



PROCESSO	15983.000082/2011-12
ACÓRDÃO	2301-012.245 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE FORMACAO PROFISSIONAL CAMP-GUARUJA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

IMUNIDADE. ART 14 DO CTN. ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. ADI 2.028, ADI 2.036, ADI 2.621, ADI 2.228 e RE 566.622/RS.

O Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre a constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Os aspectos procedimentais, referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes, são passíveis de definição em lei ordinária. Os aspectos materiais, que tragam limitações para a obtenção e manutenção do benefício fiscal, devem ser estabelecidos por Lei Complementar, que, até a edição da LC nº 178, de 2021, estavam expressos no 14 do CTN.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. AFASTAMENTO DA IMUNIDADE POR VIOLAÇÃO DO ART 55, III DA LEI Nº 8.212, DE 1991. IMPOSSIBILIDADE.

A imunidade da entidade beneficente não pode ser afastada com base no inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. O artigo trata de requisito material para gozo de imunidade e não tem força de Lei Complementar. Inaplicável a interpretação dada pelo Parecer CJ nº 3237, de 2004, que a atividade habitual de cessão de mão de obra viola o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. AFASTAMENTO DA IMUNIDADE POR VIOLAÇÃO DO ART 55, V DA LEI Nº 8.212, DE 1991. VIOLAÇÃO DO ART 29, II DA LEI 12.101, DE 2009. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA DE BENEFÍCIO FISCAL PARA TERCEIROS.

A imunidade da entidade beneficente pode ser afastada com base no inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ou o inciso II do art. 29 da Lei nº

12.101, de 2009, a depender do período do fato gerador. Isso porque o requisito contido nos normativos também está presente no art. 14 do CTN, que tem força de Lei Complementar. Não se pode presumir que haja transferência indevida de benefício, no caso da cessão de mão de obra por entidade beneficente. Os requisitos apresentados no Parecer CJ nº 3237, de 2004, e admitido pela Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2015 e pela Solução de Consulta nº 144, de 2019, para que se presuma que ocorre a transferência de benefício fiscal concedido à entidade imune, não são suficientes. É ônus da fiscalização apresentar elementos que comprove a existência de conduta ilícita.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Monica Renata Mello Ferreira Stoll que negou provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 05-35.769, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ. A decisão de piso julgou improcedente a Impugnação apresentada contra o AUTO DE INFRAÇÃO da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA – relativa ao período de 01/01/2006 a 31/12/2007.

Ao término do procedimento fiscal foram realizados os seguintes lançamentos de crédito tributário, com multa de mora de 24%:

- DEBCAD nº 37.228.201-6 - PATRONAL e GILRAT/SAT – Contribuição Previdenciária a cargo da empresa inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, nos termos do art. 22, I e II da Lei nº 8.212, de 1991, no valor de R\$ 1.225.042,68.
- DEBCAD nº 37.228.200-8 - TERCEIROS - Contribuição Previdenciária sobre as remunerações pagas ou creditadas aos empregados devidas a outros fundos e entidades, no valor de R\$ 337.664,95.

O relatório da decisão recorrida faz uma síntese dos fatos e motivos que levaram à constituição do crédito tributário de ofício:

FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO FISCAL

Informa que a entidade goza da isenção do pagamento das contribuições previdenciárias, encontrando-se pendente de decisão o último requerimento de renovação/manutenção do benefício (PT n. 71010.001902/2007-77 – COMPROT n.16587.000117/2008-45 em 16/04/08).

Menciona o artigo 32 da Lei 12.101/09 como fundamento legal da competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) para realizar a auditoria fiscal empreendida e informa que; “

... iniciei o procedimento fiscal e verifiquei que mesma, quando do EFETIVO EXERCÍCIO da atividade constante de seu Estatuto, não comprovou ter preenchido os requisitos necessários à manutenção do direito à citada isenção no período de 01/06 a 13/07 conforme abaixo relacionado”.

Esclarece, então, que teria analisado a situação do contribuinte com fundamento na “legislação de regência”:

7. Para fins de constituição do crédito tributário lançado neste Auto de Infração, foram observados os pressupostos contidos nas legislações de regência da matéria no período da constituição do crédito tributário (01/2006 a 13/2007) a saber:

Aplicação das regras contidas no artigo 55 da Lei 8.212/91 (vigente à época e atualmente revogado pela Lei n. 12.101/2009) que estabelecia que a entidade beneficente de assistência social estaria isenta das contribuições de que tratavam os artigos 22 e 23 daquela mesma lei, desde que fossem atendidos cumulativamente aos seguintes requisitos (transcrição "in verbis")(...).

Transcreve os incisos I a V do artigo 55 da Lei 8.212/91. E, na sequência, aduz que analisou os livros e demonstrativos contábeis, constatando:

(...) verifiquei que o CENTRO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CAMP - GUARUJÁ deixou de atender aos requisitos do supramencionado artigo 29

"CAPUT" da Lei n. 12.101, necessários à manutenção benefício da isenção das contribuições previdenciárias (transcrição "in verbis"):

Transcreve, então, parte do artigo 29 da Lei 12.101 (caput e inciso II), para destacar, quanto ao objeto social do Contribuinte:

"Art. 2º. O Centro de Formação Profissional CAMP - Guarujá, tem por finalidade Social a Educação, Formação e Capacitação Humano-Profissional de crianças adolescentes e jovens".

Portanto com base no referido Estatuto, a atividade exercida pelo Centro de Formação deveria ser de natureza EXCLUSIVAMENTE social; isto, prestar serviços de cunho assistencial ou melhor dizer, filantrópico.

Passa, então, a caracterizar o que seja "assistência social", valendo-se das disposições da Lei 9.742/93, nos seus artigos primeiro ao quarto e 203.

Quanto à relação Contribuinte/Menor Assistido/Empresa Contratante ressalva que se trataria, na verdade de cessão de mão-de-obra:

16. Conforme acima exposto, a empresa fiscalizada atua em dois momentos distintos a saber: na primeira fase denominada "educação", formando os adolescentes e inserindo-os no mercado de trabalho, e posteriormente, na segunda fase por ela denominada como "filantropia": quando esta firma contratos através de cessão de mão-de-obra dos referidos adolescentes com empresas interessadas que pagam a entidade pelos serviços prestados pelos seus aprendizes, inserindo os mesmos no mercado de trabalho.

Relata que, o Contribuinte, em face da mão-de-obra cedida, é remunerado por uma "taxa de administração" de 70% , "... calculada sobre o valor dos salários pagos aos adolescentes aprendizes", concluindo:

Entendo que tal percentual constitui-se elevado e mormente, em desacordo com a taxa corrente praticada no mercado cobrada pelas empresas cujo valor calculado para efeito de taxa de administração não alcança 70% sobre a prestação de serviços eventualmente executados nos contratos de CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Não estaria, assim, ocorrendo a "integração ao mercado de trabalho", pois:

18. Neste sentido, verifica-se 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 aqueles já são empregados da entidade cessionária, e portanto, encontrando-se os mesmos integrados ao mercado de trabalho.

Conclui, a respeito:

Nota-se que o maior beneficiário da isenção previdenciária neste caso, é a empresa tomadora de serviços, que contrata a cessão de mão-de-obra dos adolescentes que efetivamente prestam serviços a preços menores (o

salário-mínimo vigente na época da contratação) e, conseqüentemente, não o público alvo da assistência social (no caso em tela, os adolescentes carentes).

A cessão onerosa de mão-de-obra, por parte das entidades isentas de contribuição para a seguridade social, deve ser encarada com mais restrição até do que outras atividades lucrativas que estas entidades venham a realizar, uma vez que o verdadeiro beneficiado nesta operação é a empresa tomadora de serviços, que nada tem de assistencial.

Tal atividade – realização de cessão de mão-de-obra – não estaria incluída dentre as previstas no inciso III do artigo 203 da Constituição Federal (CF). E, tratando-se de cessão de mão-de-obra, haveria absoluta incompatibilidade com a assistência social:

21. Caso se admitisse que a cessão remunerada de mão-de-obra cumpre o objetivo de integração ao mercado de trabalho, toda e qualquer empresa deste ramo de serviços, mesmo voltada para a obtenção de lucro, teria direito à isenção das contribuições para a seguridade social, o que, certamente, não foi intenção do legislador.

Esta situação fere, frontalmente, as regras constitucionais e infraconstitucionais de regência da assistência social. (...).

23. Convém elucidar que este objetivo da assistência social - integração ao mercado de trabalho - pode assumir outras formas de realização, mas é certo que a cessão de mão-de-obra nos termos em que é executada na prática, não configura em nenhuma hipótese, a promoção de integração ao mercado de trabalho. (...).

... Somente poderão ser apropriados como assistenciais, conforme o caso, os gastos despendidos na formação profissional desenvolvida pela entidade, caso tenha sido direcionada a pessoas carentes. A cessão de mão-de-obra feita POSTERIORMENTE somente pode ser considerada como atividade voltada para a obtenção de receita, portanto alheia à atividade assistencial da entidade.

24. Conforme salientado, a cessão onerosa de mão-de-obra é um exemplo de atividade que não pode ser permitida às entidades beneficentes de assistência social que gozem de isenção previdenciária. Ao menos não de forma livre, sob pena de extensão da garantia prevista no art. 195, § 7º da Constituição, a toda e qualquer empresa que queira contratar mão-de-obra terceirizada das entidades beneficentes de assistência social.

O lançamento fiscal, admite, no entanto, a ocorrência de situações especiais, nas quais se poderia compatibilizar assistência social e cessão onerosa de mão-de-obra:

Entretanto, é possível estabelecer, a partir de um esforço hermenêutico, situações muito especiais em que a cessão onerosa de mão-de-obra pode ser feita sem retirar a natureza beneficente de assistência social da entidade.

*26. Tais hipóteses passam necessariamente pela verificação de dois critérios, a saber: **caráter accidental 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** [destaques no original].*

Não seria esta a situação do Contribuinte, pois:

28. Insta salientar que a atividade de prestação de serviços através da cessão de mão-de-obra prepondera nas receitas e nas atividades da Entidade, bem como a cessão de mão-de-obra é uma atividade permanente da entidade e não eventual.

Estaria, por estas razões, caracterizado o caráter comercial e não assistencial das atividades do Contribuinte. Ademais, o Contribuinte também não teria comprovado o atendimento dos requisitos legais, quanto à regular realização de atividades educacionais:

33. No que tange a prestação de serviços assistenciais na formação acadêmica prestada aos adolescentes, observa-se que o sujeito passivo não comprovou durante o curso da ação fiscal, estar habilitado a ministrar tal formação educacional perante os órgãos representativos pertinentes, inferindo-se portanto, que a prática desta atividade por ele praticada não está fundamentada legalmente.

Dessa forma demonstra tão somente que, no momento da inserção dos adolescentes assistidos no mercado de trabalho, o mesmo atua em consonância com as regras previstas no Estatuto da Criança e do Adolescente - ECA e as disposições aplicáveis para o trabalho do menor aprendiz.

Ainda sob o aspecto da educação, ressalva que, no caso concreto:

37. Verifica-se então que aos destinatários da educação escolar profissional, é garantido o direito de obter o devido certificado de conclusão de curso de natureza escolar profissional de acordo com as regras estabelecidas pela referida Lei.

38. Do mesmo modo, não há previsão legal que permita que a conclusão do curso seja efetivada nas dependências de empresas "interessadas" na formação dos educandos.

Assim, conclui que:

39. Mediante as observações acima pormenorizadamente apontadas no período de 01/2006 a 13/2007; a falta de comprovação do efetivo

cumprimento das finalidades estipuladas no Estatuto bem como as exigidas para o regular exercício de atividade filantrópica sob uma visão moderna do conceito de filantropia, o qual entende que:

"Considera-se como instituição filantrópica aquela que aplica recursos financeiros com o fim primordial e único de executar tarefas complementares bem como suplementares ao Estado, e para tal, exigem a realização de avaliações continuadas; a construção de indicadores; exibição de resultados; transparência além do estabelecimento de alianças, parcerias, redes intersetoriais e alinhamentos estratégicos" (in "Uma nova filantropia na sociedade brasileira: O investimento Social Privado") - fonte bibliográfica: IDIS - Instituto para o Desenvolvimento do investimento Social - Marcos Kisil.

Concluindo, o Relatório Fiscal informa:

1. Quanto aos fatos geradores considerados: *"prestação de serviços remunerados por segurados empregados"*.
2. O lançamento fiscal compõe-se de dois levantamentos:
 - *"FG – FP EMPREGADOS"*: relativo à remuneração constante de folhas de pagamento e paga a empregados.
 - *"FO – FOLHA PAGTO OBRA"*: relativo à mão-de-obra empregada na obra de construção civil matriculada sob o nº. 50.076.05348/76,. também constante de folhas de pagamento.
3. Os levantamentos foram enquadrados como *"não declarados em GFIP"* em razão do indevido enquadramento como *"... empresa enquadrada tal como entidade filantrópica ..."*.
4. Foi aplicada a *"multa de mora de 24%"* em ambos os levantamentos.

A contribuinte foi intimada do lançamento do crédito tributário e, tempestivamente, apresentou Impugnação nos seguintes termos, conforme relatório da decisão recorrida:

FUNDAMENTOS DA IMPUGNAÇÃO

Argumenta que suas atividades estariam de acordo com o Estatuto da Criança e do Adolescente:

Na realização de seus objetivos institucionais supra transcritos, a Requerida atende os menores carentes de 14 a 16 anos incompletos, promovendo curso de formação pessoal e profissional e, posteriormente, encaminhando-os a empresas conveniadas, nas quais os jovens, na condição de aprendizes, desempenham funções administrativas, tendo todos os direitos trabalhistas e previdenciários assegurados, em consonância com o artigo 68 do Estatuto da Criança e do Adolescente, que dispõe o quanto segue:

Art. 68. O programa social que tenha por base o trabalho educativo, sob responsabilidade de entidade governamental ou não-governamental sem fins lucrativos, deverá assegurar ao adolescente que dele participe condições de capacitação para o exercício de atividade regular remunerada.

§ 1º Entende-se por trabalho educativo a atividade laboral em que as exigências pedagógicas relativas ao desenvolvimento pessoal e social do educando prevalecem sobre o aspecto produtivo.

§ 2º A remuneração que o adolescente recebe pelo trabalho efetuado ou a participação na venda dos produtos de seu trabalho não desfigura o caráter educativo.

Quanto ao custeio dos serviços que presta, ressalva:

E vale ressaltar, ainda, que todos os serviços oferecidos aos jovens carentes são totalmente GRATUITOS. O jovem não precisa contribuir pecuniariamente e nem precisa devolver futuramente os valores auferidos à Requerida. Não se trata de um financiamento ou empréstimo. A Requerida arca com todas as despesas, de modo que o atendimento aos jovens e a promoção da capacitação pessoal e profissional dos mesmos é prestado de forma inteiramente gratuita. O valor auferido é revertido integralmente à Requerida, de forma que a mesma continue a exercer suas atividades filantrópicas [destaques no original].

O Contribuinte seria detentor de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social no período fiscalizado, pois:

Nos referidos exercícios, as atividades da Requerida estavam amparadas, inicialmente, pelo "Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social" com validade de 20/09/2004 a 19/09/2007 (doc. 03), e, subsequentemente, pelo Certificado cuja validade se estendeu de 16/08/2007 a 15/08/2010 (doc. 04).

Presentemente, estaria em situação regular, quanto ao "CEBAS", já que:

Sempre preocupada em desempenhar suas atividades em conformidade com os ditames legais, a Requerida, em 29/07/2010, protocolou pedido de renovação do seu Certificado de Entidade Beneficente, cuja validade expiraria no mês seguinte (doc. 05). No entanto, tal solicitação, apresentada tempestivamente pela Requerida, ainda se encontra em análise pela autoridade competente.

Importa esclarecer que o fato de a autoridade ainda não ter se manifestado sobre o pedido de renovação apresentado pela Requerida não torna suas atividades atualmente em curso irregulares, pelo contrário, os artigos 24, § 2º, da Lei nº 12.101/2009, e 8º do Decreto nº 7.237/2010 determinam que o protocolo tempestivo do pedido de renovação garante a regularidade da

certificação até o julgamento final do respectivo processo, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos: (...).

Quanto à natureza dos serviços que presta à sociedade, ressalva que:

No tocante ao caráter assistencial das atividades desempenhadas pela Requerida, cumpre trazer à tona o brilhante voto proferido pelo Exmo. Ministro Presidente do Tribunal Superior do Trabalho no julgamento do Recurso de Revista nº 10603/20020, que ratificou o entendimento de que a CAMP é entidade de assistência social, como se vê de seus próprios termos, In verbis:

O redator do acórdão, ministro Vantuil Abdala, presidente do TST, ratificou decisão de segundo grau na qual se destaca que o amparo ao menor carente 'não pode ser considerado como afronta aos comandos legais. Não há exploração da força de trabalho, mas, sim, a possibilidade do trabalho-escola, possibilitando a oportunidade para melhor qualidade de vida e educação, com o afastamento desse menor da ociosidade e marginalidade, registrou o TRT-SP nessa decisão.

Ao que acrescenta ementa de Acórdão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta região:

Também há que se destacar o entendimento da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região quanto às atividades que devem ser consideradas assistenciais, entre as quais é plenamente viável encaixar aquelas desempenhadas pela Requerida:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE DO ART 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO. ENTIDADE EDUCACIONAL. VIABILIDADE.

REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. LEI Nº 9.732/98. SUSPENSÃO PELO STF. - A qualificação da entidade beneficente como de "assistência social", para os fins do art. 195, § 7º, da CF, pode gerar alguma dúvida em face da tríade estabelecida pela Constituição no regramento da Seguridade Social, dividida entre saúde, previdência e assistência. - Deve-se notar, contudo, que o que caracteriza a assistência social, conforme o art. 203 da Constituição, é a prestação a quem dela necessitar, independentemente de contribuição, de serviços ou benefícios que tenham por objetivos a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes, a promoção da integração ao mercado de trabalho, a habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária ou, ainda, a subsistência da pessoa portadora de deficiência e do idoso carentes.

Nada obsta, pois, que, guardados tais requisitos, se considerem como de assistência social, eventuais serviços de saúde, como o atendimento hospitalar prestado gratuitamente a idosos, crianças e adolescentes carentes pessoas por entidade sem fins lucrativos, ou mesmo de educação,

eis que diz respeito à proteção à infância e promove a integração ao mercado de trabalho. Atuar no sentido da proteção à infância é, dentre outras coisas, assegurar às mesmas saúde, educação, integridade física e psicológica. Atuar no sentido de promover a integração ao mercado de trabalho é educar e capacitar, desde cedo -

Preenchidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, cuja constitucionalidade não foi questionada.

Quanto aos convênios firmados com as empresas contratantes dos menores assistidos pelo Contribuinte, entende que:

Para concretizar este trabalho, a Requerida celebra "Convênios de Cooperação Sócio Educativa" com as empresas conveniadas, e estas a remuneram pelo fornecimento da mão-de-obra, pagando a ela uma taxa de 70% (setenta por cento) sobre o salário pago aos aprendizes, verba esta que é exclusivamente direcionada à manutenção da Requerida, de forma que ela continue a desenvolver as atividades assistenciais acima mencionadas, conforme se extrai dos Balanços Patrimoniais dos exercícios questionados pela autoridade fiscal (doc. 06).

Uma vez inseridos no dia-a-dia das empresas conveniadas, os jovens continuam sendo amplamente assistidos pela Requerida, sobretudo no que tange à garantia dos seus direitos. Ou seja, os serviços assistenciais prestados pela Requerida não terminam quando entra em cena a empresa conveniada, pelo contrário, toda a relação do jovem com esta e as atividades por ele realizadas em seus estabelecimentos são constantemente fiscalizadas

Por isso, estaria atuando com o atendimento dos requisitos legais que lhe asseguraria a exoneração da obrigação de recolher contribuições previdenciárias patronais, ponderando que:

Esta vinculação dos resultados financeiros aos objetivos institucionais cumpre a legislação aplicável ao caso, e, entre outras condições da Requerida, justifica a concessão e manutenção do benefício de isenção do pagamento de contribuições previdenciárias, porquanto preenchidos os requisitos dos artigos 55 da Lei nº 8.212/1991 e 29 da Lei nº 12.101/2009, que assim dispõe: [transcreve o artigo 29 da Lei 12.101/09].

Quanto às atividades educacionais realizadas com os menores assistidos esclarece:

Conforme mencionado, previamente à inserção no mercado de trabalho, a Requerida promove uma ampla formação dos adolescentes por meio de cursos pedagógicos que abrangem disciplinas de Educação Emocional, Aprendiz Cidadão, Rotinas Administrativas e Atendimento, Informática, Datilografia, Comunicação, e outros cursos de aperfeiçoamento, como se vê de seus currículos pedagógicos que seguem em anexo (doc. 07).

*Todos os cursos retro indicados são ministrados com o intuito de promover a assistência social com vistas a **colaborar com a formação educacional e profissional dos adolescentes atendidos pela Requerida**, além de serem patrocinados com recursos próprios oriundos dos convênios celebrados com empresas sérias e conceituadas no mercado [destaques no original].*

E, quanto à cobrança de “taxa de administração”, justifica:

Assim, a única forma encontrada pela Requerida, e por outras entidades beneficentes, de garantir que os jovens por ela assistidos tenham uma chance real de inserção no mercado de trabalho é por meio da celebração de convênios com empresas sérias (doc. 08) e visivelmente interessadas em seu desenvolvimento social e profissional.

E ainda, a única forma de cumprir o exposto no parágrafo supra sem que a Requerida venha a passar por dificuldades financeiras e sem que ela seja obrigada a reduzir a qualidade dos serviços assistenciais prestados é cobrar das aludidas empresas conveniadas uma quantia módica pelo fornecimento de mão-de-obra.

E acrescenta:

A própria jurisprudência entende que não há qualquer limitação à obtenção de renda por entidades beneficentes, as quais podem usufruir do benefício de isenção previdenciária, desde que a referida renda seja obtida lícitamente e aplicada integralmente à manutenção de suas atividades assistenciais, tal como se observa dos seguintes trechos dos votos dos Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio do Supremo Tribunal Federal, ambos proferidos nos autos do recurso extraordinário nº 210.251-2:

"É certo que a instituição de assistência social pode prestar outros serviços destinados a subsidiar-lhe, financeiramente, a ação assistencial..."

"Não posso assentar que, havendo a comercialização de certo produto, sendo o objetivo maior a manutenção da própria entidade, ocorra o afastamento da imunidade." Mesmo porque, se a obtenção de renda pela entidade beneficente fosse um empecilho à obtenção do benefício de isenção previdenciária, o dispositivo que regulamenta o referido benefício não exigiria, em seu inciso II, que a renda obtida pela entidade seja aplicada "integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais."

À caracterização da “cessão onerosa de mão-de-obra” opõem o argumento de que tal atividade estaria conforme a “Lei da Aprendizagem” e a CLT:

... Ocorre que a relação da Requerida com as empresas que recebem estes jovens vai além de uma simples cessão de mão-de-obra, o que existe entre elas são convênios totalmente fundamentados na Lei da Aprendizagem, e

nos artigos 429 e 430, inciso II, da CLT, que proclamam o quanto segue: [transcreve os artigos 429 e 430 da CLT].

Para corroborar esta assertiva, destaca obrigações da “Conveniente” nos respectivos convênios, concluindo, a respeito:

Tem-se, portanto, que os convênios celebrados pela Requerida cumprem rigorosamente o disposto na legislação aplicável, e visam exclusivamente a capacitação profissional dos jovens aprendizes, não podendo, por isso, ser considerados meras cessões onerosas de mão-de-obra.

Quanto à habilitação para prestar assistência educacional aos menores, defende que:

Ocorre que as atividades desenvolvidas pela entidade no sentido de prover formação acadêmica aos jovens por ela assistidos enquadram-se na categoria de Formação Técnico-Profissional Metódica, que não possui nenhuma ligação com o Ministério da Educação, sendo, portanto, desnecessária a obtenção de qualquer habilitação perante este órgão.

A Formação Técnico-Profissional Metódica está regulamentada pelo Decreto nº 5.598/2005, segundo o qual são entidades qualificadas para a prestação de serviços relacionados a este tipo de formação os Serviços Nacionais de Aprendizagem, as Escolas Técnicas, e as entidades sem fins lucrativos, que tenham por objetivos a assistência ao adolescente e a educação profissional, desde que registradas no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente, conforme se extrai do dispositivo abaixo transcrito [transcreve o artigo 8º. do Decreto 5.598/05]: (...).

A respeito do que afirma estar regularmente registrada no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente, tanto presentemente, quanto na época a que se refere o lançamento fiscal e conclui:

Assim, não é razoável exigir-se da Requerida a habilitação prevista na Lei nº 9.394/1996, porquanto este diploma legal regula uma modalidade de formação acadêmica denominada Educação Nacional, que não se confunde com a modalidade desempenhada pela Requerida, a qual se denomina Formação Técnico-Profissional Metódica e tem sua previsão legal no Decreto SP CAMPINAS DRJ Fl. 504 Cópia autenticada administrativamente Processo 15983.000082/2011-12 Acórdão n.º 05-35.769 DRJ/CPS Fls. 483 11 supramencionado, cujos requisitos de habilitação foram plenamente preenchidos pela Requerida.

Requer o cancelamento dos Autos de Infrações e a “...produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive provas testemunhais e periciais, caso necessário, no intuito de corroborar todo o alegado”.

O colegiado da primeira instância, por unanimidade de votos, manteve o lançamento do crédito tributário, conforme ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. ENTIDADES ISENTAS.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NO GOZO DA ISENÇÃO DE QUE TRATAVA A LEI 8.212/91, ARTIGO 55.

Tratando-se de isenção de contribuições previdenciárias, tal renúncia apenas se justifica na medida em que a entidade beneficiária sem fins lucrativos realize atividades que, em princípio, caberiam ao Estado, evidentemente voltadas às pessoas visadas pela assistência social, segundo a definição legal. É por isso que merece restrições a realização de atividades que não possam ser diretamente enquadradas neste contexto, como a cessão de mão-de-obra ou terceirização, mormente quando se trata da atividade preponderante do Contribuinte.

VIGÊNCIA DO PARECER/CJ 3.272/04.

A análise da possibilidade de entidades beneficentes de assistência social, que pratiquem a cessão de mão-de-obra, auferirem o benefício, então estatuído pelo artigo 55 da Lei 8.212/91, foi objeto do Parecer/CJ 3.272/04.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

Quanto à realização de prova testemunhal e pericial, não foram suscitadas questões ou motivos que as justificassem (inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72). Quanto à prova pericial, não foram cumpridos os requisitos legais pertinentes, incidindo, por isso, os efeitos do parágrafo primeiro do artigo 16 e, quanto ao protesto pela posterior juntada de documentos, ressalvo a regra do parágrafo quarto do mesmo artigo 16.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A impugnante tomou ciência do Acórdão de julgamento de primeira instância em 12/12/2011. Em 10/01/2012 apresentou Recurso Voluntário reafirmando os mesmos motivos e fatos apresentados na Impugnação.

O recurso apresentado foi julgado através do Acórdão nº 2301-010.555, de 13/06/2023, e decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, conforme ementa e dispositivo abaixo transcritos:

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.

Dispositivo

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 autuadas.

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 autuada, 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 (outora cancelamento) da “isenção previdenciária”, as entidades que atendam dois critérios, a saber: caráter accidental 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 accidental 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 admitiu em 07/12/2023 (fl. 704) e, em 14/12/2023 (fl. 706) apresentou contrarrazões (fls.708/739):

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 julgada em favor da Entidade

O Recurso Especial da PGFN foi apreciado pela Câmara Superior de Recurso Fiscal que, através do Acórdão nº 9202-011.485, de 18/09/2024, e determinou novo julgamento do Recurso Voluntário, conforme ementa e dispositivo abaixo transcritos:

Ementa:

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

Dispositivo:

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.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Flavia Lilian Selmer Dias**, Relatora

ADMISSÃO DO RECURSO

O Recurso Voluntário foi tempestivamente apresentado e será conhecido.

MÉRITO

Cessão de mão de obra por Entidade Beneficente

A lide é a manutenção da imunidade por entidade beneficente que contrata empregados e os cede para trabalhar em outra pessoa jurídica não imune.

Segundo a Fiscalização, o procedimento seria incompatível com a finalidade social da recorrente, pois a cessão de mão-de-obra seria atividade de natureza “comercial”, deste modo desatenderia os requisitos de isenção/imunidade dados pela Lei nº 8.742, de 1993.

Já a recorrente alega que cumpria todos os requisitos exigidos pela lei para o gozo do benefício. Afirma que não havia incompatibilidade entre suas atividades, cessão de mão de obra dos menores e seu enquadramento. Argumenta que as receitas decorrentes dos convênios firmados eram necessárias à realização de sua finalidade social e totalmente utilizada nesta atividade. Aduz ainda que, o fato de utilizar integralmente os valores auferidos com os convênios em sua atividade social, ainda que decorrentes de atividades com caráter “econômico”, possibilitaria manter a isenção/imunidade sobre tais ganhos. Finalmente rechaça a utilização do termo cessão de mão-de-obra para sua atividade pois alega que constitui na realidade de parte de sua atividade social, que é a inserção de jovens carentes no mercado de trabalho.

Fazendo uma pesquisa de como o tema da cessão de mão de obra por entidade imune foi decidido mais recentemente por este Conselho, é possível distinguir duas correntes.

A primeira decide pelo afastamento da imunidade e procedência do lançamento e, para isso, se pauta nos motivos apontados pelo **Parecer CJ/MPS nº 3.272 de 15/07/2004**, que trata da cessão de mão de obra de entidade beneficente nos termos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, da **Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2015**, que trata da cessão de mão de obra de menor e portadores de deficiência considerando a publicação da Lei nº 12.101, de 2009 e da **Solução de Consulta Cosit nº 144, de 2019**, que trata da cessão de mão de obra de menor aprendiz, também após a publicação da Lei nº 12.101, de 2009. Todos entendem que ocorre a perda da imunidade quando o exercício da cessão de mão de obra ocorre de forma não acidental, justificando o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias.

Cito como precedentes os Acórdãos nº 2401-011.404, de 03/10/2023, 2101-002.994, de 28/01/2025, 2302-004.123, de 09/09/2025 e 2201-011.998.

Acórdão nº 2401-011.404, de 03/10/2023 – voto de qualidade

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-DE-OBRA. 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 nº 2302-004.123, de 09/09/2025 - unanimidade

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

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

É incompatível com a finalidade social do contribuinte a prestação de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, como atividade preponderante de suposta assistência social, dada sua natureza comercial, sujeitando-se, em consequência, ao regramento tributário das empresas em geral.

Acórdão nº 2201-011.998, de 04/02/2025 – voto de qualidade

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

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.

(grifos não originais)

A segunda entende que não ocorre a perda da imunidade e decide pelo cancelamento do lançamento, argumenta que, **na ausência de Lei Complementar** que faça restrição à cessão da mão de obra por Entidade imune, não vê motivo para a perda do benefício fiscal, se o valor obtido com a cessão for integralmente aplicado na realização dos objetivos sociais e ainda **que não se pode presumir que houve violação ao art. 14, II do CTN, sem que haja prova** da transferência efetiva do benefício fiscal a empresas terceiras.

Cito como precedentes os Acórdão nº 9202-011.186, de 20/03/2024, 2201-012.155, de 12/08/2025, 2201-012.163, de 12/08/2025, 2202-011.097, 07/11/2024, em que o Relator foi vencido, 9202-010.112, de 22/11/2021, 2102-003.519 06/11/2024

Acórdão nº 9202-010.112, de 22/11/2021 - unanimidade

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE ART. 195, §7º CF/88. ART 14 DO CTN. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ADI 2.028, ADI 2.036, ADI 2.621, ADI 2.228 e RE 566.622/RS.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a constitucionalidade do art. 55 da Lei nº 8.212/91 externando o entendimento de que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes serem passíveis de definição em lei ordinária. Assim, para caracterização da condição de entidade imune às Contribuições Previdenciárias deve ser demonstrado o cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e das formalidades prevista na lei ordinária correlata.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE.

Diante da ausência de Lei Complementar vedando que entidades imunes realizem cessão de mão de obra para empresas terceiras, deve-se afastar a imputação de violação ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, mantendo-se o direito da entidade de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF.

Acórdão nº 2102-003.519, de 06/11/2024 - unanimidade

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2018

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

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

Acórdão nº 2201-012.163, de 12/08/2025

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTO LEGAL. MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE.

Diante da ausência legal expressa, vedando que entidades imunes realizem cessão de mão de obra para empresas terceiras, deve-se afastar a imputação de

violação ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, mantendo-se o direito da entidade de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF.

IMUNIDADE. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. JOVEM APRENDIZ DESCUMPRIMENTO DO ART.14, INCISO II DO CTN. PROVA PELA AUTORIDADE FISCAL.

Para a realização de lançamento fiscal, com base no descumprimento do art. 14, inciso II, do CTN, cabe à autoridade fiscal provar a transferência efetiva do benefício fiscal a empresas terceiras nos contratos envolvendo cessão de jovens aprendizes a empresas terceiras. A mera constatação da cessão de mão de obra não implica na presunção do descumprimento citado.

(grifos não originais)

Parecer CJ MPS nº 3272, de 2004

O Parecer CJ/MPS, de 2004, está assim ementado:

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 accidental 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.

(grifos não originais)

A conclusão da ementa é que se a cessão não for accidental e representar a maior parte do quantitativo dos empregados, ela irá, violar o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 O citado artigo, em sua redação em 2004:

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 Medida Provisória nº 446, de 2008).

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

(...)

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).

(grifos não originais)

O Parecer foi produzido para responder a uma consulta da Divisão de Gerenciamento da Isenção Previdenciária, teve manifestação da Procuradoria Federal Especializada do INSS, e foi feito nas seguintes bases:

3. O consulente afirma que alguns governos municipais e estaduais estão contratando mão-de-obra por intermédio de entidades beneficentes de assistência social isentas de contribuição para a seguridade social, o que configura **nova modalidade de elisão fiscal**. Segundo ele, **nestes contratos os entes públicos repassam às entidades isentas o total da folha de pagamentos mais encargos (sem o valor da cota patronal do INSS) mais uma taxa de administração de 10%**. Cita, nesse sentido, o contrato celebrado entre a Prefeitura de Maringá e a Santa Casa de Misericórdia de Maringá.

(...)

5. A Divisão de Gerenciamento da Isenção Previdenciária do INSS sustenta que a entidade que **faz cessão de mão-de-obra, não estando esta atividade prevista em seu estatuto, está violando o disposto no inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91**, que prevê um dos requisitos para a configuração de entidade beneficente de assistência social, motivo pelo qual deve ser cancelada a sua isenção.

6. A partir destes argumentos, o consulente questiona se o Parecer CJ/MPS fere a Constituição Federal de 1988 e **se tais contratos de cessão de mão-de-obra, por si só, resultariam no cancelamento da isenção, por descumprimento do disposto no inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/91**.

7. A Coordenação Geral de Matéria Tributária da **Procuradoria Federal Especializada - INSS** manifestou-se sobre o objeto da presente consulta, concluindo da seguinte forma:

*3.1. À vista do exposto, por qualquer aspecto que se mire, praticamente **insustentável é a imunidade das entidades beneficentes de assistência social que cedem mão-de-obra**, a não ser naquelas hipóteses pontuais, isoladas, em que **não é objeto social da entidade tal atividade**, adotando a entidade tal mister em vista da disponibilidade temporária de mão-de-obra*

*Todavia, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 não serve de subsídio para o cancelamento da isenção, a não ser que se comprove que, de fato, o objeto social de entidade é a cessão de mão-de-obra, hipótese em que o inciso III do dispositivo seria subsídio, ao que se somaria a representação ao CNAS para o cancelamento do CEBAS, com amparo no art. 3º, X, do Decreto nº 2.536/98, o qual erige **como requisito para a obtenção do certificado não constituir a entidade patrimônio de indivíduo ou sociedade sem caráter***

beneficente de assistência social, pois que, se o fim do dispositivo foi não permitir que os incentivos das entidades beneficentes fossem estendidos às pessoas voltadas ao lucro, aplica-se inteiramente ao caso vertente.

*Para as demais hipóteses, **em que coexistem a cessão de mão-de-obra e as atividades beneficentes, não vislumbramos supedâneo legal para o cancelamento da isenção.** Sem embargo, sendo inegável que a cessão de mão-de-obra pelas entidades beneficentes conduziria **a vera evasão fiscal**, sugere-se o estudo sobre a **viabilidade da edição de lei com vistas a regulamentar a impossibilidade de a imunidade estender-se a essas atividades**, o que não significa que se restringirá o comando constitucional, pois que este volta-se exatamente às entidades beneficentes, sendo certo que a cessão de mão-de-obra desonerada privilegia as empresas tomadoras de mão-de-obra. (...)*

(grifos não originais)

A consulta formulada pretendeu esclarecer se a prática apontada, cessão de mão de obra para terceiros não isentos, resultaria no cancelamento do benefício fiscal para a entidade que cedia, **por desatendimento do inciso V do art. 55** da Lei nº 8.212, de 1991.

A Procuradoria do INSS entendeu que **se há previsão de cessão de mão de obra no contrato social, o art. 55, III motivaria o cancelamento da isenção**, feito por representação para que se cancele o CEBAS, **mas se não constar dos objetivos sociais, então seria necessária previsão legal** para afastar a imunidade.

O parecer trata dos requisitos, e restringe a análise aos requisitos do art. III, e V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991:

21. Com fulcro nestas afirmações, tem-se que, para o deslinde da consulta, **importam as exigências previstas nos incisos III e V do art. 55** da Lei nº 8.212/91, posto que a verificação dos **demais incisos pelo INSS não guarda correlação com a realização de cessão de mão-de-obra** por parte da entidade que requer a isenção. O inciso IV trata da proibição de se remunerar os diretores. Por sua vez, as exigências para concessão de CEBAS e do título de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal não podem ser julgadas pelo INSS (incisos I e II).

22. Quanto ao inciso V, o consulente entende que a entidade que faz cessão de mão-de-obra, sem que haja tal previsão em seu estatuto, viola o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (...). Este inciso não veda a realização eventual de cessão de mão-de-obra por parte das entidades beneficentes que não tenham tal previsão em seu estatuto, na medida que, nesta hipótese, de cessão apenas eventual, a entidade estará, tão somente, aproveitando mão-de-obra ociosa para obter receita, e não fazendo aplicação de eventual resultado operacional. Por sua vez, **se a cessão de mão-de-obra não for**

eventual, e sim habitual, aí sim restará violado o inciso V, bem como o inciso III, ambos do art. 55. A violação nesta hipótese, de cessão onerosa habitual, é muito óbvia e será facilmente visualizada com os argumentos que serão delineados sobre a cessão eventual de mão-de-obra.

(grifos não originais)

E aponta que, em regra, a cessão viola o art. 55. III:

23. A cessão onerosa de mão-de-obra, em regra, desvirtua a promoção de assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes, violando o disposto no inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Entretanto, quando esta cessão é feita em situações pontuais, de forma eventual, não haverá violação ao inciso III do art. 55, conforme se demonstrará adiante.

(grifos não originais)

Faz uma análise da possibilidade de as Entidades desenvolverem atividades econômicas para obter receita:

27. Obviamente, se é facultado às entidades beneficentes de assistência social mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não há como limitar, a priori, a realização de cessão de mão-de-obra por estas entidades, especialmente se considerarmos que grande parte das atividades assistenciais, por sua própria natureza, não suporta cobrança.

28. 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 de assistência social. É nesse sentido que serão traçadas as soluções possíveis para a presente controvérsia jurídica, a fim de delimitar até onde uma entidade pode ceder mão-de-obra, cobrando por seus serviços, com intuito finalístico, nesta atividade, de obter receita, sem que reste suprimida a sua natureza assistencial necessária para o gozo da isenção das contribuições para a seguridade social.

(grifos não originais)

Tratando do alcance do termo “promoção ao mercado de trabalho”, previsto no art. 203, II, da Constituição Federal, argumenta que, se o cedido já é empregado da Entidade, não há a inserção no mercado com a cessão, assim, tal atividade não teria cunho assistencial. Como consequência, não há motivo para manter o benefício fiscal que visa justamente estimular a realização de atividade assistencial e que, ao fim, o real beneficiário seria o terceiro tomador da mão de obra, e não a entidade.

29. O primeiro ponto a ser esclarecido é o de que a cessão onerosa de mão-de-obra não atende ao objetivo assistencial de promoção ao mercado de trabalho, previsto no art. 203, III, da Constituição.

30. A pessoa cedida pela entidade para prestar serviços ao tomador não está sendo integrada ao mercado de trabalho em razão da cessão de mão-de-obra por um motivo muito simples: ela **já é empregada da entidade cessionária, portanto devidamente integrada ao mercado de trabalho.**

(...)

32. À título ilustrativo, a integração ao mercado de trabalho pode ser promovida por meio da preparação da pessoa para as exigências do mercado, dotando-a de meios para a obtenção de emprego. **O ensino de uma profissão, como a de marceneiro ou mecânico, constitui a mais comum forma de promover a integração de alguém ao mercado de trabalho.**

33. Convém elucidar que este objetivo da assistência social - integração ao mercado de trabalho - pode assumir outras formas de realização, mas é certo que **a cessão de mão-de-obra não configura, em nenhuma hipótese, a promoção de integração ao mercado de trabalho.** Mesmo nas hipóteses em que a entidade ensina a pessoa uma determinada profissão e depois faz a cessão remunerada de sua mão-de-obra para terceiros não resta configurada a atividade assistencial de promoção ao mercado do trabalho na cessão de mão-de-obra realizada. **Somente poderão ser apropriados como assistenciais, conforme o caso, os gastos despendidos na formação profissional desenvolvida pela entidade, caso tenha sido direcionada a pessoas carentes. A cessão de mão-de-obra feita posteriormente somente pode ser tida como atividade voltada para a obtenção de receita, portanto alheia à atividade assistencial da entidade.**

(...)

35. Ante o exposto até aqui, conclui-se que a **cessão onerosa de mão-de-obra não caracteriza, em nenhuma hipótese, atividade assistencial** para o fim de obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social. Pelo contrário, é a isenção das contribuições para a seguridade social que atrai as empresas 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 isenção, que é estimular a realização de assistência social pelos particulares.**

36. No fim, **quem se beneficia da isenção previdenciária**, com a prática de cessão de mão-de-obra por entidades beneficentes de assistência social, **é a empresa tomadora de serviços, que contrata a cessão a preços menores**, e não o público-alvo da assistência social. Nesse sentido, a cessão onerosa de mão-de-obra, por parte das entidades isentas de contribuição para a seguridade social, deve ser encarada com mais restrição até do que outras atividades lucrativas que estas entidades venham a realizar, **uma vez que o verdadeiro beneficiado nesta operação é a empresa tomadora de serviços, que nada tem de assistencial.**

(...)

39. Conforme salientado, a cessão onerosa de mão-de-obra é um exemplo de atividade que não pode ser permitida às entidades beneficentes de assistência social que gozem de isenção previdenciária. Ao menos não de forma livre, sob pena de extensão da garantia prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, a toda e qualquer empresa que queira contratar mão-de-obra terceirizada das entidades beneficentes de assistência social.

(grifos não originais)

E conclui apontando os requisitos que teriam que ser verificados para saber em qual caso a cessão de mão de obra seria permitida e quais não seria, de modo a manter o benefício fiscal.

40. Da exposição acima resulta 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. Entretanto, é possível estabelecer, a partir de um esforço hermenêutico, situações muito especiais em que a cessão onerosa de mão-de-obra pode ser feita sem retirar a natureza beneficente de assistência social da entidade.

41. Tais hipóteses passam necessariamente pela verificação de dois critérios, a saber: caráter accidental 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.

42. O primeiro critério está em verificar se a entidade realiza contratações com o objetivo precípua de fazer a cessão onerosa de mão-de-obra. Se a entidade realiza 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 accidental.

43. O segundo critério - mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente - deve ser examinado caso a caso, com atenção aos seguintes fatores: ociosidade eventual, e não provocada, da força de trabalho; existência ou não de prejuízos para as atividades fins da instituição; caráter temporário da cessão onerosa de mão-de-obra; e aspecto subsidiário da atividade de cessão de mão-de-obra.

44. Os empregados eventualmente cedidos, de forma remunerada, devem estar sem função na entidade assistencial em razão de fatores alheios à vontade da

própria entidade assistencial, como, por exemplo, no caso de redução da demanda. Caso a entidade contrate empregados sem necessidade, ou seja, sem função em suas atividades normais, e, logo em seguida, faça a cessão remunerada destes empregados, restará caracterizada a ociosidade desejada da força de trabalho. Nessa hipótese, e em outras situações semelhantes, a entidade não fará jus à isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, por descumprimento do seu inciso III, pois estará visando, primordialmente, a realização de cessão de mão-de-obra como atividade principal.

45. A cessão de mão-de-obra não pode interferir no bom desempenho das atividades fins da entidade, ou seja, a força de trabalho cedida não pode afetar as atividades próprias das entidades beneficentes de assistência social, que não se confundem com a realização de cessão de mão-de-obra. A manutenção das atividades assistenciais no mesmo patamar e qualidade anteriores à cessão onerosa da mão-de-obra devem ser observados, sob pena de restar configurada a prevalência do intuito lucrativo, contido na cessão, em detrimento do fim assistencial exigível da entidade isenta.

46. A atividade de cessão remunerada de mão-de-obra não pode prolongar-se demasiadamente, com a celebração de novos contratos seguidos um do outro. Como afirmado anteriormente, a cessão tem que ser eventual, celebrada em situações pontuais e isoladas. A sedimentação de um patamar mais baixo de demanda da força de trabalho, para as atividades típicas da entidade, deve ser acompanhada da dispensa dos empregados ociosos, e não da perpetuação da cessão de mão-de-obra, na medida que a cessão somente foi autorizada em função da diminuição da quantidade de trabalho nas atividades próprias da entidade.

47. Por fim, devem ser examinados e valorados, no caso concreto, outros fatores quaisquer que indiquem ser a cessão onerosa de mão-de-obra a atividade primordial da entidade. A cessão de mão-de-obra só é permitida às entidades beneficentes num patamar mínimo em relação ao todo das atividades por elas desenvolvidas, de forma a emprestar-lhe sempre um caráter subsidiário na vida da instituição assistencial.

48. Enfim, a realização de cessão de mão-de-obra pelas entidades assistenciais tem que ser eventual, não prejudicial, temporária, subsidiária, acidental e dirigida à manutenção da atividade assistencial da instituição, sob pena de violação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/91, e, conseqüentemente, de cancelamento ou indeferimento da isenção das contribuições para a seguridade social.

(grifos não originais)

Em resumo, os requisitos apontados são: não contratar empregado com o objetivo primeiro de ceder, o quantitativo de empregados cedidos deve ser minoritário em relação ao quantitativo total de empregados, a cessão deve alcançar os empregados sem função na entidade e deve ser temporária.

Diferente do apontado pela Procuradoria do INSS, não vê relevância sobre a previsão contratual da cessão de mão de obra, para o assunto:

49. Cumpre esclarecer que o fato do estatuto da entidade prever ou não a cessão de mão-de-obra como atividade fim não tem relevância para o exame do pedido de isenção, pois o que importa é se a entidade faz ou não, efetivamente, a cessão onerosa de mão-de-obra. Ainda que conste do seu estatuto a previsão dessa atividade, a entidade que ceder mão-de-obra fora dos critérios fixados no presente parecer não faz jus à isenção das contribuições para a seguridade social. De outro lado, se constar do estatuto a atividade de cessão de mão-de-obra, mas a entidade não a tiver desenvolvido efetivamente, não pode ter o seu pedido negado com base na previsão estatutária. O que importa e deve ser examinado é se foi feita, de fato, a cessão onerosa de mão-de-obra.

(grifos não originais)

Diante de todos os fatos apontados, conclui que a cessão não acidental e em quantitativos relevantes, configura atividade sem caráter assistencial e justifica o cancelamento do benefício fiscal.

50. Ante o exposto conclui-se que 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. 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.

(grifos não originais)

Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2015

A Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2015, está assim ementada

ASSUNTO: 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 consulta trata da cessão de mão de obra, conforme o Parecer CJ nº 3272, de 2004, com a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 e a entrada em vigor da Lei nº 12.101, de 2009 e no caso que os trabalhadores cedidos são portadores de deficiência física com graves limitações motoras e sensoriais e menores carentes em situação de risco social:

Trata-se de consulta interna decorrente de procedimentos de fiscalização em entidades beneficentes de assistência social, portadoras dos Certificados de Entidades Benéficas de Assistência Social – CEBAS, mas que estariam, em tese, descumprindo requisitos materiais previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para o gozo da isenção, por realizarem cessão de mão de obra.

2. A seguir, os termos da consulta:

(...)

4 - *Urge, no entanto, esclarecer que o citado Parecer, no nosso entendimento, não contempla o caso em tela, tendo em vista, ter sido constatado por esta Auditoria que são os próprios trabalhadores disponibilizados para a prestação de serviços nas empresas contratantes, o sujeito precípua da Assistência Social desenvolvida pelas entidades, ou seja, **são os trabalhadores portadores de deficiência física e vinculados às entidades filantrópicas, com graves limitações motoras e sensoriais, bem como, menores carentes em situação de risco social que prestam serviços às empresas contratantes.** Esta situação não se encontra contemplada no PARECER, pelo contrário, vemos que o disposto no item 36 do PARECER confronta-se, com os fatos constatados pela Auditoria, ou seja, são os próprios trabalhadores que prestam serviços mediante cessão de mão de obra, o público-alvo da Assistência Social. Intui-se, que dificilmente, tais trabalhadores, conseguiriam se integrar ao mercado de trabalho sem a intervenção e concorrência de tais entidades. Neste sentido, no que se refere ao “menores carentes” temos a conclusão esposada no item 26, 27 e 28 do Parecer CJ/MPS nº 2.232, aprovada pelo Sr. Ministro da Previdência Social em 17 de dezembro de 2001.*

5 - *Desta forma, questiona-se. **A prestação de serviços, mediante cessão de mão de obra pelos trabalhadores (público-alvo da Assistência Social e sujeitos da promoção e integração ao mercado de trabalho), conforme***

descrito no caso em voga, configura o descumprimento de requisito material, tendente a cassar a isenção de tais entidades e por consequência autorizar a constituição de créditos tributários relativos às contribuições sociais previstas nos artigos 22 e 23 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991?

(grifos não originais)

Traz a obrigatoriedade de seguir as diretivas do Parecer com base no art. 42 da Lei Complementar nº 43, de 1993 e começa por verificar se ainda tem aplicabilidade com a publicação da Lei nº 12.101, de 2009:

5. A questão apresentada na consulta se volta para o Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência por meio de despacho, com o que dotou-se de imperatividade para os demais órgãos vinculados por força do art. 42 da Lei Complementar nº 43/1993.

6. Para desenvolver qualquer linha de raciocínio que envolva o Parecer, primeiramente deve-se perquirir se tem ainda aplicabilidade no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e se essa aplicabilidade se mantém após a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009.

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.

(...)

9. O Parecer em questão foi exarado ao tempo de vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, revogado pela Lei nº 12.101/2009. Seus fundamentos, **apesar de pautados em legislação revogada, ainda têm aplicabilidade no que a nova Lei tenha mantido a mesma linha de disciplina.** Portanto, o fato de tratar dos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, por si só, não afasta de imediato sua aplicação.

(grifos não originais)

Fala sobre a necessidade de se obter a certificação, nos termos da Lei nº 12.101, de 2009 e o cumprimento dos requisitos do art. 29.

11. Hoje, para gozar do direito à imunidade em relação às contribuições previdenciárias, é necessário que a entidade beneficente de assistência social seja certificada pelo Ministério da área em que atua e atenda aos requisitos listados nos incisos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

(...)

12. Vê-se que a certificação, prevista no caput, é condição prévia para que a entidade possa usufruir o benefício fiscal, sem o que não poderá gozar a isenção, não sendo necessário sequer averiguar o cumprimento dos requisitos previstos nos incisos. Essa certificação ocorre por meio da verificação, pelos Ministérios competentes para sua concessão, acerca da efetiva promoção de assistência social, conforme arts. 3º a 25 da Lei nº 12.101/2009.

(grifos não originais)

E que avaliar que os critérios para a concessão da certificação, com fins a verificar se a atividade é assistencial, não é competência da RFB, como era no caso do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991:

13. Apesar de disposição semelhante ao inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 não constar do art. 29 da Lei hoje em vigor, a exigência de promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, não deixou de existir, até porque compõe a essência do comando constitucional. Tanto assim que o primeiro artigo da Lei já coloca a necessidade de reconhecimento como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, o que se dá por meio da certificação (“Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.”). **A disciplina legal determinou que a efetiva atuação como entidade beneficente de assistência social seja verificada no momento da concessão de certificação**, de competência dos Ministérios certificadores (Educação, Saúde e Desenvolvimento Social e Combate à Fome). **O requisito que antes era passível de verificação pela fiscalização do órgão arrecadador (inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/1991) passou a compor somente os critérios para certificação, de competência dos Ministérios de cada pasta.**

(grifos não originais)

Mas que a Receita Federal pode (e deve) fazer uma verificação posterior se os requisitos ainda estão sendo cumpridos, mas neste caso não pode lançar de plano, precisa representar a certificadora para que ela cancele o benefício.

14. O art. 29 da Lei nº 12.101/2009 traz os requisitos para a isenção para a entidade já certificada e a atuação como entidade de assistência social foi trazida na Lei como requisito de certificação. Diante disso, **apesar de condição prévia do benefício, a certificação deve ser avaliada pela fiscalização da RFB de forma objetiva, em termos de existência e validade.** Na mesma linha do que foi afirmado no Parecer com relação aos antigos incisos I e II do art. 55 da Lei nº 8.212/1991

15. O fato de ter de avaliar a certificação de forma objetiva não retira, entretanto, da RFB o poder-dever de averiguar se os requisitos para certificação se mantêm. Ser condição prévia do benefício confere à RFB o poder-dever de vigilância sobre o cumprimento dos requisitos para certificação e de representar ao Ministério competente sobre fato que demonstre não dever ser mantida a certificação da entidade. O que a Lei não permite à fiscalização é, de imediato, lavrar o auto de infração com base em ausência de requisito de certificação. Apenas a falta de certificação válida ou de um dos requisitos previstos nos incisos do art. 29 pode ensejar a suspensão imediata da isenção, com lavratura do respectivo auto de infração. Sendo assim, a prática da cessão de mão-de-obra fora dos padrões estabelecidos pelo Parecer do MPS deve ser representada ao Ministério competente para certificação, por descaracterizar a atividade assistencial, requisito para obtenção do certificado.

(grifos não originais)

Mas também trata a questão da infração ao inciso II do art. 29 Lei nº 12.101, de 2009, similar ao inciso V do art. 55 da Lei 8.212, de 1991.

16. Por outro lado, não se deve esquecer que **a prática habitual e onerosa de cessão de mão-de-obra caracteriza também afronta ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, à semelhança do que constava do antigo inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja redação veio a ser aprimorada pelo legislador ao mencionar aplicação não só de eventual superávit e rendas, mas também de “recursos” de forma abrangente.** Por recursos pode-se entender a mão-de-obra da entidade que, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade. Trata-se de requisito material de isenção sendo descumprido.

17. A Lei continua a disciplina da isenção, afirmando que o direito a ela será exercido imediatamente à publicação da certificação com cumprimento dos demais requisitos previstos na sessão anterior (arts. 29 e 30, sendo que o art. 30 não traz propriamente um requisito, mas apenas a proibição de outra pessoa jurídica ser beneficiada pela isenção da mantenedora, o que leva a ser considerado de fato apenas o art. 29 como lista de requisitos). Assim **como a isenção é exercida sem necessidade de requerimento específico ao órgão arrecadador, a Lei nº 12.101/2009 prevê que a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período de descumprimento dos requisitos previstos na Seção I do Capítulo IV, qual seja, art. 29, por meio de suspensão do benefício pelo período de infração, independentemente de ato cancelatório.** Veja-se:

(grifos não originais)

E aponta que são válidas as conclusões do Parecer CJ nº 3272, de 2004, de atendimento dos requisitos para verificar se há ou não infração ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

18. Tem-se, portanto, por meio da realização de cessão de mão-de-obra habitual e onerosa fora dos padrões delimitados pelo Parecer, afronta a requisito de certificação e a requisito material de isenção, o que deve ensejar duas medidas por parte da autoridade fiscal: representação ao Ministério competente para a certificação da entidade com fim de avaliar o cabimento do cancelamento do certificado; e lavratura do auto de infração relativo ao período em que se verificou a infringência ao 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.

19. Levando-se o entendimento do Parecer e as considerações aqui colocadas para a situação concreta trazida na consulta, temos que a cessão de mão de obra, para não descaracterizar a atividade assistencial e não afrontar o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, precisa atender a dois requisitos: ter caráter acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

20. Isso ainda que a cessão seja do próprio público-alvo da atuação da entidade porque, como bem explicitado no Parecer, a cessão de mão de obra em si não insere o assistido no mercado de trabalho, eis que, para ser cedido, é necessário que já esteja integrado ao corpo funcional da entidade cessionária, que assume, nos termos dos contratos de cessão, a responsabilidade pela vinculação empregatícia e o ônus pelo atendimento aos encargos trabalhistas, previdenciários e fiscais.

(grifos não originais)

Argumenta que o não cumprimento dos requisitos, a cessão oportuniza uma transferência indevida do benefício para o tomador da mão de obra

21. Diversamente ao colocado na consulta, o item 36 do Parecer não contraria o caso concreto apresentado porque o benefício do público-alvo da entidade se dá por meio de sua contratação pela própria entidade, quem formalmente assume os encargos trabalhistas e previdenciários. Já o benefício fiscal acaba por ser transferido para as empresas contratantes, que obtêm mão de obra por custo inferior ao existente no mercado por não precisarem ressarcir a contratada pelos custos com as contribuições para a seguridade social. A cessão da mão-de-obra em si não gera benefício ao público-alvo da assistência social. Reproduza-se mais uma vez o teor do item 36 do Parecer:

(grifos não originais)

E conclui que o Parecer continua aplicável e que seus requisitos devem balizar se foi ou não cumprida a finalidade do inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

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

(grifos não originais)

Solução de Consulta nº 144, de 2019

A Solução de Consulta Cosit nº 144, de 2019, está assim ementada

ASSUNTO: 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.

(grifos não originais)

A consulta trata da cessão de mão de obra de menor aprendiz já sobre a égide da Lei nº 12.101, de 2009.

2. O questionamento da consulente diz respeito à interpretação de dispositivos constitucionais e normativos (art. 195, § 7º da CR/1988, art. 18 da Lei nº 12.101, de 2009, e arts. 8º e 15, § 2º do Decreto nº 5.598, de 2005), de modo a responder se a “imunidade tributária (...) a que faz jus (...), abarca as contribuições sociais incidentes sobre o salário do aprendiz, reembolsado por terceiro tomador do serviço dele”, no caso de contratação feita nos moldes do § 2º do art. 15 do Decreto nº 5.598/2005.

(grifos não originais)

A Solução, considerando inciso II do §2º do art. 18 da Lei nº 12.101, de 2009, busca determinar quais seriam as atividades tidas como de cunho assistencial no caso do menor aprendiz (CLT art. 430):

Lei nº 12.101, de 2009

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)

§ 2º Observado o disposto no caput e no § 1º, também são consideradas entidades de assistência social: (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

(...)

II - as de que trata o inciso II do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei no 8.069, de 13 de julho de 1990; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

(grifos não originais)

E, usando o mesmo raciocínio do Parecer nº 3272, de 2004, delimita que a colocação em empresa terceira não seria atividade assistencial:

8. Deve-se atentar que é tão somente em relação às entidades que oferecem esse “curso de aprendizagem”, a que se refere o inciso II, art. 430 da CLT, que o inciso II, §2º do art. 18 da Lei nº 12.101, de 2009, estabeleceu como também de assistência social. Contudo, **em relação a empregar o menor aprendiz e colocá-lo na empresa (art. 431 da CLT), o inciso II do §2º do art. 18 da Lei nº 12.101/2009, não estabelece a atividade como de assistência social.** Veja-se:

§ 2º Observado o disposto no caput e no § 1º, também são consideradas entidades de assistência social: (...)

II - as de que trata o inciso II do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei no 8.069, de 13 de julho de 1990; e

9. O que a Lei 12.101/2009 determina é que uma entidade sem fins lucrativos pode oferecer o curso de aprendizagem (passo 1) e será vista como de assistência social por isso. Contudo, não afirma o mesmo em relação ao terceiro passo

(contratação do aprendiz). Vale dizer: **não há lei estabelecendo como de assistência social a entidade que emprega o menor aprendiz para ceder a empresa que precisa preencher sua cota de contratação de aprendizes.**

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 anotarás, 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).

(grifos não originais)

Remete expressamente ao Parecer PARECER/CJ Nº 3.272, de 2004, citando trechos e ao fim conclui que a cessão não acidental de menor aprendiz, não é atividade assistencial e tem como consequência a perda da imunidade da Entidade como um todo.

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 com o ônus previdenciário pelo qual teriam de responder caso realizassem diretamente a contratação do 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.**

(grifos não originais)

Críticas as conclusões do Parecer Nº 3272, de 2004 da Solução de Consulta nº 10, de 2015 e da Solução de Consulta Cosit nº 144, de 2019

Infração ao inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991

O Parecer CJ nº 3272, de 2004, entende que a realização da cessão de mão de obra, em regra, não configura “promoção ao mercado de trabalho” e assim não tem natureza assistencial. Admite, por exceção, que se cumpridos os requisitos elencados no próprio Parecer, então poderia considerar que a atividade de cessão teria cunho assistencial. E enumera tais requisitos:

- Não ter por objetivo a contratação do empregado para a cessão.
- O quantitativo de empregados cedidos ser, proporcionalmente, bem menor que o quantitativo de empregados que trabalham diretamente para a Entidade.
- A cessão ser temporária.

O descumpridos deles gera a violação do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, justificando o cancelamento da isenção.

O Parecer foi produzido em 2004, então não leva em consideração a declaração de Inconstitucionalidade proferida pela Suprema Corte em análise ao RE 566.622 e as ADI's 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs.

No julgamento conjunto dos embargos de declaração, o STF reformulou a tese relativa ao tema nº 32, declarando o inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001, expressamente constitucional e **o inciso III e os parágrafos 3º, 4º e 5º, alterado e acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, expressamente inconstitucionais,** restando, por conseguinte, os demais incisos e parágrafos formalmente constitucionais na medida em que não interfiram na definição do modo beneficente de atuação, **especificamente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas, não se configurando, por óbvio, tal interferência quando houver respaldo no art. 14 do CTN.**

Portanto, a redação do inciso III do art. 55 da Lei 8.212, de 1991, que se deve ser considerada, é a original

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 Medida Provisória nº 446, de 2008).

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

(...)

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).

(grifos não originais)

Outra consequência da declaração da Inconstitucionalidade é que os requisitos materiais que podem ser considerados para determinar a perda da imunidade devem constar de Lei Complementar, como é o caso do art. 14 do CTN.

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

(grifos não originais)

O requisito previsto no art. 55, V da Lei nº 8.212, de 1991 encontra comando similar no art. 14, II do CTN, o que permite que seja usado como parâmetro para fins de obtenção e manutenção do benefício fiscal. Já o disposto no art. 55, III da Lei nº 8.212, de 1991, não tem previsão similar no CTN.

O inciso III fala em “promoção da assistência social beneficente”, mas não traz um conceito de quais atividades teriam esse enquadramento, muito menos trata expressamente se a atividade de cessão de mão de obra, quer seja acidental ou não, tem cunho assistencial.

Usando as palavras do relator da Solução de Consulta nº 10, de 2015, quando trata da edição da Lei nº 12.101, de 2001:

13. (...). **O requisito que antes era passível de verificação pela fiscalização do órgão arrecadador (inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/1991) passou a compor somente os critérios para certificação, de competência dos Ministérios de cada pasta.**

(grifos não originais)

De fato, com publicação da lei 12.101, de 2009, não há dúvidas de quem é a competência para avaliar a natureza das atividades da entidade, a Autoridade Certificadora. Todavia, mesmo no período de validade do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o cancelamento do CEBAS cabia à certificadora. Como subsídio trago um trecho do Parecer CJ nº 3272, de 2004, com as considerações da Procuradoria do INSS na época:

7. A Coordenação Geral de Matéria Tributária da **Procuradoria Federal Especializada - INSS** manifestou-se sobre o objeto da presente consulta, concluindo da seguinte forma:

(...)

*Todavia, o **art. 55 da Lei nº 8.212/91** não serve de subsídio para o cancelamento da isenção, a não ser que se comprove que, de fato, o objeto social de entidade é a cessão de mão-de-obra, **hipótese em que o inciso III do dispositivo seria subsídio, ao que se somaria a representação ao CNAS para o cancelamento do CEBAS,***

(grifos não originais)

Ou seja, na hipótese de entender que o caso era violação ao III do art. 55, subsidiaria a representação para o CNAS cancelar o Certificado, e mas não autorizaria o afastamento de plano da imunidade e o lançamento do crédito tributário.

Contudo, nem se o entendimento estivesse expresso no inciso III, do art. 55, se prestaria a isso, pois a Lei nº 8.212, de 1991 não tem natureza de lei complementar, logo não pode trazer requisitos materiais que restrinja o gozo da imunidade.

Isso posto, não era possível afastar a imunidade simplesmente apontado o descumprimento do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, irrelevante se cumpria ou não os requisitos trazidos no Parecer nº 3272, de 2004.

Infração ao inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 e ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009

Embora as conclusões do Parecer CJ nº 3272, de 2004, tratem somente do inciso III do art. 55, a consulta foi nos termos do descumprimento do inciso V, do 55, que, conforme já visto, é similar ao inciso II do art. 14 do CTN, assim não tem o vício da natureza da lei, apontado na declaração de inconstitucionalidade do art. 55.

A SC nº 10, de 2015, aponta o mesmo fundamento, que também está no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, como motivo para ensejar o afastamento da imunidade.

16. Por outro lado, não se deve esquecer que a prática habitual e onerosa de cessão de mão-de-obra caracteriza também afronta ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, à semelhança do que constava do antigo inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja redação veio a ser aprimorada pelo legislador ao mencionar aplicação não só de eventual superávit e rendas, mas também de “recursos” de forma abrangente. Por recursos pode-se entender a mão-de-obra da entidade que, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade. Trata-se de requisito material de isenção sendo descumprido.

(grifos não originais)

E entende que a falta do cumprimento dos requisitos do Parecer leva à violação do inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, ou seja, que não haveria aplicação integral dos recursos no desenvolvimento dos seus objetivos institucionais. A SC nº 144, de 2019 apresenta o mesmo argumento.

O motivo comum nos atos citados é que a cessão de mão de obra, feita de forma habitual, sempre constitui em uma transferência do benefício fiscal para o tomador da mão de obra, e portanto, enseja a evasão fiscal.

É papel da fiscalização impedir que Instituições que gozam da imunidade sejam utilizadas para a prática de evasão fiscal. E, de fato, é possível encontrar entidade que, por supostamente prestar serviço assistencial, tem o gozo da imunidade mas, no mundo real, serve como intermediadora de mão de obra e assim transfere, de forma dolosa e fraudulenta, o benefício fiscal ao terceiro que com ela contrata.

A simulação de ato, a fraude ou a má-fé, não podem ser presumidas, a não ser quando a presunção é expressa em Lei, neste caso, Lei Complementar.

Os requisitos apontados em um Parecer, construídos por uso da interpretação das regras legais da época, sem base legal expressa, não podem ser utilizados como uma presunção, quase com caráter absoluto, de fraude, com o propósito de burlar o pagamento das contribuições previdenciárias.

Dito em outras palavras, não basta a simples verificação se há previsão contratual de cessão de mão de obra, o percentual quantitativo de cedidos representa para a pessoa jurídica e a temporalidade do contrato, para presumir que há transferência do benefício ao

terceiro. É ônus inafastável da fiscalização trazer, no caso concreto, fatos, provas e indícios da ocorrência de fraude. Ela não é presumível, tem que ser comprovada.

Portanto, quer seja considerando **o inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, quer seja considerando o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, o afastamento da imunidade só poderá ocorrer se houver a comprovação, inequívoca e a cargo da Fiscalização, que houve a transferência indevida do benefício fiscal para a tomadora da mão de obra. A simples apuração dos requisitos do Parecer não serve para isso.**

A Lei Complementar nº 187, de 2021, que veio regulamentar o assunto da Imunidade para as entidades beneficentes, para além de **não fazer qualquer restrição a atividade de cessão de mão de obra, fez o contrário, expressamente admitiu como forma de geração de receita**, nos termos do art. 30 e 31, porém com requisitos para transparência dos valores recebidos, como o registro segregado na contabilidade e o destaque em Notas Explicativas, e, se ultrapassar o limite do regulamento, a obrigatoriedade de ter as demonstrações contábeis auditadas.

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.**

(grifos não originais)

Em resumo, o relatório fiscal não pode se basear unicamente nos requisitos do Parecer CJ nº 3237, de 2004, para presumir a ocorrência de fraude de forma a justificar o afastamento da imunidade com base no inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 ou do II do art. 29 da Lei 12.101, de 2009. É necessário trazer elementos de prova para demonstrar, no caso concreto, a existência de dolo, fraude ou simulação.

E, até a edição da LC nº 187, de 2021, não havia regra legal que tratasse da atividade da cessão de mão de obra por entidades beneficentes, assim, se ela era portadora de CEBAS válido, não poderia a Fiscalização afastar a imunidade com base no inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

A partir da edição da LC nº 187, de 2021, a cessão é atividade expressamente permitida, mas com requisitos, que só são exigíveis para os fatos geradores ocorridos a partir da publicação da Lei.

Análise dos elementos trazidos no Relatório Fiscal

No caso concreto, o lançamento está baseado na análise dos contratos de cessão:

17. Com o fim de examinar pormenorizadamente os contratos de cessão de mão-de-obra acima citados, foram solicitadas cópias dos mesmos (conforme docs. Juntados aos autos), em especial, os que foram celebrados entre a entidade e as seguintes empresas contratantes: Prefeitura Municipal do Guarujá; Câmara Municipal do Guarujá; Santos Brasil S.A.; Translitoral Transportes Turismo e Participações LTDA; Dow Brasil S.A.; Casa Grande Hotel.

Constatou-se que, em todos os convênios celebrados pela entidade fiscalizada, constam as cláusulas de prazo indeterminado relativos à duração dos contratos firmados entre a entidade e as empresas contratadas bem como fica clara a obrigação contratual por parte das referidas empresas (contratantes de serviços de mão-de-obra) pelo pagamento de uma taxa no percentual de 70% (setenta por cento) devido à Entidade, sendo esta calculada sobre o valor dos salários pagos aos adolescentes aprendizes. Entendo que tal percentual constitui-se elevado e mormente, em desacordo com a taxa corrente praticada no mercado cobrada pelas empresas cujo valor calculado para efeito de taxa de administração não alcança 70% sobre a prestação de serviços eventualmente executados nos contratos de CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

(...)

25. Da exposição acima resulta 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, § 7, da Constituição. Entretanto, é possível estabelecer, a partir de um esforço hermenêutico, situações muito especiais em que a cessão onerosa de mão-de-obra pode ser feita sem retirar a natureza beneficente de assistência social da entidade.

26. Tais hipóteses passam necessariamente pela verificação de dois critérios, a saber: caráter accidental 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.

(...)

29. Certifica-se que a contratação de serviços da forma realizada pela entidade (nos termos dos itens acima descritos) tem caráter indubitavelmente COMERCIAL e não ASSISTENCIAL o que caracteriza indubitavelmente uma distorção entre o efetivo enquadramento de natureza filantrópica da entidade (fins institucionais

estabelecidos no Estatuto Social e o devido enquadramento legal), **resultando deste os benefícios fiscais devidos e a real natureza; execução e resultado da atividade por ela exercida.** Fica claro que toda a segunda etapa do trabalho executado pela entidade em epígrafe não se insere no conceito de gratuidade sob o aspecto jurídico e social, e portanto, à margem do âmbito da "assistência social" conforme rezam os preceitos constitucionais aqui apontados.

30. Reitera-se no caso em tela a condição sob a qual **a prestação de cessão de mão-de-obra é exercida (de forma permanente) , independentemente de haver previsão expressa no Estatuto Social, conduta que contraria o requisito de aplicação integral de suas rendas, recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.**

(...)

(grifos não originais)

O lançamento do crédito tributário foi feito com base nos incisos III e V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Quanto ao inciso III, como já argumentado, não poderia justificar o afastamento da imunidade. Resta apreciar a possível violação do inciso V do art. 55.

O único elemento concreto trazido no Relatório Fiscal foi a informação que a taxa de administração (pertencente à cessionária da mão de obra) correspondia a 70% do salário pago aos menores e tal valor estaria fora da realidade do mercado.

A taxa de administração, qualquer que seja o valor, é renda da entidade e não da tomadora. Taxas maiores de administração oferecem um incremento na renda da instituição, mas não configura, de modo algum, uma redução nas despesas da tomadora, único fato que daria algum indicio de transferência de benefício fiscal.

De acordo com o contrato (e-fls. 149), o valor devido pela tomadora da mão de obra era estipulado em 2,35 salários-mínimos por menor aprendiz colocado à disposição. Não vejo como tal valor denotaria indícios de transferência de benefício fiscal para a tomadora.

Os demais apontamentos são baseados exclusivamente nos requisitos do Parecer CJ nº 3237, de 2004, então, não há elementos para caracteriza que tenha ocorrido transferência indevida de benefícios fiscais para terceiros a justifica o afastamento da imunidade com base no art. 14, II do CTN e V, do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto dar provimento ao Recurso Voluntário.

ACÓRDÃO 2301-012.245 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15983.000082/2011-12

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias

DOCUMENTO VALIDADO