



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722507/2021-41
ACÓRDÃO	2202-011.896 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDE DE ASSISTENCIA SOCIAL CRISTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

REQUISITOS DA IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O caput do artigo 32, da Lei nº 12.101/2009, autoriza o imediato lançamento de auto de infração, quando constatado o descumprimento de requisitos legais para a manutenção da imunidade.

A declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 32, da Lei 12.101/2009 pela ADI nº 4480, não resulta na nulidade do lançamento realizado nos termos do caput deste mesmo artigo.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. TEMA Nº 32 DA REPERCUSSÃO GERAL. MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE.

Cabe à Lei Complementar disciplinar o modo beneficente de atuação das entidades beneficentes de assistência social.

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. 14, II, do CTN, mantendo-se o direito da entidade de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

A lide versa sobre a exigência de contribuições patronais e de terceiras entidades ou fundos, lançadas em razão do não cumprimento do artigo 29, da Lei nº 10.101/2009, resultando no crédito tributário originário de R\$ 5.469.423,20 para os períodos de apuração compreendidos entre 01.01.2018 e 31.12.2019, com aplicação de multa de ofício de 75%. Por bem retratar os eventos ocorridos, transcrevo abaixo o relatório produzido na decisão de piso:

Trata-se de crédito tributário constituído em desfavor da entidade em epígrafe, por meio de Autos de Infração de Obrigação Principal, consolidados em 09/09/2021, no período de 01/2018 a 12/2019, como segue.

- **Auto de Infração de Contribuições Previdenciárias (Parte Patronal)**, relativo às contribuições previdenciárias patronais e da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais (SAT/GILRAT), a que aludem os incisos I e III do artigo 22 da Lei 8.212/1991, no montante consolidado de R\$ 8.986.458,77.

- **Auto de Infração de Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Terceiros)**, relativo às contribuições devidas ao Salário-Educação (FNDE) e INCRA, conforme detalhamento no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração, no montante consolidado de R\$ 1.155.401,03.

Relatório Fiscal

Informa a auditoria fiscal que, depois de analisar a documentação apresentada e os dados à disposição nos sistemas da Receita Federal, ficou constatado que a

entidade informou indevidamente em GFIP, no período fiscalizado (01/2018 a 12/2019), o código de FPAS 639 – Entidades Filantrópicas com isenção, o qual inibiu o cálculo das contribuições previdenciárias relativas à parte patronal.

A entidade possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), renovado por meio da Portaria nº 62/2018 do Ministério do Desenvolvimento Social, publicada no DOU de 27.03.2018, com validade de 16.02.2018 a 15.02.2021, entretanto, declara em GFIP prestação de serviço por meio de cessão de mão-de-obra para diversos tomadores.

Relata a auditoria fiscal que, ao longo de todo o período fiscalizado, a entidade cede, de forma habitual e onerosa, mão-de-obra de menores aprendizes (categoria 7 na GFIP), a tomadores que estão declarados em GFIP, com representatividade de mais de 88% da massa salarial da empresa.

Concluiu a auditoria fiscal que tal conduta viola o requisito previsto no inciso II do artigo 14 do CTN e inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, tendo em vista que desvia os objetivos institucionais de assistência social da entidade, já que mais da metade dos seus segurados empregados presta serviços em tomadores com objetos sociais diversos.

O Parecer/CJ nº 3.272/04 da Consultoria Jurídica do então Ministério da Previdência Social, aprovado pelo Ministro da Pasta, firma o entendimento de que a entidade que faz cessão de mão-de-obra viola tanto o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (previsto no inciso II do artigo 14 do CTN), quanto à própria definição de atividade assistencial para fins de obtenção da imunidade. Diante desses fatos, conforme previsto no § 1º do art. 14 do CTN, na falta do cumprimento de requisito, a aplicação do benefício pode ser suspensa por autoridade competente e, dessa forma, a fiscalização apurou e lançou os valores das contribuições previdenciárias previstas no artigo 22 da Lei 8.212/1991, bem como das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos aplicáveis para o FPAS 523 – Associações não vinculadas ao comércio (FNDE e INCRA).

A base de cálculo utilizada para o levantamento dos valores devidos foi a remuneração total declarada em GFIP, no período de 01/2018 a 12/2019, incluindo o 13º salário, referente a todos os trabalhadores da empresa. As planilhas com os valores declarados em GFIP, por categoria de trabalhador integram o Anexo 4, e por tomador compõem o Anexo 5.

Foi aplicada multa de ofício de 75% conforme determina o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração em 14/09/2021, via postal, conforme Aviso de Recebimento - AR (fl. 1201).

Em 11/10/2021, apresentou Impugnação acompanhada de documentos (fls. 1208/1263), conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 1206/1207). As alegações da defesa são, em síntese, o que segue.

Alega que a impugnação é tempestiva, já que foi cientificada da autuação em 14/09/2021 e o prazo final vai até 14/10/2021.

Afirma que a RASC – Rede de Assistência Social Cristã possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, com validade para o período de 16/02/2018 a 15/02/2021, deferido pelo Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome, por meio do Processo nº 71000.082050/2017-00 publicado no DOU de 27/03/2018, sendo que a Entidade protocolou tempestivamente o pedido de renovação em 22/12/2020 sob o nº 710000613372093.

Narra que desde a sua fundação em 30/03/1992 e por mais de 25 anos a instituição ofertou o Serviço de Acolhimento Institucional a crianças e adolescentes com seus direitos violados, vítimas de violência física, sexual e psíquica, negligência, abandono, ameaças maus tratos e outras formas de discriminações sociais. Discorre sobre os programas de aprendizagem e sócio aprendizagem profissional.

Enfatiza que os jovens aprendizes não prestam serviços na atividade normal da entidade RASC. Cumpre a esta entidade RASC colocar jovens e adolescentes carentes em empresas públicas que viabilizam o aprendizado destes jovens no mercado de trabalho bem como acompanhá-los no desenvolvimento socioeducacional deles quanto ao crescimento profissional, que integra a própria finalidade social da entidade, o que se dá por meio de Convênios avençados entre empresas públicas e a RASC.

Diz que em outras situações (com empresas privadas) a RASC apenas oferta o Programa de Formação teórica e assume a responsabilidade de acompanhar o desenvolvimento físico, psíquico, moral e social do adolescente, e a empresa privada contrata diretamente o aprendiz, assumindo as obrigações trabalhistas que lhe são pertinentes.

Preliminar

Da Nulidade do Lançamento Tributário

Pugna pela nulidade do lançamento sob o argumento de que o STF declarou na ADIN nº 4480 (em 15/04/2020) a inconstitucionalidade material do art. 32, §1º da Lei 12.101/2009 com a redação dada pela Lei 2.868/2013, porque a matéria somente poderia ser veiculada por lei complementar, ao invés de lei ordinária (Lei 12.101/2009).

Argumenta que na referida ADIN o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou parcialmente procedente o pedido formulado por entidade assistencial na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei

12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Sustenta que não é possível ao fisco descaracterizar a imunidade tributária de qualquer entidade assistencial sem que haja prévio contraditório e ampla defesa, mediante formalização de processo administrativo específico, ou mesmo um ato declaratório específico para essa finalidade, emanado pela autoridade competente, que deve ser processado antes da existência do auto de infração e lançamento tributário.

Em razão da inconstitucionalidade material da norma (art. 32, § 1º da Lei nº 12.101/2009), o fisco não estaria autorizado para realizar o lançamento tributário sobre fatos geradores de tributos em que a impugnante estava albergada pela imunidade tributária sobre as contribuições sociais previdenciárias e de terceiros.

Que além de a entidade possuir o CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido, atende a todos os requisitos do artigo 14 do CTN que lhe resguarda a condição de entidade imune sobre as contribuições sociais previdenciárias.

O artigo 62, §1º, I do Regimento Interno do CARF (Portaria MF Nº 343/2015) prescreve que o CARF e suas turmas de julgamento deverão observar as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que declarem a inconstitucionalidade de normas, como é o caso da mencionada inconstitucionalidade do artigo 32, §1º da Lei 12.101/2009 reconhecida pela ADI 4480.

Por decorrência lógica da inconstitucionalidade material declarada pelo STF da norma do artigo 32, §1º da Lei 12.101/2009 conforme ADI 4840 e da necessidade de prévio processo administrativo instaurado pelo Ministério da Cidadania para apurar fatos que possam motivar a desconstituição da entidade impugnante do CEBAS e, por conseguinte, que poderia motivar a desconstituição da imunidade tributária sobre as contribuições sociais previdenciárias, requer-se seja acolhida a presente preliminar para declarar nulo o lançamento tributário em espeque.

Discorre que a decisão do STF em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIN 4480) torna nulo o lançamento ora impugnado durante o período de 2018 a 2019, sem que houvesse prévia desconstituição de sua imunidade tributária, até então vigente, porque além de possuir o CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social válido, atende todos os requisitos do artigo 14 do CTN que lhe resguarda a condição de entidade imune sobre as contribuições sociais previdenciárias. Se mantido o lançamento tributário, nas condições em que se encontra, haverá clara afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa da impugnante.

Mérito

Sustenta que o crédito tributário cobrado no Auto de Infração se refere a suposta cessão de mão-de-obra em que o fisco interpretou, de forma totalmente equivocada, que a suposta atividade da entidade beneficente violaria a própria definição de atividade assistencial para fins de obtenção da imunidade, o que não se sustenta.

Argumenta que o crédito tributário apurado é totalmente improcedente e deve ser cancelado porque a entidade goza de imunidade tributária sobre as contribuições previdenciárias patronal e destinadas a outras entidades (Incra e salário educação), já que a RASC não se desvinculou de sua finalidade assistencial em face dos recursos de ressarcimento recebidos de empresas contratadas direta e indiretamente para o Programa de Aprendizagem que foram destinados exatamente para consecução da finalidade social da entidade.

Sustenta que a sua atividade assistencial (conjugação dos itens I, III, V do art.2º e incisos I e II do §3º do art.2º, do Estatuto Social), consiste no desenvolvimento de Programas de Aprendizagem para integração de Jovens e adolescentes carentes no mercado de trabalho, visando ampará-los para promoção do desenvolvimento pessoal, podendo a impugnante para consecução de atividades, firmar convênios, termos de cooperação e instrumentos jurídicos, com entes públicos e privados, para fomentar a política de aprendizagem e inserção de jovens no mercado de trabalho.

Afirma que a Rede de Assistência Social Cristã – RASC preenche os requisitos do artigo 14 do CTN (quais sejam: não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplica suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais e mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão,) norma regente, para fruição da imunidade tributária sobre das contribuições sociais previdenciárias, parte patronal e de outras entidades, em atenção à norma constitucional do art. 195, §7º da Constituição Federal.

Diz que a RASC detém declarações de utilidade pública federal, estadual e municipal, estando em funcionamento regular como organização de sociedade civil.

Afirma que, com o fim de concretizar sua missão institucional, conforme seu Estatuto (itens I e II do §3º do art.2º) a entidade tem autorização para firmar convênios e contratos com entes públicos e privados para proporcionar aos jovens aprendizes carentes a formação profissional, por meio de programas de Aprendizagem.

Segue argumentando que tais atividades, por si só, já foram examinadas pelo Ministério da Cidadania, e da qual foi expedido certificado de entidade assistencial beneficente válido conforme Portaria 62/2018, item 114 de 26/03/2018, publicada no Diário Oficial da União em 27/03/2018, com validade de 16/02/2018 a 15/02/2021, já em processo de renovação, conforme anexo.

Diz que inexistente obrigação previdenciária por parte da RASC em virtude da imunidade tributária que lhe é inerente sobre as contribuições sociais previdenciárias patronais e outras entidades (Salário educação e Incra) em razão da sua atividade de entidade social, comprovada por Certificado Filantrópico e preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

Sustenta que não existe cessão de mão de obra no convênio administrativo celebrado entre entidade beneficente de assistência social e ente público federado. No caso dos autos, os convênios compromissados entre Bancos, Petrobrás, Cetesb e Prefeitura de Bauru têm por escopo a formação técnica e social de jovens, facilitando-se a inserção dos aprendizes no mercado de trabalho.

Narra que o lançamento tributário é eivado de ilegalidade no sentido de que a missão institucional promovida pela Impugnante não teria sido desvirtuada pela prática e natureza de sua atividade, não consistindo em cessão de mão de obra, como equivocadamente concluiu o fisco, mas em atividade de promoção de jovens corroborado por contratos, convênios e termos de cooperação.

Argumenta que inexistente qualquer cessão de mão de obra. Caso assim fosse, caberia ao Ministério da Cidadania ter negado o certificado de entidade de assistência social beneficente à impugnante há muito tempo, eis que os Programas de Aprendizagem compõem a essencialidade da entidade há muitos anos, sem ter havido qualquer irregularidade anterior.

Afirma que não há como descaracterizar sua atividade finalística para enquadramento equivocado de cessão de mão de obra, porquanto não auferem qualquer vantagem econômica: os recursos obtidos (taxa de administração) são integralmente destinados ao custeio do Programa de Aprendizagem de Jovens e adolescentes carentes.

Menciona que a autoridade fiscal aplica o Parecer CJ 3272/2014 sem realizar a devida análise sobre os termos de convênio, o que por si só permitiria o afastamento da conclusão adotada, porque o interesse comum das partes (concedente-entes públicos e conveniente - RASC) é viabilizar a formação profissional de jovens. Traça longa narrativa sobre diferenças entre contratos e convênios e traz informações sobre os convênios celebrados pela entidade.

E finaliza dizendo que o objeto dos convênios celebrados está em harmonia aos objetivos sociais da entidade "(...) de forma a demonstrar que os interesses são, a princípio, a consecução do bem comum mediante a realização de um conjunto integrado de ações que viabilizem a promoção do protagonismo, a participação cidadã, a mediação do acesso ao mundo do trabalho e a mobilização social para a construção de estratégias coletivas para os jovens aprendizes."

Diz que a premissa de cessão de mão de obra, pode ser desconstituída com base no entendimento do CARF de que a cessão de mão de obra inexistente nos casos em que é celebrado Convênio do Poder Público como o que ocorre com a entidade assistencial RASC. Cita julgados do CARF sobre a questão.

Afirma que as contratações indiretas decorrem de obrigação legal da qual as empresas públicas são vedadas de contratar diretamente os jovens aprendizes, daí porque erige a função de assistência social da impugnante que é justamente promover o desenvolvimento profissional desses jovens visando à capacitação o exercício do trabalho, por iniciativa própria ou em parceria com instituições privadas e públicas, como prescreve o Estatuto Social da RASC.

Que o lançamento tributário deve ser desconstituído em virtude de a cessão de mão de obra não ser hipótese tipificada em lei, para desconsideração dos requisitos para gozo de isenção sobre as contribuições sociais previdenciárias parte patronal, não havendo amparo normativo no artigo 14 do CTN, no artigo 29 da Lei 12.101/2009 que revogou o art.55 da Lei 8.212/1991, muito menos albergado a cessão de mão de obra na Constituição Federal (art.195, §7º da CF/88), cuja conclusão adotada pelo fisco com base em Parecer CJ nº 3272/2014 revela grave ofensa à legalidade tributária.

Narra que a impugnante coloca à disposição os jovens aprendizes aos entes públicos, visando à consecução do Programa de Aprendizagem em atenção a formação técnico profissional de adolescentes, representando-se ações condutoras no campo de assistência de acordo com os valores e finalidade de existência da Associação RASC.

Segue argumentando que o fisco não realizou distinção entre contrato e convênio, distinção essa fundamental para demonstrar a inexistência de remuneração e contraprestação que são tão comuns na relação contratual, ao passo que no convênio há interesses mútuos na consecução de políticas públicas, como é o caso de desenvolvimento pessoal de jovens visando ao escopo da formação técnica e profissional dos assistidos da RASC.

Diz que há previsão legal na lei de aprendizagem (Lei nº 10.097/2000) fundado no art. 431 da CLT, que afasta o vínculo empregatício com a empresa tomadora, cabendo à entidade assistencial o mero dever de anotação na CTPS do jovem aprendiz quanto ao contrato de aprendizagem conforme legislação trabalhista.

Inexiste obrigação previdenciária por parte da RASC em virtude da imunidade tributária que lhe é inerente sobre as contribuições sociais previdenciárias patronais e outras entidades (Salário educação e Incra) em razão da sua atividade de entidade social, comprovada por Certificado Filantrópico e preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN, como já ressaltado.

Diz que o lançamento tributário sequer poderia ter descaracterizado a imunidade tributária da entidade sobre as contribuições previdenciárias patronal em função de que deveria ser resguardado o contraditório e ampla defesa da entidade através de instauração de processo administrativo pelo Ministério da Cidadania, o que não aconteceu, sendo que a suspensão imediata da regra de imunidade sobre as contribuições sociais previdenciárias (art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009) foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal conforme julgado na ADI 4480/DF.

Afirma que o lançamento tributário é improcedente quando analisado sob o ângulo da natureza da atividade assistencial, ausência de proveito econômico pela entidade assistencial conjugado com a desobrigação legal de manter qualquer proporção de jovens em programas de aprendizagem comparado com número de trabalhadores por parte da RASC e o fisco não analisou a atividade assistencial da RASC, para interpretar a consecução de programas de aprendizagem como atividade fim da entidade impugnante, de acordo com os termos de Convênio firmados com entes públicos.

Do Pedido

Requer, ao final:

(...)

Preliminarmente, requer-se seja declarado nulo o lançamento tributário realizado diante da inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º da Lei 12.101/2009 declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 4480/DF, sendo vedado a suspensão automática do direito de isenção sobre as contribuições sociais previdenciárias parte patronal e destinadas a outras entidades, devendo ao caso ter sido resguardado o devido processo legal à impugnante por meio da formalização de prévio processo administrativo, apto a discutir a validade do certificado de entidade beneficente de assistência social, posto que ao período fiscalizado a impugnante possuía imunidade tributária às sobreditas contribuições sociais previdenciárias.

Igualmente, requer-se seja declarado nulo o lançamento tributário porque inexistente ato declaratório de cancelamento do CEBAS, atendida ainda a posição julgada pelo CARF (acórdão nº 2402-004.384).

No mérito, inicialmente requer-se seja desconstituído o lançamento tributário porque a impugnante preenchia todos os requisitos do artigo 14 do CTN que lhe outorgasse o direito de imunidade sobre as contribuições sociais previdenciárias parte patronal e destinadas a outras entidades (salário-educação e Incra).

Em decorrência da imunidade tributária, requer-se seja desconsiderado o lançamento tributário porque a atividade de entidade assistencial está prevista no Estatuto e de acordo com os Instrumentos de Convênio avençados com Entes públicos (Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Petrobrás, SERPRO, CETESB, Prefeitura de Bauru) e com entidades privadas, dos quais se comprova que a finalidade social é de interesse comum visando à promoção da aprendizagem social e profissional dos jovens e adolescentes, o que encontra amparo no Estatuto social da RASC,

entidade assistencial devidamente portadora do Certificado de Registro de Entidade de Fins Filantrópicos e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, não havendo que falar na alegada cessão de mão de obra.

Requer-se, ainda, subsidiariamente, que o lançamento tributário seja desconsiderado em virtude de a cessão de mão de obra não ser hipótese tipificada em lei, para desconsideração dos requisitos para gozo de isenção sobre as contribuições sociais previdenciárias parte patronal, não havendo amparo normativo no artigo 14 do CTN, no artigo 29 da Lei 12.101/2009 que revogou o art.55 da Lei 8.212/91, muito menos albergado a cessão de mão de obra na Constituição Federal (art.195,§7º da CF/88), cuja conclusão adotada pelo fisco com base em Parecer CJ nº 3272/2014 revela grave ofensa à legalidade tributária.

Enfim, requer-se pela total improcedência do Auto de Infração pelos motivos acima que corroboram definitivamente sua nulidade e improcedência.

No mais, requer-se a produção de provas administrativas, pericial e demais diligências que se fizerem necessárias, requerendo a sustentação oral em momento oportuno, bem como pela formulação dos quesitos abaixo, cujo enfrentamento se requer por esta Delegacia Julgadora:

Requer ainda a produção de provas administrativas, pericial e demais diligências que se fizerem necessárias, requerendo a sustentação oral em momento oportuno. Apresenta os quesitos e indica assistente técnico.

Sobreveio o Acórdão nº 101-018.521 da 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Brasília que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

LANÇAMENTO. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO CONSISTENTES. MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O lançamento devidamente motivado e fundamentado em elementos fáticos e em dispositivos legais vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores possibilita o exercício do contraditório e da ampla defesa, não incorrendo em vício de nulidade.

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

A atividade de cessão de mão-de-obra, para efeito de usufruto da imunidade de contribuições previdenciárias (art. 195, § 7º da CF/1988) é incompatível com o conceito de assistência social previsto na legislação.

A contratação de aprendizes valendo-se da condição de imune com a posterior cessão de mão de obra a empresas tomadoras representa desvio de finalidade e extensão de vantagem indevida para as empresas tomadoras.

IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSÃO. REQUISITOS MATERIAIS. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos materiais (inciso II do art. 14 do CTN e inciso II art. 29 da Lei nº 12.101/2009) exigidos para o gozo da imunidade/isenção (art. 195, § 7º da CF/1988) a aplicação do benefício pode ser suspensa e lavrado auto de infração para exigência das contribuições sociais devidas no período.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA. PERÍCIA/DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de produção de novas provas, de perícia/diligência deve ser indeferido quando se mostra prescindível, haja vista constarem do processo todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador para a solução do litígio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

1 DO CONHECIMENTO

O sujeito passivo tomou conhecimento do acórdão de impugnação no dia 3.10.2022, apresentando recurso voluntário de fls. 1465 a 1520, na data de 27.10.2022, cuja peça foi assinada digitalmente pelo seu procurador autorizado, o Sr. Luiz Fernando Maia (OAB/SP 67.217).

O recurso voluntário é tempestivo, e estando presentes os demais requisitos de sua admissibilidade, dele tomo conhecimento. Em apertada síntese, a estrutura recursal desenvolvida aborda os seguintes tópicos de irresignação: (i) nulidade do lançamento tributário pela inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32, da Lei nº 12.101/2009, decorrente do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 4480; (ii) impossibilidade do Parecer CJ 3.272/2014 se sobrepor ao artigo 195, § 7º, da Constituição Federal e ao artigo 14, da Lei 5.172/1966; (iii) do preenchimento pela recorrente dos requisitos para fruição da imunidade

tributária sobre as contribuições sociais previdenciárias patronais; (iv) cumprimento das exigências do artigo 14, do CTN; (v) que os reembolsos recebidos se prestam a sua manutenção; (vi) da inexistência de cessão de mão de obra em convênios celebrados com ente público federado.

2 PRELIMINAR

2.1 NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO § 1º DO ARTIGO 32, DA LEI 12.101/2009 DECORRENTE DO JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) Nº 4480

Em sede de preliminar, sustenta o recorrente a nulidade do lançamento tributário argumentando que o artigo 32, § 1º da Lei nº 12.101/2009 teria sido declarado inconstitucional pelo Supremo tribunal Federal, no julgamento da ADI 4480. Insiste que seria necessário prévia apuração para infração a fim de se declarar a suspensão do direito a imunidade, para somente após a confirmação do ilícito fosse realizado o lançamento.

Penso que a referida ADI nº 4480, não apresenta o alcance buscado pelo recorrente em nulificar o lançamento das contribuições previdenciárias controladas neste processo. Senão vejamos como se pronunciou Sua Excelência, o relator:

Cumprir registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do caput do artigo 32:

“Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção”.

(...)

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, *in verbis*:

“§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa”.

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “suspensão automática” do

direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

A leitura atenta do contexto em que o relator se posicionou, demonstra que a sua insurgência não é contra a imediata lavratura do auto de infração quando constatada a situação de irregularidade pela autoridade fiscal, mas quanto aos imediatos efeitos da suspensão da imunidade mencionados no § 1º, do artigo 32, da Lei nº 12.101/2009.

Observa-se que o novo regramento da Lei Complementar nº 187/2021, no seu artigo 38, também autoriza o imediato lançamento do auto de infração, quando constatado o descumprimento de qualquer dos requisitos previstos nesta Lei Complementar, mantendo a inexigibilidade do crédito.

Art. 38. A validade da certificação como entidade beneficente condiciona-se à manutenção do cumprimento das condições que a ensejaram, inclusive as previstas no art. 3º desta Lei Complementar, cabendo às autoridades executivas certificadoras supervisionar esse atendimento, as quais poderão, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências.

(...)

§ 2º Verificado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o descumprimento de qualquer dos requisitos previstos nesta Lei Complementar, será lavrado o respectivo auto de infração, o qual será encaminhado à autoridade executiva certificadora e servirá de representação nos termos do inciso II do § 1º deste artigo, e ficarão suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo a que se refere o § 4º deste artigo, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

(...)

Ora, uma vez que ao apreciar a questão na ADI nº 4480, nada foi constatado de irregular quanto ao imediato lançamento quando constatado algum dos requisitos necessários a manutenção da imunidade, não há que se questionar a nulidade do lançamento que assim procedeu. O que se visa preservar ao contribuinte é a produção antecipada dos efeitos da suspensão da imunidade, enquanto não definitiva a apreciação relacionada com o descumprimento de requisitos necessários para a manutenção da imunidade. Isso, está ocorrendo, pois o crédito tributário se encontra suspenso, nos termos do artigo 151, III, do CTN.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

3 MÉRITO

3.1 DA IMPOSSIBILIDADE DO PARECER CJ 3.272/2014 SE SOBREPOR AO ARTIGO 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AO ARTIGO 14, DA LEI 5.172/1966 (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

Quanto ao mérito propriamente dito, defende o recorrente a inaplicabilidade do Parecer CJ/MPS nº 3.272/2014, que não pode preponderar sobre normas constitucionais e o artigo 14, do Código Tributário Nacional.

A matéria em questão foi enfrentada pelo julgador de piso que concluiu que o sujeito passivo de maneira habitual contratava aprendizes para serem oferecidos onerosamente a diversos tomadores de serviço, e que esta força de trabalho representaria aproximadamente 88% dos seus colaboradores. Que assim o fazendo, haveria um desvirtuamento das suas finalidades assistenciais, incompatíveis com o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal), uma vez que o efetivo benefício tributário reverteria em favor do tomador dos serviços.

O julgador também invocou a Solução de Consulta nº 144/2019, em que a despeito da revogação do artigo 55, da Lei nº 8.212/1991, a mesma interpretação deve ser dada na vigência da Lei 12.101/2009, mas hora por infração ao inciso II, do artigo 14, do CTN, conforme pode ser observada na ementa reproduzida abaixo:

IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSÃO. REQUISITOS MATERIAIS. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos materiais (inciso II do art. 14 do CTN e inciso II art. 29 da Lei nº 12.101/2009) exigidos para o gozo da imunidade/isenção (art. 195, § 7º da CF/1988) a aplicação do benefício pode ser suspensa e lavrado auto de infração para exigência das contribuições sociais devidas no período.

Ora, não se pode perder de vista que a decisão recorrida foi proferida na data de 13.09.2022, quando já reconhecida a repercussão geral do Tema nº 32 no julgamento do paradigma RE 566622, em que o Supremo Tribunal Federal fixou a tese da necessidade de lei complementar para regular a atuação das entidades de assistência social, especialmente às contrapartidas por ela realizadas.

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Houve o trânsito em julgado na data de 27.09.2022, confirmando a mencionada Tese.

Pois bem, no rol de acórdãos representativos da Câmara Superior, cito o de nº 9202-010.754, cujo entendimento adiro, e que consta reproduzido abaixo, crava que após o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, a invocação do lançamento pautado na violação dos incisos III, e IV, do artigo 55, da Lei nº 8.212/1991, como fundamento da perda da imunidade das contribuições previdenciárias, não mais se sustenta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2005 A 30/11/2009 PREVIDENCIÁRIO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, III e V, DA LEI 8212/91. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL COM REPERCUSSÃO GERAL.

A discussão sobre a constitucionalidade do artigo 55 da Lei 8212/91 foi levada à Suprema Corte através do Recurso Extraordinário (RE) nº 566.622, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 32), o qual foi julgado em conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621. No referido Tema, foi reconhecida a inconstitucionalidade do citado artigo 55 e ressaltados da inconstitucionalidade tão-somente os aspectos procedimentais relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social (inciso II desse dispositivo). Desta forma, caso o lançamento esteja pautado no descumprimento dos incisos III e V, mais precisamente no inciso III por aventada impossibilidade de cessão onerosa de mão de obra, deve ser cancelado o lançamento.

Número da decisão: 9202-010.754 – Processo nº 10950.720646/2010-10

Assim sendo, a questão de fundo diz respeito se o artigo 14, II, do CTN, estaria violado pela cessão de mão de obra da quase integralidade de seus colaboradores, contratados para prestar serviços a terceiros, ainda que sob a justificativa de proporcionar-lhes a formação profissional e integração ao mercado de trabalho. A suposta violação, ora constatada pelo julgador de piso, encontra-se amparada no inciso II, do artigo 14, do CTN, abaixo:

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;

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.

Como se pode observar da redação do mencionado inciso, a exigência legal é para que a entidade aplique todos os recursos auferidos na manutenção de seus objetivos institucionais. Considerando que a acusação fiscal não aponta qualquer desvio de recursos, o cerne da questão diz respeito se a cessão de mão de obra constatada, estaria em conformidade

com seus objetivos institucionais. No Estatuto do recorrente, às fls. 58 e seguintes consta descrito no tópico de sua ação educacional:

II.1 – A formação profissional de adolescentes e jovens de ambos os sexos, em parceria com órgãos governamentais ou a iniciativa privada de acordo com a legislação trabalhista vigente, sendo que na realização de seus objetivos a entidade poderá celebrar convênios, contratos e acordos de qualquer espécie com estabelecimentos de ensino de qualquer grau, entidade de classes e quaisquer entes privados ou públicos;

II.2 – Promover outras ações de incentivo a profissionalização e inserção no mercado de trabalho, tais como: promoção de estágios, promoção de aprendizagem e promoção de cidadania em todo território nacional.

Diante de tal quadro, penso que no caso concreto não está em discussão, propriamente, se o recorrente promove assistência social, mas se a conduta imputada da cessão de mão de obra estaria no âmbito de suas finalidades institucionais, o que me parece inegável, na medida em que cabe à lei complementar estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, e como tal prever as condutas especificamente vedadas a estas entidades.

À propósito, especificamente sobre cessão de mão de obra, trago abaixo os Acórdãos nº 9202-010.112 e 9202-011.186, nos quais a Câmara Superior da 2ª Seção, firmou o entendimento de que diante da ausência de lei complementar que vede a cessão de aprendizes a terceiros, mediante remuneração, o lançamento amparado neste fundamento não poderia subsistir. A mesma *ratio decidendi* aplicada ao artigo 55 da Lei 8.212/1991, pode ser transposta para a Lei nº 12.101/2009.

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.

Número da decisão: 9202-010.112 – Processo 10580.725280/2009-89

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/08/2011

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.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Na sessão do dia 02.03.2017, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, conheceu das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2028, 2036, 2228 e 2621 como arguições de descumprimento de preceito fundamental, julgando procedentes os pedidos deduzidos nas ADIs nº 2028 e 2036 para declarar a inconstitucionalidade: (i) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterada a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe foram acrescidos os §§ 3º, 4º e 5º; e, (ii) dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998.

Número da decisão: 9202-011.186 – Processo 10950.727249/2013-11

Nestes termos, diante de todo o quadro acima transcrito, penso que tem razão o recorrente, na medida em que o Parecer CJ/MPS nº 3.272/2014, adotado como embasamento para a acusação fiscal não tem aplicabilidade em razão dos novos contornos constitucionais dados pelas ADI nº 2028, nº 2036, nº 2228 e nº 2621, e pelo Tema nº 32, da Repercussão Geral, que reclama a necessidade de lei complementar para impor o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social.

Diante da proposta de provimento do recurso, com base nos fundamentos acima expostos, deixo de apreciar os demais tópicos recursais desenvolvidos pelo sujeito passivo: (i) do preenchimento pela recorrente dos requisitos para fruição da imunidade tributária sobre contribuições sociais previdenciárias da parte patronal; (ii) exigências do artigo 14, do CTN; (iii) reembolso recebido pelo RASC proporcional apenas para manter seus custos; (iv) inexistência de cessão de mão de obra no convênio administrativo celebrado entre entidade beneficente de assistência social e ente federado. Também deixo de me pronunciar sobre a prova pericial requerida, uma vez que os elementos constantes do processo permitem seu imediato julgamento.

4 CONCLUSÃO:

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no seu mérito, dar-lhe provimento para cancelar o crédito tributário controlado neste processo.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva