



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720232/2023-73
ACÓRDÃO	2201-012.163 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OBRAS SOCIAIS DO CENTRO ESPÍRITA IRMAO AUREO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Débora Fófano dos Santos e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que lhe negaram provimento.

Assinado Digitalmente

Weber Allak da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Thiago Álvares Feital, Luana Esteves Freitas e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente)

RELATÓRIO

1 – DA AUTUAÇÃO

O contribuinte foi autuado em 28/04/2023 pelo enquadramento indevido como entidade isenta de contribuições sociais (código FPAS 639) na GFIP. Tal incorreção gerou o não recolhimento das contribuições patronais de empresa, RAT e Terceiros.

Segundo narrado no relatório fiscal (fls. 34/37), o contribuinte com atuação no ramo de atividades de serviços de assistência social sem alojamento (CNAE 8800-6/00). Informou em GFIP o código FPAS 639 e código de Recolhimento 150 (destinado à empresa prestadora de serviço com cessão de mão-de-obra), em relação aos trabalhadores cedidos a tomadoras de serviços.

Apesar de o contribuinte comprovar a regularidade do CEBAS, entendeu a autoridade fiscal que o mesmo não poderia se beneficiar da imunidade, prevista § 7º do art. 195 da Constituição Federal, já que prestava serviços a outras empresas através de cessão de mão de obra.

Argumentou, com base no Parecer/CJ nº 3.272/04 do Ministério da Previdência Social, que as entidades beneficentes de assistência social não podem ceder mão-de-obra em caráter oneroso e habitual. Que a imunidade outorgada pela Constituição Federal deve ficar limitada à contribuição relativa aos segurados que prestam serviços à própria entidade, de modo a viabilizar a prestação das atividades beneficentes e não à implementação do objeto de terceiros.

Acrescenta que a maior parte dos segurados da instituição estão alocados na prestação de serviços a terceiros (cessão de mão de obra), e que a maior parcela da receita auferida decorre desses contratos.

Conclui que a cessão de mão-de-obra realizada pela fiscalizada consiste num desvio de sua finalidade assistencial e, portanto, descumprimento do requisito previsto no inciso II, do art. 29, da lei 12.101/2009, e do art. 14 do CTN.

2- DA IMPUGNAÇÃO

Em 05/06/2023 foi apresentada impugnação ao lançamento com as alegações adiante sintetizadas:

- Que a Lei Complementar 187/2021, que revogou a Lei 12.101/09, dispensou a aplicação subsidiária dos artigos 9º e 14, do CTN, por se tratar de Legislação específica vigente aplicável para regulamentar a imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º, da Constituição;
- Que deveria ser aplicada a Lei Complementar 187/2021, já que era a norma vigente à época do lançamento;
- Contesta a aplicação do Parecer nº3.274/04 do Ministério da Previdência Social, por entender que não presta serviço de terceirização de mão obra em ramos não ligados aos seus objetivos institucionais, que não podem ser confundidos com os o programa socioassistencial de aprendizagem realizado pela entidade
- Que possui CEBAS regular, portanto a declaração do código FPAS em GFIP estaria correta;
- Que o fato da impugnante contratar os aprendizes e deles terem como locais da aprendizagem práticas as empresas tomadoras, mencionadas na GFIP, não descaracteriza a condição de entidade beneficente de assistência social;
- Que a Lei Complementar 187/21 deixou claro que a imunidade das entidades certificadas pelo CEBAS abrange todas as suas atividades e segurados da previdência social;
- Que não transfere a terceiros o benefício fiscal da imunidade. Que cobra das contratantes, juntamente com os custos dos salários e demais direitos trabalhistas, os recursos relativos a contribuição previdenciária patronal;
- Que a autoridade fiscal não poderia realizar o lançamento de ofício, mas somente a representação junto ao Ministério responsável pela certificação;
- Que não caberia a Secretaria da Receita Federal desqualificar a entidade com uma frágil alegação de suposto desvio de finalidade. Que tal atribuição compete ao Ministério certificador;
- Requer suspensão do presente processo, com a remessa, se for de interesse da Receita Federal, em forma de representação perante o Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social (MDS), a fim de que esta autoridade competente avalie a regularidade do gozo da imunidade;
- Que não faz concorrência desleal com as "empresas legítimas de cessão de mão de obra", na medida que o programa de aprendizagem realizado é um programa socioassistencial, que não poderia ser prestado por outra empresa;
- Discorda de um dos critérios adotados pela autoridade fiscal para a descaracterizar a imunidade, quanto à receita bruta auferida na cessão de mão

de obra. Alega que não foram apontadas as despesas incorridas nos respectivos contratos. Que, em algumas situações, a entidade prestou serviços de forma deficitária;

- Que presta serviços de forma gratuita em favor de diversos usuários, dentre eles crianças, adolescentes, jovens, adultos, idosos, pessoas com deficiência, famílias de baixa renda e em situação de vulnerabilidade social, risco e/ou violação de direitos;
- Que foram incluídos no lançamento, conforme anexos I e III do relatório fiscal, as remunerações dos segurados, que prestam serviços diretos, através da instituição, de forma gratuita;
- Contesta o percentual da contribuição para o GILRAT;
- Que o fato do impugnante assinar a carteira de trabalho dos aprendizes não descaracteriza o caráter assistencial dos serviços prestados.

Em 16/11/2023 a 12ª Turma da DRJ/01 negou provimento à impugnação, com base no Acórdão 101-026.169, do qual reproduzo adiante os principais trechos:

DIREITO À ISENÇÃO/IMUNIDADE. CEBAS. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO - ADE. DESNECESSIDADE. IRRETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 187/2021.

Superada a insegurança jurídica, trazida pelo julgado prolatado no RE nº 566.622, em comparação com as razões de decidir configuradas na ADI nº 2.028, as quais abordaram em linhas gerais os mesmos temas de direito daquele recurso, verifica-se que o STF uniformizou o entendimento de que os "aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária", enquanto que, o modo beneficente de prestar assistência social, será definido por lei complementar.

Assim, mais uma vez, à exceção dos dispositivos da Lei nº 12.101/09 declarados inconstitucionais, o STF reconheceu a legitimidade dos requisitos formais indispensáveis à certificação das entidades beneficentes educacionais e de assistência social, bem como as normas do art. 29 (exceto o inciso VI) que detalham o cumprimento do art. 14, do CTN.

Portanto, no caso em questão, deve ser lembrado que o lançamento realizado corresponde ao período de 01/01/2019 a 31/12/2020, razão pela qual os requisitos legais para o gozo da isenção prevista no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, estão elencados no art. 55 da Lei 8.212/91 e no art. 28 da Medida Provisória nº 446/2008.

Como se percebe, sendo constatado o descumprimento dos requisitos necessários para fazer jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), a Autoridade Fiscal lavrará o Auto de Infração, restando automaticamente suspenso o direito à isenção/imunidade.

E a imediata lavratura do Auto de Infração, quando constatado o descumprimento dos requisitos necessários para fazer jus ao CEBAS, também é prevista na Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021(....)

.....

Cabendo salientar, inclusive, que o lançamento fiscal não decorreu pela falta do CEBAS, mas sim pelo descumprimento dos requisitos necessários à certificação. Assim, não há prévia necessidade de emissão de Ato Declaratório Executivo – ADE de suspensão de isenção, para fins de constituição do presente crédito previdenciário em discussão.

.....

A análise do cumprimento dos requisitos exigidos para o gozo da imunidade deve observar a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, em conformidade com o “caput” do art. 144 do CTN. Cito:

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

Por essa razão, sendo o período fiscalizado os anos-calendário de 2019 e 2020, o crédito constituído encontra-se regido, no tocante às normas materiais para fruição do benefício, pelo disposto na Lei nº 12.101/ 2009 que, por sua vez, não previa em seu texto - como ocorreu com a Lei Complementar 187/2021, a permissão para ceder trabalhadores a tomadores de serviços com o propósito de gerar recursos. Assim resta afastada a possibilidade de aplicação da Lei superveniente à ocorrência dos fatos geradores.

IMUNIDADE. REQUISITOS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CARÁTER NÃO ACIDENTAL DAS ATIVIDADES. MÍNIMA REPRESENTATIVIDADE QUANTITATIVA DE EMPREGADOS CEDIDOS.

.....

Observa-se que a questão colocada é a de se saber se a impugnante, ao mesmo tempo que usufrui da imunidade de contribuições sociais prevista no art 195, § 7º, da CF, poderia contratar segurados, para cedê-los, de forma continuada e onerosa, a outras empresas, sendo esta sua atividade preponderante.

A autoridade fiscal entendeu que tal procedimento é incompatível com a finalidade social que toda entidade, beneficiada pela referida imunidade, deve ter, qual seja, a prestação de serviços de assistência social. Ou seja, a cessão de mão-de-obra, de forma onerosa e contínua, como no caso em questão, caracterizaria descumprimento de requisito material necessário para manutenção

do benefício, previsto tanto no inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/09 (lei ordinária), quanto no art. 14 do CTN (lei complementar). Assim, não teriam sido atendidas as premissas constitucionais e legais pertinentes, que habilitariam o contribuinte ao gozo da imunidade na atividade de assistência social.

Ademais, verifica-se que em nenhum momento a fiscalização pretendeu ocultar despesas incorridas nas atividades de cessão de mão-de-obra, “dando erroneamente a entender que tudo isso é “lucro” (diga-se, superávit da entidade)”, conforme “equivocadamente” alega a impugnante. Até porque, no rol dos requisitos cumulativos contidos no art. 29 da Lei 12.101/2009, não consta nenhuma restrição acerca dos níveis de lucratividade sobre as atividades exercidas, mas tão somente quanto a aplicação de eventual superávit: II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

A imunidade outorgada pela Constituição Federal, no que tange às contribuições sociais, limitou-se às contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados que prestam serviços à própria entidade, de modo a viabilizar a prestação das atividades beneficentes e não à implementação do objeto de terceiros, como de fato, ocorre no caso em questão.

Desta forma, a imunidade em questão somente faz sentido se limitada às contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados que prestam serviço à própria entidade beneficiada, que realiza a atividade de assistência social que o Estado visa estimular. Ora, no caso em questão, os trabalhadores contratados pela impugnante, na sua grande maioria, conforme já salientado, na verdade, não prestaram serviços vinculados à assistência social, tendo em vista que foram cedidos para a implementação das atividades de outras empresas e órgãos públicos, tidas como não beneficentes.

No caso em questão, não houve por parte da impugnante a alegada promoção da integração ao mercado de trabalho, mas simplesmente a contratação de trabalhadores que foram, posteriormente, cedidos a tomadores de mão-de-obra. Ou seja, os trabalhadores quando foram cedidos já se encontravam com seus contratos de trabalho formalizados com a impugnante, o que demonstra que a cessão posterior de mão-de-obra teve como objetivo a obtenção de receita, ou seja, atividade nitidamente comercial, alheia à assistência social.

Esta atividade de contratação de empregados para, posteriormente, utilizá-los para na prestação de serviços de terceiros, na verdade, é a mesma das demais empresas privadas prestadores de serviços de cessão de mão-de-obra, o que demonstra o desvirtuamento das finalidades sociais da entidade, ora Impugnante,

que na verdade, utiliza seus funcionários na cessão de mão-de-obra a diversas empresas privadas.

Portanto, considera-se demonstrado que a cessão de mão-de-obra realizada pela impugnante consiste num desvio da finalidade assistencial e, portanto, descumprimento do requisito previsto no inciso II, do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 (lei ordinária) e, também, no inciso II do art. 14, do CTN (lei complementar), conforme apontado pela Fiscalização.

SAT/RAT. GRAU DE RISCO. CNAE.

Conforme consta do Relatório Demonstrativo de Apuração, o CNAE da entidade é 8800-6/00, que coincide com o CNAE autodeclarado. Porém, e este código CNAE preponderante, possuía alíquota 2,00 - risco médio, à época dos fatos geradores (2019 a 2020), conforme consta do referido relatório,(....)

CONCLUSÃO

Posto isto e considerando tudo mais que dos autos consta, VOTO pela improcedência da impugnação, e pela manutenção do crédito de contribuições previdenciárias.

3-DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 28/12/2023 foi apresentado Recurso Voluntário, reproduzindo as alegações já enfrentadas na decisão recorrida.

É o relatório

VOTO

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Antes de passar à análise das alegações recursais, é fundamental partir da premissa de que a autoridade lançadora não contestou a regularidade do CEBAS do Recorrente. O lançamento foi fundamentado no suposto descumprimento de requisito material necessário para manutenção do benefício de entidade filantrópica, concorrendo deslealmente com empresas legítimas de cessão de mão de obra, conforme narrado no relatório fiscal de folhas 34/37.

Analisando o extenso texto do Recurso apresentado, depreende-se que as alegações se reduzem às seguintes questões de mérito:

1. Que a entidade não presta serviços de terceirização de mão de obra, mas serviços assistenciais;

2. Que a legislação vigente não veda que empresas beneficentes, portadoras do CEBAS, forneçam mão de obra a terceiros;
3. Que a autoridade fiscal não poderia lançar de ofício as contribuições decorrentes da descaracterização da imunidade. Cabendo, neste caso, somente a representação ao órgão certificante.
4. Que deveria ser aplicada a alíquota de 1% para a contribuição do GILRAT, caso lançamento seja declarado procedente.

Quanto à primeira questão, nos parece claro que os serviços prestados pelos jovens aprendizes são realizados por meio de cessão de mão de obra. Vejamos, os contratos anexados aos autos(fls. 83/3.184) demonstram que o Recorrente coloca à disposição das empresas contratantes os aprendizes, que realizam serviços sob supervisão destas. Não se contrata um serviço específico da entidade beneficente, mas o fornecimento de trabalhadores, ainda que aprendizes, para realização de serviços diversos em benefício das empresas contratantes.

Vencida a primeira questão, torna-se necessário avaliar se o fornecimento de mão de obra a empresas não imunes constitui elemento suficiente para que a autoridade fiscal desconsidere a imunidade, sob alegação de desvio de finalidade.

Trata-se questão controversa, com decisões não uniformes neste Conselho.

Inicialmente, é preciso que se estabeleça qual deve ser a legislação aplicada ao lançamento em questão, diante de inúmeras alterações legislativas e decisões judiciais, que permeiam o tema.

Os requisitos necessários para o gozo da imunidade, estabelecida no artigo 195, §7º, da Constituição, foram inicialmente previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991. Posteriormente, a Lei 12.101/2009 revogou tal artigo, passando a regulamentar a questão. No entanto, após diversas ações, contestando a constitucionalidade das referidas Leis, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade parcial do art.55 da Lei 8.212, reconhecendo somente a constitucionalidade do inciso II, bem como dos aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, entendendo que são passíveis de definição em lei ordinária.

Como somente em 16/12/2021 foi publicada a Lei complementar 187, regulamentando os requisitos para o reconhecimento da imunidade em questão, os requisitos a serem observados pelas entidades beneficentes em período pretérito são aqueles previstos no 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 nele 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; (grifamos)

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.

No caso concreto analisado, o lançamento(28/04/2023) se deu após o trânsito em julgado da decisão do STF(27/09/2022), que reservou à lei complementar a instituição de requisitos para a concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social. Porém o período lançado (01/2019 a 12/2020) é anterior à Lei Complementar 187. Sendo assim, tais requisitos deveriam ter sido aferidos com base no art. 14 do CTN, diante do reconhecimento pelo STF de que não caberia à lei ordinária tal disposição.

Considerando que a questão não gira em torno dos aspectos procedimentais de certificação e fiscalização, mas de requisito material que teria sido descumprido pela entidade beneficente, entendo que a autoridade fiscal deveria analisar o caso a luz do art. 14 do CTN, como de fato o fez, conforme narra no relatório fiscal.

Entendeu a autoridade fiscal que a entidade, ao ceder aprendizs a empresas não beneficentes, estaria violando o requisito imposto pelo inciso II do art. 14 do CTN, na medida que estaria transferindo indevidamente um benefício fiscal para estas empresas. Para fundamentação do entendimento, mencionou o Parecer/CJ 3.272/2004, do Ministério da Previdência, e as Soluções de Consultas 10/2015 e 144/2019.

Embora os atos citados não tenham força vinculante junto a este órgão julgador, analisando as fundamentações manifestadas em seus dispositivos, constata-se que o entendimento comum foi de que a cessão de mão de obra conferiria vantagem financeira aos tomadores de serviços. Desta forma, o requisito do art. 14, inciso II do CTN estaria sendo violado, na medida que recursos estariam sendo transferidos indiretamente para as empresas tomadoras, em prejuízo dos objetivos institucionais da entidade beneficente.

Grande parte da controvérsia se dá pelo fato de a legislação vigente não vedar expressamente o exercício de atividades de cessão de mão obra pelas instituições beneficentes. Nesse sentido, a Lei Complementar 187/2021 foi mais clara, ao admitir textualmente, em seu art. 3º, Inciso V, a possibilidade de cessão de mão de obra, **desde que não ocorra a transferência do benefício fiscal ao tomador do serviço.**

Feita as presentes considerações, a solução do litígio em análise se reduz na determinação se de fato os tomadores de serviços foram beneficiados indiretamente pela imunidade, violando o art. 14, inciso II do CTN.

Percebe-se que a autuação decorre da legítima precaução por parte do órgão fiscalizador em impedir que instituições beneficentes sejam utilizadas para a prática de evasão fiscal. Não raro, entidades beneficentes imunes são criadas com fim exclusivo de intermediação de mão de obra para empresas, que buscam redução de carga tributária, mediante tal artifício.

No entanto, analisando o caso concreto, não nos parece estarmos diante de uma espécie de planejamento fiscal, visando a redução indevida da carga tributária. Melhor explicando, não foi demonstrado nos autos a existência de qualquer espécie de conluio entre os contratantes, que indicasse a transferência de benefício financeiro aos tomadores de serviços. Neste caso deveria a autoridade fiscal comprovar o efetivo benefício auferido pelo tomador, não presumi-lo.

Também não foi demonstrado que o custo arcado pelos tomadores na contratação encontrava-se abaixo do preço de mercado. O grande número de tomadores, de diversos setores, representa mais um elemento para descaracterizar possível conluio entre as partes, que não foi em momento algum alegado pela autoridade fiscal.

Analisando os dados constantes no Anexo I do relatório fiscal (arquivo não paginado de fls.38), constata-se a alocação de forma pulverizada de aprendizes às empresas tomadoras, com valores remuneratórios reduzidos para cada uma. Tal fato reforça o entendimento de que a prática adotada não teve o objetivo de redução indevida da carga tributária.

Em momento algum se discutiu o caráter assistencial da entidade, mas a possível violação ao art. 14, inciso II do CTN. Não nos parece crível que a entidade beneficente transfira benefício financeiro a empresas, das quais não tem qualquer tipo de relação.

Nesse sentido tem decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho:

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 9202-010.112, de 22/11/2021, relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**)

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 9202-011.185, de 20/03/2024, relatora Fernanda Melo Leal**)

Portanto, não se pode presumir a violação do art. 14, inciso II do CTN quando a entidade imune realiza cessão de mão de obra. É necessário que se prove o efetivo benefício

financeiro das tomadoras de serviços, em prejuízo dos recursos destinados à manutenção da entidade beneficente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário

Assinado Digitalmente

Weber Allak da Silva