



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13136.720497/2023-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.509 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	2 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIACAO PROFISSIONALIZANTE DO MENOR DE BELO HORIZONTE - ASSPROM
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

A imunidade especial estabelecida na Constituição é condicionada ao atendimento cumulativo dos requisitos estabelecidos em Lei.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO DE OBRA EM CARÁTER HABITUAL. TRABALHADORES CEDIDOS EM NÚMERO SIGNIFICATIVO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. DESVIO DE FINALIDADE. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Caracteriza desvio de finalidade da entidade beneficiada com isenção das contribuições sociais a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, mormente quando o quantitativo de trabalhadores envolvidos na cessão de mão de obra representa percentual significativo do total de empregados da entidade isenta.

Por 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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, por negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior, que votaram por dar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 470/490) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (fls. 394/437), que julgou a impugnação improcedente e manteve os créditos tributários formalizados nos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 20/04/2023, já incluídos juros de mora (calculados até 04/2023) e multa proporcional (passível de dedução), acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 02/17):

- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR, no montante de R\$ 17.849.637,80, referente contribuições previdenciárias da parte da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultantes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), com suas devidas atualizações pelo FAP do sistema da Receita Federal (Siscol), com base

nos valores de remuneração declarados em GFIP pelo contribuinte no período de 2019, incluído o 13º salário (fls. 126/135);

- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (SESC, SENAC, CIDE - SEBRAE/APEX/ABDI, SALÁRIO EDUCAÇÃO E INCRA), no montante de R\$ 4.720.944,33, com base nos valores de remuneração declarados pelo contribuinte em GFIP (fls. 137/153) e
- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR, no montante de R\$ 12.204,73, referente valores pagos a contribuintes individuais no período e declarada em GFIP pelo contribuinte (fls. 155/159).

### Do Lançamento

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 397/404):

#### LANÇAMENTO FISCAL

A exação fiscal lavrada no AUTO DE INFRAÇÃO, (pag. 126, 137, 155), segundo o RELATÓRIO FISCAL (pag. 02-17) e demais relatórios integrantes e complementares, foi motivada com os seguintes itens acerca do procedimento fiscal:

#### DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS DO PROCEDIMENTO FISCAL DO OBJETO SOCIAL

A ASSPROM tem como finalidade promover a assistência social de adolescentes e jovens oriundos de núcleo familiar caracterizado como de baixa renda, assim como a sua integração à comunidade, mediante a realização de cursos, programas e projetos de formação humana e preparação para a vida, profissionalizantes e complementares, contendo orientação e treinamento para o trabalho de forma planejada, contínua e permanente, de modo a assegurar-lhes formação tecnoprofissional e exercício da cidadania. Dar formação tecnoprofissional metódica a adolescentes e jovens na faixa etária de catorze a vinte e quatro anos, bem como encaminhá-los a emprego protegido por contrato sob a égide da CLT, nela inseridas as alterações da Lei Federal n. 10097, de 19/12/2000.

#### DOS CRÉDITOS APURADOS EM AUDITORIA FISCAL

##### 2.1 AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

(...)

O Auto de Infração – AI por descumprimento de obrigação principal do qual este relatório é parte, têm por finalidade apurar e constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias e sociais não recolhidas aos cofres públicos.

As alíquotas utilizadas, conforme determina a legislação previdenciária, no período do auto de infração foram:

GILRAT – 2% para matriz e filial FAP utilizado no período fiscalizado (2019) e para os estabelecimentos foi de 0,9623 para 0001 e 1,0 para 0002, nos termos do sistema SISCOL da RFB.

O auto de infração foi apresentado com três lançamentos distintos:

- a) Lançamento da contribuição previdenciária patronal (20%) para a matriz e filial, mais o Gilrat/Fap com base nos valores de remuneração declarados em GFIP pelo contribuinte nº período de 2019, incluído o 13º, salário.
- b) Lançamento de Contribuições para Terceiros – Outras entidades (5,8%), com base nos valores de remuneração declarados pelo contribuinte em GFIP, no mesmo período supracitado.
- c) Lançamento de Contribuições Patronais (20%) sobre valores pagos a contribuintes individuais no período fiscalizado, conforme remuneração declarada em GFIP pelo contribuinte.

Anexamos ao auto de infração uma planilha – Anexo I, com valores de remuneração de contribuintes segurados empregados e com os contribuintes individuais, com base na GFIP declarada pela ASSPROM na matriz 0001, bem como planilha de valores de remuneração declarados na filial 0002.

**MOTIVOS LEGAIS QUE LEVARAM A RFB A LAVRAR O AUTO DE INFRAÇÃO.**

A ASSPROM é uma entidade que possui o CEBAS e que se declara de assistência social. Atende a menores de 14 a 24 anos com treinamento e capacitação, nos termos da legislação da espécie e aloca os referidos menores ou adolescentes carentes em várias empresas para prestação de serviços e aprendizado profissional.

Entretanto, a ASSPROM utiliza o instrumento da cessão de mão de obra para efetivar os contratos assinados com inúmeras empresas e órgãos públicos que necessitam cumprir a legislação e contratar aprendizes.

A ASSPROM assina a carteira de trabalho desses menores, os coloca a disposição de outras empresas e, nos contratos que são padrão, recebe os valores pagos de remuneração aos aprendizes, bem como cobra uma taxa de 94,43% a título de encargos sociais previdenciários e outros, 10% de custos de uniforme e ainda 10% a título de comissão de administração.

A empresa alega que cobra nos encargos com o título de taxa socioassistencial os valores de contribuição patronal e de terceiros dos tomadores, conforme planilha anexa ao auto de infração apresentada pelo contribuinte. Entretanto, os valores não são recolhidos para os cofres públicos, ficando a empresa com a posse de boa parte dos encargos cobrados, além dos 10% da taxa de administração contratual, desvirtuando a nosso juízo, o objetivo da entidade beneficente, que em no seu art.1 do estatuto diz: “Art. A 1º. A ASSOCIAÇÃO PROFISSIONALIZANTE DO MENOR DE BELO HORIZONTE (Assprom), fundada em 4 de dezembro de 1975, é pessoa

jurídica de direito privado, constituída pela união de pessoas organizadas para fins não econômicos”.

[...]

Sendo assim fica, portanto, a questão indefinida, pois se a entidade sem fins lucrativos, recebe valores de encargos sociais de 94,23% sobre a remuneração e não recolhe a contribuição patronal previdenciária e a contribuição social de terceiros, por força do CEBAS que a considera entidade isenta e ainda recebe comissão de 10% sobre as mesmas remunerações, a nosso ver, smj, contraria o disposto no parágrafo 1º, do art. 18 da Lei 12101/2009 que dispõe sobre:

“art. 18 - .... Parágrafo 1º.- considera-se entidade de assistência social, aquela que presta serviço, SEM FINS LUCRATIVOS, atendimento e assessoramento dos beneficiários...

Além disso, coloca em questão também o disposto no art.14 inciso II do CTN, onde: II “-aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”.

A empresa alega, em ofício ao fisco, que utiliza esses recursos para ampliar suas atividades estatutárias.

Por outro lado, a solução de consulta Solução de Consulta nº 144 Cosit estabelece as condições para que a entidade de assistência social tenha direito a isenção das contribuições previdenciárias patronais e as contribuições sociais de terceiros-outras entidades.

Solução de consulta nº 144 de 28/03/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PROGRAMA DE APRENDIZAGEM. FORMAÇÃO TÉCNICO PROFISSIONAL METÓDICA. CONTRATAÇÃO DE APRENDIZES. REEMBOLSO. IMUNIDADE.

[...]

10. No mesmo sentido, o §2º do art. 57 do Decreto nº 9.579, de 2018, que trata da contratação indireta do aprendiz por meio da entidade sem fins lucrativos, não trata essa entidade como beneficente de assistência social. Veja:

§2º A contratação de aprendiz por meio de entidades é precedida por contrato entre a empresa e a entidade que entre outras obrigações recíprocas serão estabelecidas as seguintes:

I - a entidade sem fins lucrativos, simultaneamente ao desenvolvimento do programa de aprendizagem, assumirá a condição de empregador, com todos os ônus dela decorrentes, e assinará a Carteira de Trabalho e Previdência Social do aprendiz, na qual anotará, no espaço destinado às anotações gerais, a informação de que o contrato de trabalho específico

decorrerá de contrato firmado com determinado estabelecimento para fins do cumprimento de sua cota de aprendizagem;

11. Outra não deveria ser a interpretação, eis que, de fato, a atividade de assistência social envolvida na situação é a de integração do aprendiz ao mercado de trabalho, o que se promove por meio de sua capacitação e contratação. Se inclusive a contratação já ocorre no âmbito da própria entidade sem fins lucrativos (eis que ela assina sua carteira de trabalho e apenas cede sua força de trabalho à empresa tomadora), toda a integração já se exauriu ali, sem que possa ser visualizada na cessão do aprendiz à empresa que receberá seu trabalho. Entendido de forma contrária, seria possível considerar a inexistência de contribuição previdenciária sobre a remuneração do aprendiz (segurado empregado da entidade que assina sua carteira) e, ao cabo, quem se beneficiaria da imunidade previdenciária não seria o público alvo da assistência social mas sim a empresa tomadora de serviços, que teria o trabalho prestado a custos menores (sem o ônus tributário-previdenciário).

[...]

7. O inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457/2007 manteve a vigência dos atos normativos e administrativos editados pelo Ministério da Previdência Social relativos à administração das contribuições previdenciárias, enquanto não modificados pela Receita Federal do Brasil, de forma que a RFB permanece vinculada ao entendimento exarado por meio do Parecer aprovado pelo ministro da Previdência Social até que outra posição venha a ser adotada expressamente. [...]

23. Com base no exposto, conclui-se que as orientações contidas no Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, continuam aplicáveis após a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009, para fins de representação ao Ministério competente pela certificação da entidade e de lavratura do auto de infração relativo ao período de ocorrência de desvio de finalidade com base no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, com a automática suspensão da isenção nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei, quando a fiscalização da RFB verificar a ocorrência de cessão de mão de obra que não apresente caráter acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente ou mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, ainda que os trabalhadores cedidos sejam o público alvo da atividade assistencial.

[...]

13. Atente-se para o fato de que no caso em pauta a contratação do aprendiz pela entidade beneficente dar-se-á com o propósito específico de oferecer seu trabalho a empresa tomadora, que irá reembolsar a remuneração devida e paga pela entidade ao aprendiz. Não se trata de um

empregado com função própria na entidade e que se encontra momentaneamente ocioso, diante do que não se vislumbra o caráter acidental da intermediação de mão-de-obra. Claramente, a imunidade das contribuições se torna elemento atraente para as empresas tomadoras de serviços, que ao contratar com as entidades beneficentes não precisam arcar como ônus previdenciário pelo qual teriam de responder caso realizassem diretamente a aprendiz, sem qualquer benefício para este, que deveria ser o alvo da assistência social.

14. Assim, entendido que essa atividade (contratação de aprendizes para cessão a empresas) não se enquadra no conceito de assistência social e, considerando que não existe imunidade parcial, coloca-se em xeque a imunidade da entidade como um todo que contratar diretamente aprendizes para prestarem serviços em outras empresas.

#### Conclusão

15. Com base no exposto, conclui-se que 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.” **Podemos verificar na planilha anexa que ao longo do ano de 2019 a empresa empregou 40.940 segurados empregados e apenas 8590 permaneceram atuando dentro da ASSPROM o restante 32.350 foram cedidos a empresa pública e privadas como cessão de mão de obra em empresas tomadoras, ou seja, em torno de 80% dos jovens e adolescentes estavam em serviço terceirizado.** (grifos nossos)

**Basta verificar na planilha anexo I com informações da GFIP, a título de exemplo, na competência 01/2019 o total de segurados empregados foi de 3414 e somente 793 prestam serviço dentro da ASSPROM na matriz e na filial, os restantes estão terceirizados, perfazendo um percentual de 76% dos jovens e adolescentes em cessão de mão de obra.** (grifos nossos)

Deve-se considerar também que a rigor a cessão de mão de obra por parte da entidade de assistência social destoa do que dispõe seu estatuto social, no que se refere a seu objeto social, senão vejamos:

Art. 3º. A Assprom, como entidade de fins filantrópicos, tem por objetivos: I - promover a assistência social de adolescentes e jovens oriundos de núcleo familiar caracterizado como de baixa renda, assim como a sua integração à comunidade, mediante a realização de cursos, programas e projetos de formação humana e preparação para a vida, profissionalizantes e complementares, contendo orientação e treinamento para o trabalho de forma planejada, contínua e permanente, de modo a assegurar-lhes formação tecnoprofissionais e exercício da cidadania, com monitoramento de assistentes sociais, psicólogos e outros especialistas, sempre com a finalidade de formar cidadãos éticos, comprometidos com os princípios

humanísticos e sociais; II - capacitar técnicos e outros profissionais na área de assistência social que possam trabalhar em programas de aprendizagem e de primeiro emprego para a melhor qualificação de adolescentes e jovens hipossuficientes; III - dar formação tecnoprofissional metódica a adolescentes e jovens na faixa etária de catorze a vinte e quatro anos, bem como encaminhá-los a emprego protegido por contrato sob a égide da Consolidação das Leis do Trabalho, nela inseridas as alterações da Lei Federal nº 10.097, de 19 de dezembro de 2000.(...) estatuto social art.3º.

Dessa forma, em nosso entendimento a cessão de mão de obra utilizada pela entidade de assistência social ASSPROM está em desacordo com seu objeto social. Logo, smj, o caso está enquadrado no art. 14 inciso II do Código Tributário Nacional:

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

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus **objetivos institucionais**" (grifos nossos).

Nos termos do Acórdão da Câmara / 1ª turma ordinária do CARF, sessão 19/06/2013 temos os seguintes entendimentos:

Reproduz-se, a seguir, excerto da Ementa do referido julgamento, referente ao Processo nº 11030.722197/2012-42, Acórdão no 2401-003.082 - 4a Câmara / 1a Turma Ordinária, sessão de 19 de junho de 2013:

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. COLOCAÇÃO DE TRABALHADORES À DISPOSIÇÃO DO CONTRATANTE. NECESSIDADE PERMANENTE, CARACTERIZAÇÃO.

A colocação de trabalhadores à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros por ele designados, para execução de atividades que se constituam em necessidade permanente do tomador, é suficiente para caracterizar a ocorrência de cessão de mão-de-obra, independentemente do fato dos obreiros terem estado subordinados ao contratante.

ENTIDADES ISENTAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA EM CARÁTER HABITUAL. TRABALHADORES CEDIDOS EM NÚMERO SIGNIFICATIVO. DESVIO DE FINALIDADE. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.

Caracteriza desvio de finalidade da entidade beneficiada com isenção das contribuições sociais a prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra, mormente quando o quantitativo de trabalhadores envolvidos na cessão de mão-de-obra representa percentual significativo do total de empregados da entidade isenta.

20. Portanto, sem adentrar nos critérios utilizados pelos Ministérios responsáveis para conceder a certificação, que são requisitos formais para

gozo do benefício fiscal, conclui-se que a cessão habitual e onerosa de mão-de-obra por entidades isentas caracteriza descumprimento de requisito material necessário para a manutenção do benefício.

21. 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 beneficentes, e não à implementação do objeto de terceiros. Destaca-se ainda que, ao se aproveitar da isenção para prestar serviço de forma habitual e onerosa, a entidade concorre de forma desleal com as empresas que não possuem este benefício.

Conclui-se, portanto, que a entidade de assistência social que pratica a cessão de mão de obra, não pode usufruir da isenção da contribuição previdenciária patronal e da contribuição social de terceiros.

Sabemos da decisão do STF na ADI nº 4480/DF que considerou inconstitucionais vários artigos da Lei 12.101/2009, entre eles o caput do art. 18, mas permanecem em vigor os parágrafos 1º e 2º, os quais fazemos referência neste relatório fiscal.

Ademais, o art.144 do CTN (Lei Complementar) é muito claro:

CTN - Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A decisão da corte máxima brasileira na ADI 4480/DF foi em 27/03/2020 e o fato gerador da obrigação tributária refere-se ao ano de 2019.

Por fim, apenas como comentários com advento da Lei Complementar 187/2021, que não se aplica ao caso em tela, face que os fatos geradores são de 2019, se permite a cessão de mão de obra desde que não se repasse ao (*sic*) tomadores as isenções previstas na legislação da espécie.

Lei Complementar 187/2021 em seu art.3 inciso V diz: “V - não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;”.

A nosso ver, smj, se a empresa retem as contribuições dos empregados e recolhe aos cofres públicos normalmente, e se afirma que retém os valores de contribuição patronal e de terceiros dos tomadores, ao invés de absorver os

valores em seu patrimônio, deveria também recolher aos cofres públicos, sob pena de enriquecimento sem causa. ( art.884 do Código Civil, em prejuízo do erário).

#### INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

4.2- Foi emitida uma Representação Fiscal para Fins Penais pois em tese, houve crime contra ordem tributária com base na lei no.8.137/90 art 1º, Inciso I.

(...)

### Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada dos lançamentos em 05/05/2023 (AR de fls. 124/125) e apresentou impugnação em 31/05/2023 (fls. 165/210), acompanhada de documentos (fls. 211/374), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I – DA TEMPESTIVIDADE E DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

II – SÍNTESE DO PROCEDIMENTO FISCAL

III – DA ASSOCIAÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

IV – MÉRITO

IV.1 – REGRA DE COMPETÊNCIA NEGATIVA OU DE INCOMPETÊNCIA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

IV.1.1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

IV.1.2. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS AUTORIZADORES PARA FAZER JUS À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

IV.1.3 - DA NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

IV.2 – DA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

IV.2.1 - DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT E FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP

IV.2.2 - DO AUXÍLIO DOENÇA

IV.2.3 - DO AVISO PRÉVIO INDENIZADO

IV.2.4 - DO ADICIONAL DE HORAS EXTRAS

IV.2.5 - DA ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA

V - FINALIDADE EDUCATIVA DA MULTA EXIGIDA

VI – PEDIDOS E DOS REQUERIMENTOS

Face o exposto, considerando que:

(i) a IMPUGNANTE é uma entidade de assistência social, com reconhecimento da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal e não pairam mais dúvidas

acerca da IMUNIDADE que goza a IMPUGNANTE - já reconhecida, inclusive, pela sua certificação (CEBAS);

(ii) a IMPUGNANTE, na condição de entidade beneficente de assistência social, desde sua fundação e inclusive, à época dos supostos fatos geradores, possuía a certificação (CEBAS) e preencheu todos os requisitos exigidos na legislação, portanto, não é alcançada pelas hipóteses de incidência das contribuições exigidas, vez que não está enquadrada na posição de contribuinte;

(iii) a multa exigida tem fundamento em legislação penal fiscal, cuja tipificação não foi devidamente amoldada à conduta da Impugnante, e não atende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, REQUER:

a) Seja acolhida a tese da imunidade, para afastar toda e qualquer cobrança das Contribuições Previdenciárias e da Seguridade Social ou ao menos reconhecer a imunidade em relação às atividades (*sic*) desenvolvidas de cunho assistencial (*sic*) como prestação de serviços públicos gratuitos.

b) seja declarada a insubsistência e improcedência da aplicação das multas ou, alternada e cumulativamente, pelo Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade seja reduzida a patamares condizentes com o fato apurado;

c) sejam os autos periciados, para análise da documentação apresentada pela Impugnante, bem como dos cálculos realizados pelo I. Fiscal, a fim de que seja certificada a regularidade do procedimento e forma de cálculo adotado pelo I. Agente Fiscal, inclusive pela dedução das rubricas expressamente excluídas pela legislação federal;

d) Na remota hipótese de manutenção dos lançamentos, seja reconhecido o direito à dedução da base de cálculo das rubricas determinadas por lei para serem excluídas, incluindo as verbas de natureza indenizatória.

Pugna, ainda, pela produção de todos os meios de prova em direito permitidas, ou, até mesmo, que o julgador, diante das circunstâncias, com amparo no Decreto Nº 70.235, de 6 de Março de 1972, de ofício determine a diligência ou perícia, que porventura julgar necessária; e a documental que ora se faz juntada.

(...)

#### Da Decisão da DRJ

A 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, em sessão de 25 de novembro de 2024, no acórdão nº 101-029.007, julgou a impugnação improcedente (fls. 394/437), conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 394/395):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao 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.

#### DILAÇÃO PROBATÓRIA. PRECLUSÃO.

Pelo princípio da concentração das provas na contestação, que informa o processo administrativo fiscal, devem elas ser apresentadas com a impugnação, salvo quando fique demonstrada a ocorrência de motivo de força maior; decorram de fato ou direito superveniente, ou, ainda, destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

#### PERÍCIA. DESNECESSÁRIA.

O julgador indeferirá, em decisão fundamentada, o requerimento de perícias ou diligências desnecessárias.

#### VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

A fiscalização lavrará notificação fiscal débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

#### ENTIDADE BENEFICENTE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE CONDICIONADA.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas na Lei.

#### ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DEOBRA. CONTRATAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. DESCARACTERIZAÇÃO.

A alocação de mão-de-obra em empresa tomadora dos serviços compromete a imunidade da entidade beneficente de assistência social no caso de caráter não acidental da cessão onerosa de mão-de-obra e elevada representatividade quantitativa de trabalhadores cedidos.

#### ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DEOBRA. LEI COMPLEMENTAR Nº 187/2021

A Lei Complementar nº 187/2021 não promoveu uma indevida extensão da imunidade para os tomadores dos serviços dos trabalhadores em razão de o lucro obtido ter sido superior ao valor das contribuições não imunes de uma contratação direta de aprendiz pela empresa tomadora dos serviços.

#### FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP).

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS.**

O salário-de-contribuição para o segurado empregado corresponde à totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, exceção feita tão somente para as parcelas definidas de forma expressa e exaustiva na legislação.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA E VINCULADA.**

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

A contribuinte tomou ciência do acórdão pela abertura da mensagem da ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 09/12/2024, data em que se considera feita a intimação nos termos do artigo 23, § 2º, inciso III, alínea “b” do Decreto nº 70.235 de 1972 (fl. 466) e interpôs recurso voluntário em 27/12/2024 (fls. 470/490), acompanhada de documentos (fls. 491/513), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I — TEMPESTIVIDADE

II— SÍNTESE DA FISCALIZAÇÃO E JULGAMENTO DA DRJ

III — MÉRITO

III.1 — Imunidade Tributária e seus Requisitos Legais.

III.2 — Exclusão da Base de Cálculo das Contribuições Sociais (CP Patronal, CP Terceiros)

IV— PEDIDOS

Face o exposto, requer a Recorrente seja recebido o presente Recurso Voluntário aviado contra o acórdão nº 101-029.007 de primeira instância administrativa, vez que interposto no prazo previsto em lei, para, no mérito, ser-lhe dado provimento, cancelando-se o auto de infração fiscal, reconhecendo (ou, mantendo o reconhecimento de) o preenchimento aos requisitos legais para faz jus à imunidade tributária, inclusive, no tocante à extensão da imunidade para os valores (receitas) auferidas em convênios de cessão de mão-de-obra e reinvestidos nas atividades sociais da entidade.

Na remota hipótese, ainda que em parcial provimento, pede seja reconhecido o seu direito à exclusão das rubricas previstas na legislação e reconhecidas pelo Judiciário, no período de 2019, sob pena de excesso na tributação das contribuições sociais.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **Considerações Iniciais sobre a Legislação de Concessão de Isenção/Imunidade das Contribuições Previdenciárias das Entidades Beneficentes.**

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, § 7º<sup>1</sup>, confere às entidades beneficentes de assistência social (EBAS), o direito à isenção das contribuições sociais, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei.

É inconteste, inclusive com manifestação neste sentido pelo Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>2</sup>, que apesar do texto constitucional referir-se ao benefício do artigo 195, § 7º como isenção trata-se de imunidade.

<sup>1</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. (Vide Medida Provisória nº 526, de 2011) (Vide Lei nº 12.453, de 2011)

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)

<sup>2</sup> 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 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, §

Extrai-se do texto constitucional a necessidade de atendimento de dois requisitos para a entidade fazer jus ao benefício: (i) a entidade de assistência social deve ser beneficente e (ii) deve atender os requisitos previstos em lei.

Oportuno inicialmente deixar consignado o registro das alterações normativas ocorridas em relação à matéria:

- a) Lei nº 8.212 de 24/07/1991, artigo 55 – vigência até 09/11/2008;
- b) Medida Provisória nº 446 de 07/11/2008 – vigência de 10/11/2008 a 11/2/2009 (rejeitada);
- c) Lei nº 8.212, de 24/07/1991, artigo 55 – vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009;
- d) Lei nº 12.101 de 27/11/2009 – vigência a partir de 30/11/2009 e
- e) Lei Complementar nº 187 de 16/12/2021 – vigência a partir de 17/12/2021.

Cumprido observar que a legislação de regência da concessão de isenção das contribuições sociais sofreu relevantes modificações. Na vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991<sup>3</sup> a concessão e o cancelamento de isenção/imunidade das entidades beneficentes eram de competência do INSS.

Com a revogação do referido artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 pela Lei nº 12.101 de 2009, tal competência passou a ser dos Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento e

---

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 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/12/96).

<sup>3</sup> 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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

(...)

§ 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. Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

(...)

Combate à Fome, conforme a área de atuação da entidade envolvida, nos termos estabelecidos no artigo 21 da Lei nº 12.101 de 2009<sup>4</sup>.

Os preceitos contidos na Lei nº 12.101 de 2009 foram regulamentados pelo Decreto nº 7.237 de 2010<sup>5</sup>, do qual merecem ser destacados os pontos a seguir:

- No artigo 40 do Decreto nº 7.237 de 2009 estavam previstos os requisitos a serem cumpridos cumulativamente para a entidade fazer jus à isenção/imunidade, indicando, em seus artigos 14 e 15 a autoridade competente para a certificação (Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento e Combate à Fome) e a responsabilidade delas por determinar o seu cancelamento a qualquer tempo em caso de constatação de descumprimento dos requisitos necessários à sua obtenção.
- Consoante dicção do artigo 42, constatado o descumprimento dos requisitos do artigo 40, era de responsabilidade da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil a lavratura do auto de infração relativo ao período correspondente. No mesmo sentido dispunha o artigo 32 da Lei nº 12.101 de 2009.
- Quanto aos processos de cancelamento de isenção não definitivamente julgados no âmbito do Ministério da Fazenda, assim estabelecia o artigo 45 do Decreto nº 7.237 de 2010:

<sup>4</sup> Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;

II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e

III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.

§ 1º A entidade interessada na certificação deverá apresentar, juntamente com o requerimento, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei, na forma do regulamento.

~~§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada.~~

§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada, ou no caso de entidade ou instituição sem fins lucrativos e organização da sociedade civil que celebrem parceria para executar projeto, atividade ou serviço em conformidade com acordo de cooperação internacional do qual a República Federativa do Brasil seja parte. (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

§ 3º O requerimento será apreciado no prazo a ser estabelecido em regulamento, observadas as peculiaridades do Ministério responsável pela área de atuação da entidade.

§ 4º O prazo de validade da certificação será fixado em regulamento, observadas as especificidades de cada uma das áreas e o prazo mínimo de 1 (um) ano e máximo de 5 (cinco) anos.

§ 4º O prazo de validade da certificação será de 1 (um) a 5 (cinco) anos, conforme critérios definidos em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º O processo administrativo de certificação deverá, em cada Ministério envolvido, contar com plena publicidade de sua tramitação, devendo permitir à sociedade o acompanhamento pela internet de todo o processo.

§ 6º Os Ministérios responsáveis pela certificação deverão manter, nos respectivos sítios na internet, lista atualizada com os dados relativos aos certificados emitidos, seu período de vigência e sobre as entidades certificadas, incluindo os serviços prestados por essas dentro do âmbito certificado e recursos financeiros a elas destinados.

<sup>5</sup> DECRETO Nº 7.237, DE 20 DE JULHO DE 2010. Revogado pelo Decreto nº 8.242, de 2014. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências.

Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

Em vista dessas considerações, conclui-se que a perda do direito à isenção, mediante a emissão de Ato Cancelatório, desde 2009, está sujeita a um novo rito, passando a ser de responsabilidade da autoridade competente para a certificação (Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento e Combate à Fome) determinar o seu cancelamento a qualquer tempo em caso de constatação de descumprimento dos requisitos necessários à sua obtenção.

No caso em análise, os fatos geradores ocorreram sob a égide da Lei nº 12.101 de 2009. Cabe ressaltar que a constitucionalidade da referida lei foi objeto de julgamento pelo STF na ADI 4480, que concluiu pela constitucionalidade de dispositivos que tratavam de procedimentos e pela inconstitucionalidade daqueles que tratavam do gozo da imunidade. A decisão foi a seguinte:

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta 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; 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, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

Consequentemente o STF já entendeu pela constitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII da Lei nº 12.101 de 2009, quando do julgamento da ADI 4480 (com decisão transitada em julgado).

Após este breve introito, passamos à análise do caso concreto.

### **Dos Fundamentos do Lançamento Fiscal.**

No caso em espécie, segundo relatado pela fiscalização:

- A ASSPROM é uma entidade que possui o CEBAS e que se declara de assistência social. Atende a menores de 14 a 24 anos com treinamento e capacitação, nos termos da legislação da espécie e aloca os referidos menores ou adolescentes carentes em várias empresas para prestação de serviços e aprendizado profissional.
- Utiliza o instrumento da cessão de mão de obra para efetivar os contratos assinados com inúmeras empresas e órgãos públicos que necessitam cumprir a legislação e contratar aprendizes.

- Assina a carteira de trabalho desses menores, os coloca à disposição de outras empresas e, nos contratos que são padrão, recebe os valores pagos de remuneração aos aprendizes, bem como cobra uma taxa de 94,43% a título de encargos sociais previdenciários e outros, 10% de custos de uniforme e ainda 10% a título de comissão de administração.
- A empresa alega que cobra nos encargos com o título de taxa socioassistencial, os valores de contribuição patronal e de terceiros dos tomadores. Entretanto, os mesmos não são recolhidos para os cofres públicos, ficando a empresa com a posse de boa parte dos encargos cobrados, além dos 10% da taxa de administração contratual, desvirtuando, o objetivo da entidade beneficente, constante no artigo 1º de seu estatuto.
- Se a entidade sem fins lucrativos, recebe valores de encargos sociais de 94,23% sobre a remuneração e não recolhe a contribuição patronal previdenciária e a contribuição social de terceiros, por força do CEBAS que a considera entidade isenta e ainda recebe comissão de 10% sobre as mesmas remunerações, contraria o disposto no parágrafo 1º, do artigo 18 da Lei nº 12.101 de 2009<sup>6</sup>.
- Relata que a conclusão apontada na Solução de Consulta nº 144 – COSIT foi no sentido de que “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”.
- Ao longo do ano de 2019 a empresa empregou 40.940 segurados empregados e apenas 8.590 permaneceram atuando dentro da entidade e o restante, ou seja, 32.350 foram cedidos a empresas públicas e privadas como cessão de mão de obra em empresas tomadoras, ou seja, em torno de 80% dos jovens e adolescentes estavam em serviço terceirizado.
- A cessão de mão de obra utilizada pela entidade de assistência social ASSPROM está em desacordo com seu objeto social e, por conseguinte, a entidade descumpriu o estabelecido no artigo 14, inciso II do CTN<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) (Vide ADIN 4480)

§ 1º Consideram-se entidades de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e as que atuam na defesa e garantia de seus direitos. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

<sup>7</sup> **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

- Conclui, portanto, que a entidade de assistência social que pratica a cessão de mão de obra, não pode usufruir da isenção da contribuição previdenciária patronal e da contribuição social de terceiros.
- Por fim, relata que com advento da Lei Complementar 187/2021, que não se aplica ao caso em tela, face que os fatos geradores são de 2019, se permite a cessão de mão de obra desde que não se repasse aos tomadores as isenções previstas na legislação da espécie.

### Dos Argumentos da Recorrente.

As insurgências da Recorrente versam sobre as seguintes questões:

#### I. Imunidade Tributária e seus Requisitos

- Relata que tanto a fiscalização como a decisão recorrida não levaram em consideração o atendimento dos requisitos legais para fazer jus à imunidade tributária, mas simplesmente, foram desvirtuadas as atividades desenvolvidas pela ASSPROM para simples cessão de mão de obra.
- Destaca que a entidade recorrente se encontra devidamente regular e a atividade relativa à aprendizagem dos jovens e adolescentes não descaracteriza a sua natureza assistencial, permanecendo hígida a sua imunidade tributária.
- Informa que o Supremo Tribunal Federal e a Câmara Superior de Recursos Fiscais desse CARF têm julgado no sentido de aplicação da lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional (CTN), que prevê os requisitos exigíveis para fins de concessão da imunidade tributária às entidades de assistência social.
- Afirma que a ASSPROM atendeu em 2019 (e ainda atende) aos requisitos da legislação, neles incluídos os que foram objeto da regulamentação no Decreto nº 8.242 de 23 de maio de 2014.
- Colaciona jurisprudência do CARF.
- Aduz que, ainda que possua contratos para inserir os jovens no mercado trabalho, auferindo receitas advindas dessa atuação, por aplicar os recursos em suas atividades sociais, como, comprovadamente, se constata pela Auditoria externa e diversos Programas registrados nos órgãos competentes e disponibilizados pela ASSPROM, faz jus ela à imunidade tributária, devendo ser reconhecida essa extensão e

---

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;

(...)

- Ao final do tópico conclui que na condição de entidade beneficente de assistência social, à época dos supostos fatos geradores, possuía a Certificação (CEBAS) e preenchia os requisitos exigidos na legislação (CTN), comprovados em Auditoria independente, de modo a justificar a reforma do acórdão combatido e o cancelamento do lançamento fiscal.
- II. Exclusão da Base de Cálculo das Contribuições Sociais (CP Patronal, CP Terceiros)**
- Requer, na hipótese de manutenção do acórdão, o exame e julgamento do pedido apresentado ainda em sede de impugnação, quanto à exclusão de rubricas não integrativas às bases das exações, previstas na legislação e reconhecidas pelo Judiciário, sob pena de excesso na tributação das contribuições sociais.

#### **Da Delimitação do Litígio.**

No recurso voluntário, diferentemente do ocorrido na impugnação, a Recorrente não apresentou qualquer manifestação em relação ao Seguro do Acidente do Trabalho (SAT) e ao Fator Acidentário Previdenciário (FAP), de modo que deve ser atestada a definitividade da decisão de primeira instância sobre tais matérias, nos termos do artigo 42 do Decreto nº 70.235 de 1972<sup>8</sup>. Assim, desnecessária qualquer manifestação por parte deste colegiado sobre a matéria.

#### **Da Cessão Onerosa de Mão de Obra.**

A autoridade fiscal entendeu que a ASSOCIAÇÃO PROFISSIONALIZANTE DO MENOR DE BELO HORIZONTE (ASSPROM) agiu com desvio de finalidade, pois empregou a maior parte de seus recursos humanos (em torno de 80% da massa salarial) na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, transferindo a terceiros o benefício fiscal a que faz jus, descumprindo o requisito previsto no inciso II do artigo 14 do Código Tributário Nacional, que condiciona a fruição da imunidade à aplicação integral no Brasil dos recursos obtidos pelas entidades beneficentes de assistência social na manutenção de seus objetivos institucionais.

Ao ceder a mão de obra a terceiros, como visto, em torno de 80% da sua força de trabalho para prestar serviços em estabelecimentos de terceiros, de fato a entidade está transferindo a fruição de benefício fiscal (no caso, imunidade das contribuições sociais) para seus contratantes, motivo pelo qual se torna impossível qualificá-la como entidade beneficente de assistência social.

Neste sentido foi fundamentada a manutenção do lançamento pelo juízo *a quo*, conforme se depreende do excerto da decisão recorrida, abaixo reproduzido, com o qual concordo

<sup>8</sup> **DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;  
(...)

e utilizo como razão de decidir neste tópico, nos termos do artigo 114, § 12, inciso II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023 (fls. 427/430):

(...)

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

No caso em exame, verifica-se que a instituição cumpria os requisitos formais (certificação e reconhecimento como entidade beneficente de assistência social), mas não atendia aos requisitos materiais, segundo a autoridade fiscal, cujo fundamento de fato do lançamento fiscal foi a ocorrência de cessão de mão de obra segundo o entendimento exarado no Parecer CJ/MPS nº 3.3272/2004<sup>9</sup> (*sic*) da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social (dotado de força vinculante à época), que somente são imunes quando atendem a dois critérios: **caráter acidental da cessão onerosa** de mão-de-obra **e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos** em relação ao número de empregados da entidade beneficente, possuindo a seguinte ementa:

EMENTA: Previdenciário e Assistencial. Isenção das contribuições para a Seguridade Social. Art. 55 da Lei nº 8.212/91. Cessão de mão-de-obra. 1. Somente poderão realizar cessão de mão-de-obra, sem perder a isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, as entidades que atendam dois critérios, a saber: caráter acidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente. 2. As entidades que fazem cessão de mão-de-obra sem atentar para um destes dois critérios, na forma descrita no corpo do presente parecer, violam a exigência do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e não fazem jus à correspondente isenção.

O primeiro critério - está em verificar se a entidade realiza contratações com o objetivo precípua de fazer a cessão onerosa de mão-de-obra realizando a contratação de empregados com vistas, exclusivamente, a realizar cessão de mão-de-obra destes empregados não fará jus à isenção das contribuições para a seguridade social. Em outras palavras, a entidade beneficente somente pode realizar a cessão de mão-de-obra em situações pontuais, em que os empregados cedidos tenham função dentro de suas próprias atividades - que devem ser assistenciais - mas estejam ociosos por motivos alheios à vontade da instituição. Se um ou alguns empregados são contratados, primordialmente, para prestarem serviços a terceiros, a entidade não pode ser considerada beneficente de assistência social, pois esta atividade não será acidental.

O segundo critério - mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente - deve ser

<sup>9</sup> Correto é CJ/MPS nº 3.272/2004.

examinado caso a caso, com atenção aos seguintes fatores: ociosidade eventual, e não provocada, da força de trabalho; caráter temporário da cessão onerosa de mão-de-obra.

O entendimento firmado através do referido parecer é de não ser possível a cessão de mão-de-obra por entidade imune, salvo se atendido os critérios destacados, inclusive porque a contratação de mão de obra por intermédio de entidade beneficente de assistência social imune da contribuição patronal previdenciária configura prejuízo às demais empresas de terceirização de serviços, uma vez que estas têm que recolher todos os encargos, impedindo-as de oferecer os mesmos preços que os oferecidos pelas entidades que não arcam com tais despesas previdenciárias, subvertendo a finalidade da regra de imunidade, qual seja, o estímulo para a realização de assistência social através de particulares.

Na prática, a entidade imune acaba por transferir o favor fiscal aos contratantes de sua mão de obra, não havendo como cogitar que o benefício fiscal estaria sendo aplicado na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

A Solução de Consulta Interna nº 10 – Cosit, de 6 de julho de 2015, corroborou a continuidade da aplicabilidade do entendimento do Parecer/CJ nº 3.272/2004 com a edição da Lei nº 12.101/2009:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Aplicabilidade do Parecer/ CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, a entidade beneficente de assistência social certificada que realiza cessão de mão de obra onerosa e habitual de trabalhadores que são o público-alvo da atividade assistencial.

As orientações contidas no Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, continuam aplicáveis após a entrada em vigor da Lei nº 12.101, de 2009, para fins de representação ao Ministério competente pela certificação da entidade e de lavratura do auto de infração relativo ao período de ocorrência de desvio de finalidade com base no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, com a automática suspensão da isenção nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei, quando a fiscalização da RFB verificar a ocorrência de cessão de mão de obra que não apresente caráter acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente ou mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, ainda que os trabalhadores cedidos sejam o público alvo da atividade assistencial. Dispositivos Legais: § 7º do art. 195 da Constituição Federal; art. 42 da Lei Complementar nº 43/1993; inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457/2007; arts. 1º, 29, 31 e 32 da Lei nº 12.101/2009.

A Solução de Consulta nº 144 – Cosit, de 28 de março de 2019 complementou o entendimento nas hipóteses de contratação de aprendiz:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PROGRAMA DE APRENDIZAGEM. FORMAÇÃO TÉCNICOPROFISSIONAL METÓDICA. CONTRATAÇÃO DE APRENDIZES. REEMBOLSO. IMUNIDADE.

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. Dispositivos Legais: Lei nº 12.101/2009, arts. 18 e 29; Decreto nº 9.579/2018, arts. 50 e 57; Solução de Consulta Interna nº 10/2015.

A Lei Complementar nº 187/2021 disciplinou sobre este tema estabelecendo que 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 suas finalidades institucionais, desde registradas segregadamente em sua contabilidade e destacadas em suas Notas Explicativas.

Portanto, passou a ser permitido por Lei que as entidades beneficentes podem gerar recursos oriundos de cessão de mão-de-obra, se contribuir para sua finalidade social, desde que registradas segregadamente das demais e destacadas em notas explicativas.

Todavia, este permissivo para realização da cessão de mão de obra não é feito sem qualquer requisito material, ao contrário, está subordinada à condição de alinhamento e contribuição para os seus objetivos institucionais.

Neste sentido, é preciso avaliar se a atividade desenvolvida pela entidade que se declara beneficente de assistência social é, efetivamente, voltada a cumprir os objetivos institucionais delineados pela Constituição, sendo inadmissível que a entidade deixe de atuar neste campo da assistência social para ter como foco principal e habitual a atividade empresarial de cessão remunerada de mão-de-obra.

Como relatado pela autoridade fiscal, um expressivo percentual da força de trabalho são de menores direcionados a cessão de mão-de-obra para terceiros:

Podemos verificar na planilha anexa que ao longo do ano de 2019 a empresa empregou 40.940 segurados empregados e apenas 8.590 permaneceram atuando dentro da ASSPROM o restante 32.350 foram cedidos a empresa pública e privadas como cessão de mão de obra em empresas tomadoras, ou seja, em torno de 80% dos jovens e adolescentes estavam em serviço terceirizado. Basta verificar na planilha anexo I com informações da GFIP, a título de exemplo, na competência 01/2019 o total de segurados empregados foi de 3414 e somente 793 prestam serviço dentro da ASSPROM na matriz e na filial, os restantes estão terceirizados, perfazendo um percentual de 76% dos jovens e adolescentes em cessão de mão de obra.

Tal fato indica um grande volume de mão de obra cedida aos terceiros contratantes, demonstrando que se tratavam de legítimos contratos onerosos de cessão de mão de obra, indicando que sua atuação no mercado de trabalho não difere de nenhuma outra prestadora de serviços, na medida em que contrata, treina, remunera e faz a cessão de mão de obra onerosa para as empresas contratantes, que na realidade, acabam sendo as reais beneficiárias das isenções das contribuições para a seguridade social sobre a folha de pagamento, ocorrendo um desvirtuamento da atividade de assistência social, pois o contratante passa a gozar de um benefício fiscal, sem qualquer contrapartida.

A renúncia fiscal direcionada às entidades beneficentes para a manutenção de suas atividades, não pode ser estendida para terceiros que venham a contratar mão-de-obra intermediada pelas pessoas imunes, criando uma concorrência desleal no segmento de prestação de serviço, posto que as empresas certamente irão preferir a contratação com as entidades isentas, que fornecerão os seus serviços a menor custo, em razão do benefício fiscal indireto, levando a um flagrante desrespeito ao princípio constitucional da livre concorrência.

Assim, entende-se que agiu com acerto a autoridade fiscal ao considerar a **cessão de mão de obra, contínua e representativa**, como causa impeditiva para o gozo da imunidade.

(...)

Em complemento aos fundamentos acima, convém ressaltar que a norma prevista no artigo 30 da Lei Complementar nº 187 de 16 de dezembro de 2021, não veicula norma expressamente interpretativa da legislação pretérita, mas se constitui em 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. Neste sentido os acórdãos 2401-011.404 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária e 9202-011.485 - CSRF/2ª TURMA, cujas ementas seguem reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

O art. 30 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, não veicula norma expressamente interpretativa da legislação pretérita, mas regra jurídica que não existia na revogada Lei nº 12.101, de 2009, para se admitir o

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

(Acórdão 2401-011.404 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado em 3 de outubro de 2023, relatoria do conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro).

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2006, 31/12/2007

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DEOBRA. 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 9202-011.485 – CSRF/2ª TURMA, julgado em 18 de setembro de 2024, relatoria da conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes).

Restando evidenciada a dimensão da cessão de mão de obra praticada pela ASSPROM e a evidente transferência indevida de seus benefícios fiscais para as empresas públicas e privadas que a contrataram, patente o desvio de finalidade e a afronta às normas veiculadas no inciso II do artigo 14 do CTN e inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101 de 2009.

Nada a prover.

#### **Da Exclusão da Base de Cálculo das Contribuições Sociais (CP Patronal, CP Terceiros).**

A Recorrente requer a exclusão de rubricas não integrativas às bases das exações. Extrai-se do acórdão recorrido que as verbas referidas pela Recorrente se referem ao AUXÍLIO-DOENÇA, AVISO PRÉVIO INDENIZADO, ADICIONAL DE HORAS EXTRAS, ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA (fl. 434).

Como bem pontuado pelo juízo *a quo* (fls. 434/435):

(...)

Da análise das rubricas referenciadas em face da legislação regente, verifica-se que a defesa apresentou somente alegações gerais acerca destas rubricas, em

tese, baseadas em decisões judiciais, sem especificar os valores nem apontar a correspondência nas declarações e documentos fiscais, para que se pudesse avaliar e apurar eventual efeito modificativo, cujas oportunidades lhe foram oferecidas durante a fase inquisitorial, e mesmo agora na litigiosa, não foram desincumbidas.

Estas supostas rubricas deveriam ser contestadas especificamente em face dos demonstrativos denominados “Remuneração de contribuintes individuais” e “Remuneração de segurados empregados” (pag. 18-62) com apontamento das parcelas que a defesa considera indevidas ou albergadas por algum decisão judicial favorável.

O ato administrativo, incluindo-se, notadamente, o com efeito tributário, nasce com presunção de legalidade, veracidade e legitimidade. A legalidade reside no fato de que a atividade administrativa encontra-se visceralmente associada a uma norma que lhe dá suporte de validade. A veracidade refere-se à certeza dos fatos sobre os quais incide a atividade administrativa e a legitimidade ostenta a prerrogativa “juris tantum” de fazer prevalecer a sua pretensão, até prova em contrário, pois supõe-se legal e verdadeira as razões e fatos motivadores alegados pela Administração no sentido de executar determinada atividade administrativa, tudo de acordo com a Lei nº 9.784/99:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

É ônus do sujeito passivo, provar que os documentos e os apurações fiscais considerados pela autoridade lançadora são imprestáveis para caracterizar o fato tributário imponible.

Mesmo que houvesse alguma decisão judicial com efeito vinculante de alguma rubrica, nesta fase do processo administrativo fiscal, caberia a defesa do contribuinte relacionar os valores contestados com os correspondentes documentos originários, contemporaneamente produzidos e informados em declarações fiscais e contábeis.

Destaque-se que todos os itens referidos deveriam estar lastreados em documentos comprobatórios.

Conclui-se que o sujeito passivo não juntou provas capazes de infirmar a presente decisão sob escrutínio, cuja defesa ficou limitada à apresentação de argumentos que não são suficientes para conferir verossimilhança à alegação do sujeito passivo, ou seja, não fez prova eficaz e contrária à verdade constante nos autos, e alegar sem provar é o mesmo que não alegar ou, no máximo, alegar sem efeitos.

Assim, deve ser mantido integralmente a parte do lançamento analisado neste tópico.

(...)

Observa-se da reprodução acima que o motivo ensejador do não acolhimento do pedido da contribuinte foi o fato de não terem sido juntados aos autos documentos ou provas para comprovar as alegações.

Ocorre que, semelhantemente ao ocorrido na impugnação, também com o recurso voluntário a Recorrente apenas se limita a alegar a necessidade de exclusão de verbas não integrativas das bases de cálculo, sem apresentar qualquer elemento comprobatório, não se desincumbindo do ônus probatório nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015<sup>10</sup>.

A Recorrente alega que mesmo ante o pedido de dedução de valores das bases de cálculo, o processo não foi baixado em diligência para a certificação das rubricas que compõe ou não as referidas bases.

A realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos.

Cabe ao interessado juntar aos autos todos os documentos necessários para comprovar que as verbas por ele mencionadas compuseram a base de cálculo das contribuições lançadas. Portanto, considera-se que o ônus da prova cabe à contribuinte, não devendo sua inércia ser substituída pela atuação da autoridade julgadora. É nesse sentido que o artigo 29 do Decreto nº 70.235 de 1972 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

Por fim, pela pertinência, convém trazer à colação o teor da Súmula CARF nº 163:

**Súmula CARF nº 163**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

<sup>10</sup> **LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015.** Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Em vista dessas considerações, nada a prover.

#### **Da Jurisprudência.**

No que tange ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

#### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos**