resultados ou patrimônio, caso aplicável uma ou outra forma de contabilização, e da falta de evidenciação necessária e suficiente à caracterização cabal de descumprimento das normas contábeis, não fica caracterizado o descumprimento do art. 29, inc. IV, da Lei nº 12.101/2000 e documentos juntados que comprovam a finalidade da Recorrente.

Conclusão

30. Diante do exposto, ausentes evidências necessárias e suficientes à caracterização de descumprimento dos incs. II e IV, da Lei nº 12.101/2000, e CEBAS ativo até 15/12/2014 voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, excluindo-se os créditos tributários sob exame.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa