



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.000082/2011-12
ACÓRDÃO	9202-011.485 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CENTRO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CAMP-GUARUJÁ

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

O art. 30 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, não veicula norma expressamente interpretativa da legislação pretérita, mas regra jurídica que não existia na revogada Lei nº 12.101, de 2009, para se admitir o desenvolvimento de atividade que gere recursos, inclusive com cessão de mão-de-obra.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que não conheciam. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe parcial provimento para afastar a retroatividade da Lei Complementar 187 com retorno dos autos ao colegiado a quo, para analisar, à luz do arcabouço normativo vigente à época dos fatos geradores, observadas as inconstitucionalidades já definitivamente pronunciadas, o descumprimento dos requisitos elencados pela autoridade fiscal como necessários para o gozo da isenção, bem como, as alegações recursais não enfrentadas no acórdão recorrido.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se do lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social referentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT; bem como as devidas a outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), no período de 01/01/2006 a 31/12/2007

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 46/63), o Contribuinte é uma entidade em gozo de isenção que deveria atender os requisitos previstos no art. 55, da Lei nº 8.212/1991 vigente à época dos fatos geradores. No entanto, a auditoria fiscal deparou-se com situação que representaria descumprimento do art. 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009, vigente à época do lançamento e que corresponderia ao inciso V do artigo 55, da Lei nº 8.212/1991, que prevê que a entidade deve aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

A Entidade define que suas atividades primordiais seriam: atender adolescentes na faixa etária de 14 a 16 anos incompletos com a finalidade de educar, formar e capacitá-los para sua inserção no mercado de trabalho, integração social e bom convívio familiar.

A Entidade firma contratos de cessão de mão de obra desses adolescentes com empresas interessadas que pagam à Entidade pelos serviços prestados pelos aprendizes.

Ao verificar os convênios celebrados pela entidade, a auditoria fiscal observou a existência de cláusulas de prazo indeterminado.

A auditoria fiscal verificou que os adolescentes cedidos pela Entidade para prestar serviços ao tomador não estão sendo integrados ao mercado de trabalho em razão da cessão de mão de obra pelo simples motivo de que já são empregados da entidade cessionária.

Foi observado que o maior beneficiário da isenção previdenciária é a empresa prestadora de serviços, que contrata a mão de obra dos adolescentes que efetivamente prestam serviços a preços menores.

A auditoria fiscal conclui que as entidades que realizam cessão remunerada de mão de obra não podem, em regra, serem consideradas beneficentes de assistência social e, portanto,

não fazem jus à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, podendo ser admitida apenas em caráter acidental e com representatividade mínima do total de empregados da entidade.

Também se apurou que a Entidade mantém convênio com mais de sessenta empresas na baixada santista e a contratação de serviços da forma realizada pela entidade tem caráter comercial e não assistencial.

A Entidade apresentou impugnação (fls. 259/405) que foi considerada improcedente pelo acórdão 05-35.769 - 7ª Turma da DRJ/CPS (fls. 495/515)

Inconformada, a Entidade apresentou recurso voluntário (fls. 519/642), ao qual foi dado provimento, de acordo com o acórdão 2301-010.555 (fls. 648/657), conforme se verifica na ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Ao tomar conhecimento da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fl. 659/686), pretendendo rediscutir a matéria: **Abrangência da isenção/imunidade sobre as receitas decorrentes de cessão de mão-de-obra por entidade beneficente de assistência social.**

O Recurso Especial teve seguimento, conforme despacho de 21/09/2023 às folhas 690/699).

Das alegações da Fazenda Nacional

- O colegiado expressou entendimento segundo o qual após a edição da Lei Complementar nº 187, de 2021, as receitas auferidas nos contratos de cessão de mão-de-obra estão abrangidas pela isenção/imunidade da entidade.

- Nos paradigmas, o entendimento foi no sentido de que a cessão de mão-de-obra da forma como promovida pelas entidades desvirtua o seu caráter de entidade beneficente, não fazendo jus à imunidade tributária.
- Ambos os paradigmas foram proferidos quando já vigente a Lei Complementar nº 187, de 2021 e, ainda assim, optaram por aplicar a legislação vigente à época dos fatos geradores, afastando a isenção das receitas decorrentes dos contratos de cessão de mão-de-obra firmados pelas atuadas.
- A cessão onerosa de mão-de-obra praticada como verdadeira atividade-fim por entidades que se pretendem beneficentes de assistência social, em regra, desvirtua a promoção de assistência social beneficente.
- É facultado às entidades beneficentes mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos que disponham de meios para obter tais serviços, não há como limitar, a priori, a realização de cessão de mão-de-obra por estas entidades. Contudo, também se revela óbvio que estas atividades extras, alheias às finalidades assistenciais das entidades, não podem assumir proporções, nem formas, que desvirtuem a própria natureza da entidade beneficente.
- Na hipótese em testilha, ao fim e ao cabo, a atividade fim da atuada, ao invés de ser a benemerência, transmudou-se na cessão de mão-de-obra desonerada em virtude da imunidade da cota patronal, clara situação em que se distorce o propósito da constitucional de imunidade.
- Não se pode perder de vista que é a imunidade das contribuições para a seguridade social que atrai as tomadoras de serviços a contratar com as entidades beneficentes, em prejuízo das demais empresas do ramo de terceirização de serviços que pagam contribuição para a seguridade social e não podem oferecer o mesmo preço, o que subverte a finalidade da regra de imunidade.
- No presente caso, a entidade, de forma preponderante, não utilizou os seus recursos no desenvolvimento de seus objetivos institucionais e sim no cumprimento de tarefas inerentes a outras pessoas jurídicas não detentoras da referida imunidade, a partir de formalização de contratos/convênios de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, o que, como já dito, viola a determinação legal e impõe o a cassação da imunidade.
- Nos termos do Parecer da Consultoria Jurídica do MPAS de nº. 3.272/2004, somente poderão realizar cessão de mão-de-obra, sem que ocorra a suspensão (outrora cancelamento) da “isenção previdenciária”, 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.
- Segundo o parecer, a realização de cessão de mão-de-obra pelas entidades assistenciais tem que ser EVENTUAL, NÃO PREJUDICIAL, TEMPORÁRIA,

SUBSIDIÁRIA, ACIDENTAL. Nada disso ocorreu no caso em tela, como já evidenciado pelo relato da fiscalização em diversas passagens transcritas neste recurso e, destaque-se, em nenhum momento contestado pela entidade recorrida ou mesmo pelo acórdão ora atacado.

- Examinadas as atividades efetivamente exercidas pela entidade autuada, a autoridade lançadora demonstra que durante todo o período fiscalizado a entidade cedeu habitualmente mão-de-obra sem atender aos critérios de caráter acidental da cessão onerosa de mão de obra pela entidade beneficente e de mínima representatividade quantitativa de empregados.
- Assim, tendo em vista que a contribuinte, por se dedicar precipuamente a atividades que estão fora o campo de atuação traçado pelo legislador constitucional e ordinário, não pode seguir usufruindo da desoneração da cota patronal previdenciária, pugna a Fazenda Nacional pela manutenção do lançamento.

A Entidade tomou ciência do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que o conheceu em 07/12/2023 (fl. 704) e, em 14/12/2023 (fl. 706) apresentou contrarrazões (fls. 708/739), sendo, portanto, tempestivas.

Das contrarrazões da Entidade

- Que a Recorrente indicou os acórdãos paradigma sem instruir o recurso com a “cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma”, em cabal afronta às previsões contidas nos §§ 9º e 10 do art. 67 do RICARF, inadmissão que se requer em caráter preliminar
- O presente processo administrativo também deve ser imediatamente extinto, uma vez que o contribuinte ajuizou ação declaratória obtendo o reconhecimento de sua imunidade perante o âmbito judicial, atraindo, portanto, previsão contida no parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (“Lei de Execuções Fiscais”).
- Referimo-nos ao processo nº 5000199-74.2016.4.03.6104, que tramitou perante a 2ª Vara Federal de Santos/SP, já transitado em julgado conforme certidão de inteiro teor ora anexada, da qual se extrai que o feito transitou em julgado em 22/03/21, não tendo a Fazenda Nacional ingressado no biênio seguinte com nenhuma ação rescisória estabilizando a decisão judicial em questão em definitivo.
- Apesar de constar no art. 195, § 7.º da Constituição de 1988 o termo “isenções”, trata-se de imunidade e como tal deve ser tratado o dispositivo constitucional.
- Traz considerações a respeito do tipo de lei que seria necessário para tratar as questões relativas à imunidade, para concluir que seria necessário lei complementar.

- Por fim, requer que o recurso não seja conhecido e que se reconheça a renúncia da discussão administrativa face a existência de decisão judicial transitada e julgado em favor da Entidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e deve ser conhecido, eis que demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Cumpra afastar a alegação da Entidade de que o recurso não poderia ser admitido em razão de não ter sido instruído com cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma, afrontando às previsões contidas nos §§ 9º e 10 do art. 67 do Anexo II do RICARF.

É que o próprio § 9º citado pela Entidade prevê que a apresentação do inteiro teor dos paradigmas pode ser substituída pela cópia da publicação em que tenham sido divulgados ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

Por sua vez, o § 11 permite que as ementas referidas no § 9º podem ser, alternativamente, reproduzidas no recurso, integralmente ou apenas em parte, desde que o trecho omitido não altere a interpretação e o alcance do trecho reproduzido. Tal providência foi efetuada pela Procuradoria que além de trechos dos paradigmas, transcreveu a integralidade das ementas, cumprindo o que foi definido pelo RICARF.

De igual modo também deve ser rechaçada a alegação da Entidade de que o processo administrativo deveria ser extinto, face à existência de ação declaratória onde obteve reconhecimento de sua imunidade e que tal decisão teria transitado em julgado.

A ação em a que se refere a Entidade compõe os autos do processo 5000199-74.2016.4.03.6104 que tramitou na 2ª Vara Federal de Santos.

Ocorre que o objeto da referida ação é o reconhecimento da imunidade da Entidade da contribuição ao PIS, tão somente.

CERTIFICA, a pedido de pessoa interessada, que revendo no sistema processual os autos do processo nº 5000199-74.2016.4.03.6104, PROCEDIMENTO COMUM CÍVEL - PIS (6039), distribuído em 06/05/2016 a 2ª Vara Federal de São Vicente, impetrado por CENTRO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CAMP - GUARUJÁ, inscrito no CNPJ sob nº 48.707.319/0001-88, contra UNIÃO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL, **objetivando provimento jurisdicional que reconheça a imunidade tributária prevista no artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, no que**

se refere ao recolhimento de contribuição ao PIS, bem como a restituição dos valores indevidamente recolhidos, deles verificou constar que: em 08/07/2020, foi prolatada sentença com o seguinte dispositivo: "...Ante o exposto, nos termos do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil, julgo improcedente o pedido. Condeno a parte autora a suportar os honorários advocatícios de sucumbência, devidos na forma do caput do art. 85 do CPC/2015. Fixo-os no patamar mínimo que tratam os incisos I a V do parágrafo 3º desse mesmo artigo, considerando-se como base de cálculo o valor atualizado da causa, nos termos do §4º, III, do mesmo dispositivo, restando suspensa sua exigibilidade, nos termos do parágrafo 3º, do artigo 98 do CPC/15, por tratar-se de beneficiário da Justiça Gratuita. Custas ex lege. P.R.I." (id. 22464730). Que em 03/08/2020, a impetrante interpôs Recurso de Apelação. (id. 36354520). Que em 31/08/2020, os autos foram remetidos ao E. TRF-3. Que em 11/02/2021, foi proferida a seguinte decisão: "**a Quarta Turma, por unanimidade, decidiu dar provimento à apelação a fim de reformar a sentença e julgar procedente o pedido para declarar a imunidade da requerente em relação ao PIS** incidente sobre sua folha de pagamento e condenar a União a restituir o montante pago a esse título, respeitada a prescrição quinquenal, conforme fundamentação, bem como a verba honorária em percentual mínimo previsto pelo § 3º do artigo 85 do CPC dentro da faixa relativa ao valor da condenação a ser apurado na fase de liquidação (§ 4º, inciso IV, do artigo 85 do CPC), nos termos do voto do Juiz Fed. Conv. FERREIRA DA ROCHA (Relator), com quem votaram as Des. Fed. MARLI FERREIRA e MÔNICA NOBRE. Ausente, justificadamente, o Des. Fed. ANDRÉ NABARRETE (substituído pelo Juiz Fed. Conv. FERREIRA DA ROCHA)". (id. 58160007). Que em 22/03/2021, a r. decisão transitou em julgado. (id. 58160014). Que em 12/08/2021, os autos foram arquivados. Que em 11/09/2023, a impetrante peticionou declarando a inexecução do título judicial, bem como requerendo a expedição de certidão de inteiro teor. Que em 19/09/2023, foi expedida a certidão solicitada. Nada mais, dada e passada nesta cidade de Santos, aos 19/09/2023. Eu, TML – RF 2430, digitei, e eu, MILTON FERREIRA ORNELAS, Diretor do Núcleo de Processamento Eletrônico de Santos e São Vicente, conferi.

Diretor do Núcleo de Processamento Eletrônico de Santos e São Vicente

Como a Entidade não fez constar no objeto da ação judicial a imunidade das contribuições previdenciárias previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, bem como a destinada aos terceiros, tal questão não foi apreciada pela Justiça de tal forma que não há como estender ao presente caso a decisão específica de reconhecimento de imunidade do PIS para tentar desconstituir o lançamento.

Conforme relatado, o Recurso Especial visa à rediscussão da seguinte matéria: **Abrangência da isenção/imunidade sobre as receitas decorrentes de cessão de mão-de-obra por entidade beneficente de assistência social.**

Para demonstrar a divergência, a Fazenda Nacional indica como paradigmas os acórdãos 2201-009.795 e 2201-009.797 que constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do Recurso Especial não haviam sido reformados.

Acórdão recorrido

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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

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

Voto:

Nota-se que com a publicação da LC nº 187, de 2021, o que até então era uma questão controversa, passou a constar expressamente da legislação. Agora é claro que as entidades beneficentes podem receber recursos oriundos de cessão de mão-de-obra, sem que tal fato prejudique seu enquadramento. E mais, o artigo 30 permite afirmar que tais receitas, se o escopo é contribuir com sua finalidade social, são alcançadas pela isenção/imunidade, desde que registradas segregadamente das demais e destacadas em notas explicativas (requisitos).

Nota-se que houve para o assunto uma clara evolução. Nas legislações anteriores o tema não era tratado de forma expressa e, conforme dispõem o Parecer CJ nº 3.272, de 21/07/2004, era reconhecido que a cessão onerosa de mão-de-obra desvirtuava a promoção de assistência social, inclusive educacional a menores, violando o art. 55, III da Lei nº 8.212, de 1991.

O assunto de entidade beneficente que oferece programa de aprendizagem e cede mão-de-obra em troca de reembolso à pessoa jurídica não abrangida pela imunidade foi o tema do Acórdão abaixo ementado, proferido em outubro de 2021:

[...]

O referido Acórdão destaca que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil se manifestou sobre o tema em uma ótica diferente da descaracterização da assistência social em razão da cessão de mão de obra, quando aponta a Solução de Consulta COSIT nº 144, de 28 de março de 2019. Nela o argumento é que a imunidade só se aplicara as fases da formação teórica e a experiência prática de formação técnico-profissional. A contratação do aprendiz por terceiros, última

etapa desse processo, não estaria abrangida pela imunidade, uma vez que o beneficiário direto seria o tomador de serviços e não o público alvo da assistência social, em um injustificado privilégio tributário.

A Solução de Consulta COSIT nº 144, utilizada como suporte jurídico para a questão, é de 2019 e o Acórdão do CARF foi publicado antes da edição da LC nº 187, que é de dezembro de 2021.

A explicitação do art. 30 claramente não concorda com o argumento que a receita auferida pela disponibilização de mão-de-obra deveria ser tributada posto constituir uma utilização injustificada de privilégio tributário. Optou o legislador por aceitar que, ainda que o tomador não seja beneficiário da isenção, poderia utilizar-se dela de forma indireta.

Resta a questão se a redação do art. 30 da LC 187, de 2021 é uma regra que foi criada a partir de sua publicação, portanto só aplicável a fatos geradores a partir de 2022, ou tornou expresso o que estava oculto na finalidade da lei, retroagindo no tempo.

Considerando que houve a mudança no entendimento da situação desde o lançamento do crédito tributário até a prolação da Solução de Consulta COSIT nº 144, de 2019, mas que a publicação dos textos legais anteriores se manteve omissa sobre o tema, o mais factível é que o artigo 30 da LC nº 187 só tornou expresso o entendimento com fim de acabar com as discussões sobre a questão.

Assim, os requisitos para verificação se o contribuinte fazia jus a imunidade tributária teriam que ser aferidos com critérios impostos pela legislação a época do fato gerador, contudo, a explicitação de conceitos que até então eram silentes na lei, podem ser feitas com base na legislação atual.

Tendo em vista que o preenchimento dos demais requisitos não foi objeto do auto de infração, se restringindo a natureza da receita auferida nos convênio de cessão de mão-de-obra, conclui-se que tais valores estavam sim abrangidas pela isenção/imunidade.

Acórdão paradigma 2201-009.795

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

O ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence. Por tal razão, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

(...)

Voto:

Da Cessão de Mão De Obra

No presente caso, observa-se que a principal razão que levou a desconsideração da entidade foi relacionada à ocorrência de cessão de mão de obra. Isto porque, com base no Parecer nº 3.272/2004 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência social (dotado de força vinculante), a fiscalização ponderou que somente poderão realizar cessão de mão-de-obra sem que ocorra a suspensão/perda da isenção, as entidades que atendam 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. Neste ponto, argumentou o seguinte

(fls. 77/78): [...]

Em princípio, afirma que a RECORRENTE é uma entidade que tem como objetivo social integrar pessoas ao mercado de trabalho de acordo com vagas disponíveis com conveniados, desenvolver a educação profissional com a realização de programas de aprendizagem e prestar assistência social e educacional.

Contudo, ao analisar os referidos critérios ao caso em pauta, constatou que realiza contratos de cessão de mão-de-obra, de forma contínua, não acidental e/ou pontuais, prestando serviços a terceiros e emitindo notas fiscais/faturas (Vide Anexo 16 – fls. 13141/13150 - págs. 3464/3473 do PDF parte 2).

Nos termos da fiscalização, grande parte do quadro de empregados da RECORRENTE, no período auditado, era direcionado para atividade de cessão de mão de obra para terceiros (99,26% da força de trabalho). Além disto, especificamente no que diz respeito a mão de obra em formação (programa menor aprendiz), 99,51% eram cedidos para terceiros.

Estes dados apontam que a RECORRENTE não se enquadra nos dois critérios estabelecidos pelo Parecer nº 3.272/2004 CJ/MPS para que possa efetuar a cessão de mão-de-obra sem que ocorra a suspensão/perda de sua imunidade em relação às contribuições previdenciárias.

Some-se a isso, demais constatações fáticas observadas pela autoridade fiscal, como a maioria de seus empregados colocados a serviços de cessão onerosa de mão-de-obra possuírem um período de admissão na entidade muito longo (alguns passando dos vinte e sete anos), o que descaracteriza da entidade a função

precípua de somente ser uma formadora de mão de obra de pessoas para inserção no mercado de trabalho na condição de “trainee” (fls. 472/542).

Também foi observado que a maioria dos contratantes da RECORRENTE são órgãos públicos da administração direta ou de economia mista, o que era prática comum de alguns governos Estaduais e Municipais.

Assim, para a fiscalização, é incompatível a atividade de cessão de mão-de-obra com uma entidade beneficente de assistência social.

Ora, numa primeira análise, tomando como base o entendimento do STF, que nem mesmo a Lei ordinária pode estabelecer requisitos determinando o que se entende como “modo beneficente de atuação”, sendo tal matéria de competência exclusiva da lei complementar, poderia se concluir que seria vedado ao Poder Executivo tê-lo feito através de Parecer aprovado pelo Ministro da Previdência Social.

Contudo, o ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizado como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence, ferindo princípios correspondentes ao livre mercado concorrencial, como bem exposto pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal.

Ou seja, retirar a tributação da remuneração paga a estes empregados cedidos aos contratantes da RECORRENTE (em sua maioria, órgãos públicos da administração direta ou de economia mista) seria favorecê-los ao arripio de qualquer norma isentiva, pois não é o contratante (seja empresa privada ou órgão público) quem deveria ser o beneficiário da imunidade das contribuições previdenciárias, mas sim a SELETA. E, além disso, o ato de promover a assistência social por parte da beneficiária passa pela aplicação de suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais. Se seu objetivo é a promoção da integração ao mercado de trabalho, não verifico como ele estaria sendo cumprido mediante o ato de ceder mão-de-obra a terceiros.

Neste sentido, veja-se o entendimento exarado pelo PARECER/CJ N° 3.272:

[...]

Neste sentido, cito recente precedente de Relatoria do Ilustre Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra:

[...]

Transcrevo, abaixo, trechos de precedentes deste CARF sobre o tema:

[...]

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. Tendo isto em mente, é inadmissível que uma entidade (que se declara filantrópica) 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.

Nestes termos, não há o cumprimento de qualquer assistência social por parte da entidade, pois, no final das contas, finda com o seu contratante (na maioria das vezes, o Poder Público) gozando de um benefício fiscal, sem qualquer contrapartida, para prestar um serviço, muitas vezes, já lhe é inerente (como nas áreas de saúde e educação, por exemplo).

Como relatado pela autoridade fiscal, “99,26% da força de trabalho são de empregados direcionados a cessão de mão-de-obra para terceiros (...) da mão de obra em carácter de formação (menor aprendiz) 99,51%, cedidos a terceiro (fls. 80/81). Tal fato indica a grande volume de mão de obra cedida aos terceiros contratantes, demonstrando que as situações tratavam-se de legítimos contratos onerosos de cessão de mão de obra.

Sendo assim, como bem pontuou a autoridade fiscal, o *modus operandi* da RECORRENTE e sua atuação no mercado de trabalho não difere de nenhuma outra prestadora de serviços, na medida em que ela contrata, treina, remunera e faz a cessão de mão de obra onerosa para as empresas contratantes (públicas ou privadas). Estas, na realidade, acabam sendo as reais beneficiárias das isenções das contribuições para a seguridade social sobre a folha de pagamento.

Portanto, por razões lógicas, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental. Nestes termos, entendo que agiu com acerto a autoridade fiscal ao considerar a habitual cessão de mão de obra como causa impeditiva para o gozo da imunidade.”

(destaques da Recorrente)

Acórdão paradigma 2201-009.797

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL E TERCEIROS.

Somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a Terceiros a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL. INCOMPATIBILIDADE COM O BENEFÍCIO FISCAL.

O ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba

por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence. Por tal razão, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental.

(...)

Voto:

Da Cessão de Mão De Obra

No presente caso, observa-se que uma das principais razões que levou a desconsideração da entidade foi relacionada a ocorrência de cessão de mão de obra na prestação dos serviços de saúde. Isto porque a fiscalização constatou que o Termo de Parceria firmado com a Prefeitura Municipal de Uberlândia, objetivando a contratação de todo o pessoal efetivo para atendimento ao público das Unidades de Atendimento Integrado (UAI), do Programa Saúde da Família (PSF), da Vigilância Sanitária, do Centro de Atendimento da Saúde Escolar (CASE) e do Hemocentro, tratava-se, na realidade, de uma cessão de mão de obra (fls. 513/514 – PDF 512/513): [...]

Assim, para a fiscalização, é incompatível a atividade de cessão de mão-de-obra com uma entidade beneficente de assistência social. Cumpre ressaltar que, em outros lançamentos oriundos de fiscalizações anteriores (cujos processos estão sob minha relatoria e apreciados nesta mesma sessão de julgamento), tal vedação aplicada pela autoridade fiscal teve como fundamento também o Parecer nº 3.272/2004 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social.

Ora, numa primeira análise, tomando como base o entendimento do STF, que nem mesmo a Lei ordinária pode estabelecer requisitos determinando o que se entende como “modo beneficente de atuação”, sendo tal matéria de competência exclusiva da lei complementar, poderia se concluir que seria vedado ao Poder Executivo tê-lo feito através de Parecer aprovado pelo Ministro da Previdência Social.

Contudo, o ato de ceder empregados para os quais não há o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias sobre suas respectivas remunerações, acaba por, ao final das contas, ceder a terceiro (não caracterizados como entidades beneficentes de assistência social) um benefício fiscal que não lhe pertence, ferindo princípios correspondentes ao livre mercado concorrencial, como bem exposto pela autoridade fiscal no trecho antes transcrito.

Ou seja, retirar a tributação da remuneração paga a estes empregados cedidos à Prefeitura de Uberlândia seria favorecê-la ao arripio de qualquer norma isentiva, pois não é o Município quem deveria ser o beneficiário da imunidade das contribuições previdenciárias, mas sim a FMMS.

Neste sentido, veja-se o entendimento exarado pelo PARECER/CJ N° 3.272:

[...]

Neste sentido, cito recente precedente de Relatoria do Ilustre Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra:

[...]

Transcrevo, abaixo, trechos de precedentes deste CARF sobre o tema:

[...]

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. Tendo isto em mente, é inadmissível que uma entidade (que se declara filantrópica) 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.

Sobretudo quando tal cessão é para o Estado/Município, que se aproveita de uma mão-de-obra mais barata (visto que isenta da incidência das contribuições sociais) para promover um serviço obrigatório, nos termos do art. 23, II1, da Constituição, pois é inerente ao Município a prestação da assistência à saúde à população (competência comum). Nestes termos, não há o cumprimento de qualquer assistência social por parte da entidade, pois, no final das contas, finda com o Poder Público gozando de um benefício fiscal, sem qualquer contrapartida, para prestar um serviço que já era obrigado a prestar.

Como relatado pela autoridade fiscal, “as despesas da entidade com a folha de pagamento de salários dos trabalhadores que atuam na área de saúde representavam mais de 98% do total dessas despesas” (fl. 527 – PDF 526). Tal fato indica a grande volume de mão de obra cedida ao Município de Uberlândia, demonstrando que a situação tratava-se de um legítimo contrato oneroso de cessão de mão de obra.

Portanto, por razões lógicas, não faz jus à imunidade tributária a entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental. Nestes termos, entendo que agiu com acerto a autoridade fiscal ao considerar a habitual cessão de mão de obra como causa impeditiva para o gozo da imunidade.

Ademais, no presente caso, a fiscalização alegou que a atividade de cessão de mão de obra foi utilizada como um mecanismo para viabilizar a “retirada” de recursos da FMMS em prol do Município de Uberlândia. Tal conduta, em tese, teria o condão de afastar a imunidade por não aplicação da integralidade do resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, razão pela qual será abordada no tópico adiante.

Da Não Aplicação dos Recursos na Manutenção dos Objetivos da Entidade Alega a fiscalização que um dos requisitos para manutenção da imunidade é a destinação integral de todo resultado operacional na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais da entidade. Contudo, a despeito desta exigência, desde 2007 que a FMMS “repassou” para o Município de Uberlândia o benefício obtido

com a imunidade das contribuições previdenciárias, sem auferir qualquer vantagem com a parceria realizada.

Isto porque o Município efetuava para a entidade, até 2007, os repasses dos valores relativos à isenção, ainda que de forma parcial. Sem os repasses, o beneficiário final da isenção passou a ser, portanto, o Município de Uberlândia, em afronta ao art. 206, §6º, do Decreto nº 3.048/99, o qual estabelece que “a isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que esta seja mantida por aquela, ou por ela controlada”.

Ademais, independentemente de qualquer norma fiscal, afirmou que não pode o poder público fazer jus a tal isenção uma vez que é inerente ao Estado a prestação da assistência à saúde à população.

Assim, no entender a fiscalização, parte dos recursos da entidade não foram aplicados em prol do seu objetivo institucional, na medida em que a entidade deixou de auferir receitas que lhe eram devidas, caso não tivesse efetuado o repasse do benefício obtido com o reconhecimento da imunidade às contribuições destinadas a seguridade social.

Merece destaque os seguintes trechos extraídos do Relatório Fiscal (fls. 524/525 – PDF 523/524):

[...]

Assim, ponderou a autoridade fiscal que a entidade, na prática, teria transferido o favor fiscal à Prefeitura de Uberlândia, uma vez que esta não repassou àquela a integralidade dos valores relativos à isenção da contribuição previdenciária.

Com isso, no entender da fiscalização, haveria uma destinação indireta de recursos da FMMS para o Município, pois o acordo permitiu apenas que o município obtivesse uma mão de obra mais barata, mas sem refletir em qualquer vantagem para a FMMS.

Como exposto, na ADI 4480, o STF entendeu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 29, por este ajustar-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”).

Pois bem, sobre o requisito contido no art. 14, inciso II do CTN, merece destaque o posicionamento de Hugo de Brito Machado em sua obra Comentários ao Código Tributário (Machado, Hugo de Brito Comentários ao Código Tributário Nacional / Hugo de Brito Machado. – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2015. pág 197): [...]

Deste trecho, é possível concluir que o intuito da norma é garantir que a maioria dos recursos da instituição sejam aplicados em atividades relacionados a sua razão de existir.

Fazendo o paralelo deste entendimento com o caso sob análise, ainda que a cessão-demão de obra fosse permitida, seria imperioso que tal atividade fosse desenvolvida em um contexto que possuísse relação direta com os objetivos

institucionais da entidade sem fins lucrativos. Ou seja, deveria haver intrínseca relação entre o fornecimento de mão de obra e a atividade socioassistencial realizada.

A FMMS seria, por exemplo, uma entidade socioassistencial voltada para integração ao mercado de trabalho? Qual a relação entre o expressivo dispêndio efetuado com mão-de-obra e seu objeto social?

Ademais, como bem apontou a autoridade lançadora, no período em que tais repasses dos valores correspondentes às isenções eram efetuados pela Prefeitura de Uberlândia (ainda que de forma parcial), a entidade utilizava os recursos financeiros em várias atividades, dentre as quais destacou a aquisição e reforma de imóveis e a liquidação de débito junto ao INSS, conforme quadro de fl. 515/516 (PDF 514/515).

Desta forma, ainda que tenha ocorrido repasse até o ano de 2006, a FMMS utilizou tal quantia para investir em seu patrimônio, o que eliminaria o caráter beneficente de assistência social pelo fato de não ter sido aplicado integralmente o recurso nos seus objetivos institucionais.

Portanto, considerando que houve dispêndio significativo de recursos em uma atividade não relacionada ao objetivo institucional da entidade, e pelo fato de que, na prática, a entidade transferiu o benefício fiscal à Prefeitura de Uberlândia, entendo que houve violação ao art. 14, inciso II do CTN, circunstância que enseja o afastamento da imunidade as contribuições previdenciárias.

Da análise dos acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se a existência de similitude fática necessária para caracterizar a divergência jurisprudencial suscitada.

Nos três casos, trata-se de entidades em usufruto de isenção que promoveram cessão de mão de obra, por meio de parcerias, proferidos quando já vigente a Lei Complementar nº 187, de 2021.

O acórdão recorrido, afasta os critérios estabelecidos no Parecer CJ nº 3.272, de 21/07/2004 e aplica retroativamente o artigo 30 da Lei Complementar nº 187, de 2021 que define que não há vedação legal para que a entidade beneficente realize cessão de mão de obra e que a receita auferida nos convênios de cessão de mão-de-obra estaria abrangida pela isenção/imunidade. Assim, ainda que o tomador não seja beneficiário da isenção, poderia utilizar-se dela de forma indireta se o escopo é contribuir com sua finalidade social. Note-se que o colegiado expressou entendimento segundo o qual após a edição da Lei Complementar nº 187, de 2021, as receitas auferidas nos contratos de cessão de mão-de-obra estão abrangidas pela isenção/imunidade da entidade.

Nos paradigmas, a despeito da edição da Lei Complementar nº 187, de 2021, os colegiados, os colegiados concluíram que não é cabível o benefício da isenção previdenciária se as entidades realizam cessão onerosa de mão-de-obra sem observar os critérios de caráter acidental da cessão pela entidade beneficente e de mínima representatividade quantitativa de empregados,

critérios estes estabelecidos no Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência social.

Diante do exposto, tem-se que restou demonstrada a divergência jurisprudencial, razão pela qual, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Mérito

A Recorrente apresenta como ponto divergente a matéria: **Abrangência da isenção/imunidade sobre as receitas decorrentes de cessão de mão-de-obra por entidade beneficente de assistência social.**

No acórdão recorrido, muito embora os fatos geradores tenham ocorrido à época da vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, a Relatora entendeu por buscar fundamento na Lei Complementar nº 187/2021 para concluir que a entidade beneficente poderia promover cessão de mão de obra sem que isso a descaracterizasse como isenta. Vejamos os seguintes trechos (destaques no original):

Portanto aqui a lide é se restringe a questão se tais receitas gozavam ou não do benefício da isenção/imunidade. Deste modo, é irrelevante se o reconhecimento da necessidade de tributar tais valores levaria ou não a consequência de seu desenquadramento.

Com foco neste tópico, é necessário fazer algumas considerações. A legislação que regia o benefício da isenção/imunidade na ocorrência dos fatos geradores era o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991:

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

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

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

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

IV - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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

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

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

(...)

Com a edição da Lei nº 12.101 de 2009, os requisitos passaram a constar do art. 29:

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

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

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

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

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;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006

Alguns dos incisos de ambos os artigos das Leis foram objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, sob a alegação que a exigência de contrapartidas por parte das entidades beneficentes teria que ocorrer por lei complementar e não lei ordinária.

O STF reconheceu o argumento e declarou parcialmente a inconstitucionalidade. Visando solucionar o problema, foi publicada a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que passou a tratar da questão da isenção/imunidade. Os requisitos gerais são dados no art. 3º e especificamente para entidades de assistência social, são tratados nos arts. 29 e 30:

Art. 3º Farão jus à imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, certificadas nos termos desta Lei Complementar, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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

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

III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IV - mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor;

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;

VI - conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

(...)

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

I - serviços, programas ou projetos socioassistenciais de atendimento ou de assessoramento ou que atuem na defesa e na garantia dos direitos dos beneficiários da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - serviços, programas ou projetos socioassistenciais com o objetivo de habilitação e de reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde;

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

IV - serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes que estejam em trânsito e sem condições de autossustento durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência.

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003(Estatuto do Idoso), as entidades beneficentes poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.

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

Art. 31. Constituem requisitos para a certificação de entidade de assistência social:
(...)

§ 4º As entidades que atuem exclusivamente na área certificável de assistência social, ainda que desempenhem eventual atividade de que trata o art. 30 desta Lei Complementar, caso obtenham faturamento anual que ultrapasse o valor fixado em regulamento, deverão apresentar as demonstrações contábeis auditadas, nos termos definidos em regulamento.

(...)

Nota-se que com a publicação da LC nº 187, de 2021, o que até então era uma questão controversa, passou a constar expressamente da legislação. Agora é claro que as entidades beneficentes podem receber recursos oriundos de cessão de mão-de-obra, sem que tal fato prejudique seu enquadramento. E mais, o artigo 30 permite afirmar que tais receitas, se o escopo é contribuir com sua finalidade social, são alcançadas pela isenção/imunidade, desde que registradas segregadamente das demais e destacadas em notas explicativas (requisitos).

Nota-se que houve para o assunto uma clara evolução. Nas legislações anteriores o tema não era tratado de forma expressa e, conforme dispõem o Parecer CJ nº 3.272, de 21/07/2004, era reconhecido que a cessão onerosa de mão-de-obra desvirtuava a promoção de assistência social, inclusive educacional a menores, violando o art. 55, III da Lei nº 8.212, de 1991.

O assunto de entidade beneficente que oferece programa de aprendizagem e cede mão-de-obra em troca de reembolso à pessoa jurídica não abrangida pela imunidade foi o tema do Acórdão abaixo ementado, proferido em outubro de 2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal não se estende ao salário do aprendiz reembolsado por terceiro tomador de seu serviço. Não faz jus à imunidade tributária e entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros

em caráter não acidental. (Acórdão nº 2201- 2ª Sessão de Julgamento – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária – 04/10/2021) Grifou-se

O referido Acórdão destaca que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil se manifestou sobre o tema em uma ótica diferente da descaracterização da assistência social em razão da cessão de mão de obra, quando aponta a Solução de Consulta COSIT nº 144, de 28 de março de 2019. Nela o argumento é que a imunidade só se aplicara as fases da formação teórica e a experiência prática de formação técnico-profissional. A contratação do aprendiz por terceiros, última etapa desse processo, não estaria abrangida pela imunidade, **uma vez que o beneficiário direto seria o tomador de serviços e não o público alvo da assistência social, em um injustificado privilégio tributário.**

A Solução de Consulta COSIT nº 144, utilizada como suporte jurídico para a questão, é de 2019 e o Acórdão do CARF foi publicado antes da edição da LC nº 187, que é de dezembro de 2021.

A explicitação do art. 30 claramente não concorda com o argumento que a receita auferida pela disponibilização de mão-de-obra deveria ser tributada posto constituir uma utilização injustificada de privilégio tributário. Optou o legislador por aceitar que, ainda que o tomador não seja beneficiário da isenção, poderia utilizar-se dela de forma indireta.

Resta a questão se a redação do art. 30 da LC 187, de 2021 é uma regra que foi criada a partir de sua publicação, portanto só aplicável a fatos geradores a partir de 2022, ou tornou expresso o que estava oculto na finalidade da lei, retroagindo no tempo.

Considerando que houve a mudança no entendimento da situação desde o lançamento do crédito tributário até a prolação da Solução de Consulta COSIT nº 144, de 2019, mas que a publicação dos textos legais anteriores se manteve omissa sobre o tema, o mais factível é que o artigo 30 da LC nº 187 só tornou expresso o entendimento com fim de acabar com as discussões sobre a questão.

Assim, os requisitos para verificação se o contribuinte fazia jus a imunidade tributária teriam que ser aferidos com critérios impostos pela legislação a época do fato gerador, contudo, a explicitação de conceitos que até então eram silentes na lei, podem ser feitas com base na legislação atual.

Como se observa, no acórdão recorrido, entendeu-se por aplicar retroativamente as disposições da Lei Complementar nº 187/2021.

O art. 106 do Código Tributário Nacional dispõe o seguinte:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Depreende-se de seus argumentos que a Relatora considerou ocorrida a situação prevista no inciso I do art. 106 do CTN, dando ao dispositivo da Lei Complementar 187/2021 um caráter interpretativo, com o qual, diga-se, não concordo, até porque a Lei Complementar nº 187/2001, não deixou expresso esse caráter como determina o CTN.

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

Art. 47. Ficam revogados:

I - o art. 11 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

II - a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009; e

III - o art. 110 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, importa citar, que a aplicação retroativa da LC 187 já foi rechaçada no recente acórdão 2401-011.404 de lavra do Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, que inclusive menciona o acórdão ora sob rediscussão. Veja-se o seguinte trecho:

Nesse contexto, considero que 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, 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.

Portanto, adoto conclusão diversa da veiculada no Acórdão nº 2301-010.555, de 13 de junho de 2023, por compreender que o disposto no art. 30 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, não se enquadra na hipótese do art. 106, I, do CTN, não sendo possível sua aplicação retroativa. (g.n.)

Considerando que resta afastada a aplicação retroativa da LC 187, e que este foi o único fundamento utilizado pela relatora para exonerar o crédito lançado, os autos devem retornar ao colegiado a quo, para que analisem, à luz do arcabouço normativo vigente à época dos fatos geradores, o descumprimento dos requisitos elencados pela autoridade fiscal como

necessários para o gozo da isenção, bem como, as alegações recursais não enfrentadas no acórdão recorrido.

Conclusão

Ante ao exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a retroatividade da Lei Complementar 187 com retorno dos autos ao colegiado a quo, para analisar, à luz do arcabouço normativo vigente à época dos fatos geradores, observadas as inconstitucionalidades já definitivamente pronunciadas, o descumprimento dos requisitos elencados pela autoridade fiscal como necessários para o gozo da isenção, bem como, as alegações recursais não enfrentadas no acórdão recorrido.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes