



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.722597/2021-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2401-012.343 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIACAO DOS DEFICIENTES FISICOS DO ESTADO DE GOIAS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Exercício: 2017, 2018

INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE/ISENÇÃO. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A competência da fiscalização para examinar e eventualmente suspender a imunidade e/ou isenção de entidade beneficente de assistência social decorre do disposto nos §§ 1º e 3º do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE. PRESSUPOSTOS MATERIAIS FRUIÇÃO. PRECEDENTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “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.” O espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo (ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RS 566.622).

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. DESVIO DE FINALIDADE. INCISO II DO ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LEI COMPLEMENTAR.

Caracteriza desvio de finalidade da entidade beneficiada com imunidade das contribuições sociais previdenciárias, em afronta ao disposto no art. 14, II, da Lei nº 5.172, de 1966, recepcionado como lei materialmente complementar pela Constituição de 1988 e a respaldar o disposto no art.

29, II, da Lei nº 12.101, de 2009, a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra em quantitativo de trabalhadores envolvidos na cessão de mão de obra a representar percentual elevado do total de empregados da entidade, significando indevida transferência a terceiros do benefício fiscal.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Elisa Santos Coelho Sarto e Leonardo Nuñez Campos, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente caso refere-se ao lançamento de créditos previdenciários em desfavor da Associação dos Deficientes Físicos do Estado de Goiás (ADFEGO), lavrados pela Receita Federal, referentes às competências de 01/2017 a 12/2018, em razão de irregularidades na cobrança das contribuições previdenciárias e sociais exigidas. Os autos detalham a cobrança dos seguintes valores:

**Contribuições previdenciárias (empresa e GILRAT)** no valor de R\$5.167.784,47.

**Contribuições para outras entidades e fundos (SENAC, SESC, INCRA, etc.)** no valor de R\$1.053.578,34.

A fiscalização apontou que aproximadamente 70% da massa salarial da entidade seria cedida de forma onerosa e habitual a empresas, prática que, segundo a autoridade fiscal, **desvirtuaria os objetivos institucionais** e contrariaria o art. 14, II do Código Tributário Nacional (CTN) e o Parecer CJ nº 3.272/2004.

A entidade apresentou defesa alegando, em suma, o que segue:

**Preliminarmente:**

1. A nulidade do lançamento por ser uma questão de imunidade tributária, garantida constitucionalmente, e não de isenção conforme indicado.
2. Incompetência da Receita Federal, uma vez que a concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) é atribuição do Ministério da Integração Social.

**No mérito:**

3. As ações da entidade estão de acordo com a Lei 12.101/2009, a Constituição Federal (art. 203) e os objetivos institucionais, promovendo a inserção de pessoas com deficiência no mercado de trabalho e aplicando os resultados em atividades gratuitas.
4. A jurisprudência do STF reconhece que a obtenção de receitas onerosas por serviços não exclui a imunidade tributária, desde que os recursos sejam utilizados para fins institucionais.
5. A IN nº 03/2005 autoriza a cessão de mão de obra sem exigência de retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.
6. A Solução de Consulta COSIT nº 10/2015 considera que a cessão de mão de obra para inclusão social está em conformidade com os objetivos de assistência social.
7. Desconsideração de Soluções de Consulta relevantes (COSIT nº 58/2021), que garantem a isenção de COFINS sobre receitas provenientes de atividades próprias alinhadas aos objetivos institucionais.
8. Por fim, a entidade requer o cancelamento do débito fiscal ou, subsidiariamente, a revisão dos valores, alegando inclusão indevida de contribuições sobre salários de trabalhadores da sede administrativa e dos cedidos.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 221 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2017, 2018

IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO. FISCALIZAÇÃO FEDERAL. AUTO DE INFRAÇÃO.

Constatado o descumprimento dos requisitos para fruição da imunidade pela entidade beneficente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) 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.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. IMUNIDADE.

A entidade que realiza cessão remunerada de mão-de-obra, em regra, não pode ser considerada beneficente de assistência social para fins de imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No julgamento, foi assentado que a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal está condicionada ao cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei, especificamente a Lei 12.101/2009, sendo necessário atender a essas exigências para usufruir da imunidade às contribuições sociais.

A decisão recorrida entendeu que a Receita Federal tem competência para fiscalizar se os requisitos legais continuam sendo atendidos, mesmo que o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) seja emitido por outro órgão. E o descumprimento desses requisitos autoriza a emissão de auto de infração e a suspensão automática da imunidade, conforme disposto no art. 32 da Lei 12.101/2009.

Segundo a decisão recorrida, no caso concreto, constatou-se que a entidade realizou cessão onerosa de mão de obra de forma habitual e expressiva, representando mais de 70% da massa salarial em 2018. Essa prática foi considerada incompatível com a natureza de assistência social exigida para a imunidade, desvirtuando os objetivos institucionais ao beneficiar empresas tomadoras de serviços em vez do público-alvo da assistência social.

De acordo com o Parecer CJ nº 3.272/2004 e normas correlatas, a cessão de mão de obra por entidades beneficentes só seria admissível se realizada de forma eventual, subsidiária e acidental, o que não ocorreu no caso concreto.

A defesa apresentou jurisprudência do STF sobre a possibilidade de atividades lucrativas coexistirem com a imunidade, mas a decisão destacou que esses precedentes não têm efeito vinculante para a Administração Pública e tratam de situações distintas.

Além disso, toda a massa salarial da entidade foi considerada sujeita à tributação, incluindo os trabalhadores da sede administrativa, uma vez que a cessão de mão de obra foi considerada alheia às atividades assistenciais.

Concluiu-se que a entidade não cumpriu os requisitos legais para a imunidade e que a cessão de mão de obra, principal atividade da entidade, não configurava assistência social nos termos da Lei 12.101/2009 e do art. 195, § 7º, da Constituição.

Assim, o lançamento de ofício foi considerado correto, sendo mantido o crédito tributário exigido.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 262 e ss), alegando, em suma, o que segue:

#### **Preliminar - Incompetência da Receita Federal**

1. A recorrente argumenta que a análise do cumprimento dos requisitos para a imunidade é de competência exclusiva do Ministério do Desenvolvimento Social (MDS), órgão responsável pela emissão e renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). A Receita Federal, ao interferir na análise da imunidade, teria invadido competência alheia, contrariando o princípio da legalidade e a Lei 12.101/2009. A certificação, de natureza declaratória, presume o cumprimento dos requisitos legais, o que legitima a imunidade da recorrente. Dessa forma, pleiteia a nulidade do lançamento por incompetência da administração fazendária.

#### **Mérito - Direito à Imunidade**

2. A recorrente defende que cumpre integralmente os requisitos legais para a imunidade previstos na Constituição Federal (art. 150, III, "c") e no Código Tributário Nacional (art. 14), bem como na Lei 12.101/2009. São apontados os seguintes itens como atendidos:
3. Proibição de distribuição de rendas ou patrimônio: Todas as receitas são destinadas às atividades institucionais, como a promoção e integração de pessoas com deficiência.
4. Aplicação de recursos no território nacional: As atividades são desenvolvidas exclusivamente no Brasil, comprovadas por relatórios sociais submetidos e aprovados pelo MDS.
5. Escrituração contábil adequada: As demonstrações contábeis são auditadas e apresentadas regularmente, evidenciando a correta aplicação de recursos.

#### **Cessão de Mão de Obra**

6. A recorrente argumenta que a cessão de mão de obra de pessoas com deficiência para empresas conveniadas é uma atividade legítima e alinhada aos objetivos institucionais. A prática promove a inclusão no mercado de trabalho, conforme previsto na Constituição (art. 203) e na Lei 12.101/2009. A receita obtida é integralmente reinvestida nas finalidades assistenciais, não caracterizando atividade lucrativa. Além disso, normas como o Decreto 3.298/99 e a Lei Complementar 187/2021 reconhecem a cessão de mão de obra como compatível com a assistência social.

#### **Parecer CJ nº 3272/2004**

7. A recorrente considera inaplicável o Parecer CJ nº 3272/2004, utilizado pela Receita Federal, por interpretar de forma restritiva a cessão de mão de obra. Ressalta que suas atividades principais permanecem voltadas à assistência social e que não há benefício fiscal para as empresas tomadoras, mas sim para a entidade, que utiliza os recursos em conformidade com a lei.

**Legalidade da Certificação e Atividades**

8. A recorrente reforça que sua certificação pelo MDS, renovada periodicamente, demonstra o cumprimento dos requisitos legais. A cessão de mão de obra, além de ser prevista estatutariamente, contribui para os objetivos de inclusão social e econômica das pessoas com deficiência, sendo uma prática assistencial legítima.

**Pedido**

9. A recorrente solicita:
10. Reconhecimento da incompetência da Receita Federal para avaliar o preenchimento dos requisitos da imunidade, função exclusiva do MDS.
11. Reconhecimento de que a cessão de mão de obra, praticada dentro das atividades institucionais, não constitui óbice à imunidade tributária.
12. Anulação dos lançamentos tributários efetuados.
13. Intimação da data de julgamento e oportunidade de sustentação oral.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

**1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

**2. Preliminar de “incompetência” da RFB para a análise do preenchimento dos requisitos para a certificação da entidade como imune.**

Preliminarmente, o sujeito passivo alega que possui certificação CEBAS emitida pelo Ministério do Desenvolvimento Social, órgão competente para analisar os requisitos para a imunidade tributária.

Segundo o recorrente, a Administração Fazendária, ao desconsiderar a certificação e questionar os requisitos, teria invadido a competência do Ministério, limitando-se a análise extrínseca, o que configura ato nulo conforme o artigo 2º, parágrafo único, "a", da Lei 4717/65.

Por isso, requereu a nulidade do ato administrativo.

Pois bem. Entendo que a alegação de incompetência da fiscalização para desconsiderar a condição de entidade beneficente de assistência social é manifestamente

improcedente, uma vez que os §§ 1º e 3º do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996, são categóricos ao conferir-lhe tal atribuição. Confira-se:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

(...)

§3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

Dessa forma, sem razão ao sujeito passivo.

### 3. Mérito.

Em relação ao mérito, o caso se centraliza na interpretação da legislação sobre os limites da cessão de mão de obra por entidades beneficentes e seus impactos na manutenção da isenção tributária.

Pois bem. Antes de adentrar ao exame de mérito da matéria posta nos autos, cumpre fazer considerações sobre a legislação de regência.

#### 3.1. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

Proseguindo na análise dos pontos relevantes para a solução da controvérsia posta, cabe destacar parte do crédito encartado no Auto de Infração que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE**).

A esse respeito, cabe destacar que a redação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal foi precisa, ao consignar expressamente que são “isentas” de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tem-se, portanto, que a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição foi destinada às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, apenas no tocante às contribuições para a seguridade social, nesse rol enquadradas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador (quota patronal e RAT, previstas nos

incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991; e COFINS e CSLL, previstas nos incisos I e II do artigo 23 da referida lei), não abarcando as contribuições destinadas a terceiros.

Cumpra observar, inclusive, a existência de precedente no STF *no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros* (STF, ARE 744723 AgR/SC, PRIMEIRA TURMA, Rel. Min. Rosa Weber, 17/03/2017).

Em que pese a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não abarcar as contribuições destinadas a terceiros, já que tais contribuições não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, verdade é que a Lei n.º 11.457/07, que entrou em vigor em maio de 2007, criou hipóteses de isenção no tocante a essas contribuições para aqueles sujeitos passivos que ostentarem a imunidade inculpada no art. 195, § 7º, da Carta Magna e disciplinada no art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Aqui, releva destacar que a isenção prevista no art. 3º, § 5º, da Lei n. 11.457/2007 não se confunde com a imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da CF/1988, pois possuem naturezas distintas. Enquanto a isenção decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária, a imunidade, por sua vez, integra a norma constitucional de competência<sup>1</sup>. Nesse sentido, é de se ver a redação do art. 3º da Lei n. 11.457/2007, *in verbis*:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2 desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§5º Durante a vigência da isenção pela atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pela Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Tem-se, pois, que o art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei n. 11.457/2007, expressamente previu isenção em relação às contribuições destinadas a terceiros – e ao INCRA, a ela equiparada, para as entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias. O mesmo dispositivo também fez referência expressa às contribuições para o **salário-educação**.

<sup>1</sup> LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105.

Em outras palavras, malgrado não se cuide propriamente da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que as contribuições a terceiros não se constituem, essencialmente, em contribuições à seguridade social, pois que a sua classificação específica dependa da respectiva finalidade, a Lei nº 11.457/07 criou hipótese de isenção no tocante a essas contribuições, inclusive ao INCRA, a ela equiparada, para os sujeitos passivos que ostentem a imunidade insculpida no art. 195, §7º, da Constituição Federal e disciplinada no art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Nesses termos, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 9º e 6º, da Lei n 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, inclusive de forma retroativa, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se, portanto, que há, em favor das entidades beneficentes de assistência social, previsão legal de isenção de contribuições sociais, enquadrando-se nesse rol o salário-educação e as contribuições para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dessa forma, o reconhecimento da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, implica no reconhecimento do direito à isenção para as outras contribuições sociais, incluindo-se, assim, as contribuições sociais para o Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a discussão acerca do direito ou não da defendente à imunidade tributária de que trata o art. 195 da Constituição Federal é reflexa para o deslinde da controvérsia afeta ao caso dos autos, em relação ao Auto de Infração que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos (**Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE**).

Isso porque, a análise da isenção, em relação à contribuição social para o **Salário Educação** e as contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, fazem referência à observância aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 e que, inclusive, foram analisados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, uma vez que os requisitos para o gozo da imunidade estão relacionados com os requisitos estipulados nas isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, o reconhecimento do preenchimento dos requisitos da imunidade tem o condão de levar, necessariamente, ao reconhecimento do preenchimento dos requisitos da isenção. Da mesma forma, a ausência do preenchimento dos requisitos para a imunidade tributária prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, tem o condão de afastar a isenção.

Conforme explicado, isso ocorre pelo fato de o legislador, ao atender o comando previsto no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, com o objetivo de estipular os requisitos para a imunidade tributária, utilizou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que tais requisitos também foram utilizados pelo legislador ordinário para estipular as isenções da contribuição social para o **Salário Educação** e das contribuições sociais para o **SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA**, posto que mencionam, expressamente, os incisos I a V do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

### **3.2. Imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 e o entendimento do Supremo Tribunal Federal.**

Avançando na análise dos pontos relevantes para a solução da controvérsia posta, cabe destacar que a outra parte do crédito encartado no **Auto de Infração** que diz respeito às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas.

Em relação a essa parte do lançamento em epígrafe, encartada no **Auto de Infração que diz respeito à contribuição previdenciária da empresa e do empregador**, cumpre consignar que a discussão sobre a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é de extrema relevância.

Dessa forma, a fim de solucionar a controvérsia posta, passo a discorrer sobre a legislação aplicável ao período de apuração em epígrafe, qual seja, 01/01/2017 a 31/12/2018, em consonância com as alegações do sujeito passivo, levando em consideração as decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), concernentes à matéria dos autos.

Ao que se passa a analisar.

Inicialmente, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, conclusivamente, sobre a inexistência de direito adquirido a determinado tratamento tributário (ver, nesse sentido, os RMS 27.369 ED, Pleno, Relª. Minª. Cármen Lúcia, DJe de 28/11/14; RMS 27.382 ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 7/11/13; RMS 27.977, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 26/5/11; AI 830.147, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 6/4/11; e RMS 26.932, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5/2/10).

Dessa forma, não é possível falar em direito adquirido a regime jurídico-fiscal, de modo que a imunidade da contribuição previdenciária assegurada às entidades de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tem sua manutenção condicionada ao atendimento das condições impostas pela legislação superveniente.

Não há, portanto, direito adquirido a regime jurídico-tributário, ainda que a entidade tenha sido reconhecida como de caráter filantrópico na forma do Decreto-Lei nº 1.572/1977, de modo que nada impede que a legislação superveniente estabeleça novos

requisitos para o gozo da imunidade fiscal e obtenção do Certificado de Entidade beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Tem-se, portanto, que as entidades beneficentes de assistência social não são imunes ao pagamento da contribuição para a seguridade social referente à quota patronal de previdência social se não atenderem aos requisitos previstos na legislação vigente.

Não há, pois, direito adquirido relativo à imunidade tributária, de modo que é necessário o reconhecimento da observância dos requisitos legais impostos pela legislação aplicável na data do fato gerador, o que não afasta a obrigação de a entidade se adequar às novas condições impostas para a fruição da imunidade.

Mesmo as entidades que estavam resguardadas, por força do direito adquirido, da exigência de requerer à Administração Tributária o reconhecimento da isenção das contribuições sociais, para manter essa condição deveriam comprovar o atendimento aos requisitos legais para fruição do benefício, previstos na legislação de regência.

Dessa forma, as entidades que tinham direito adquirido à isenção das contribuições previdenciárias, nos ditames do Decreto-Lei nº 1.572, 1 de setembro de 1977, devem observar as disposições da legislação de regência, para continuarem a usufruir do reconhecimento da imunidade tributária.

Para além do exposto, no tocante aos requisitos para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, cumpre pontuar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no ano-calendário de 2020, concluiu o julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228 e 2621** e do **Recurso Extraordinário nº 566.622**, com reconhecida repercussão geral, tendo fixado a Tese nº 32, no sentido de que “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”.

No ano-calendário de 2021, por sua vez, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Dessa forma, com o intuito de facilitar a resolução do caso concreto, cumpre elucidar as premissas fixadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nesses julgados, acerca da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Pois bem. No **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, a Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, insurgiu-se contra a constitucionalidade da redação original do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ante o previsto no artigo 195, § 7º, da Carta Federal, em razão de o dispositivo ordinário ter estabelecido as condições legais, requeridas pelo preceito constitucional, para entidades beneficentes de assistência social

gozarem da imunidade tributária em relação às contribuições de seguridade social, em nítida ofensa ao campo reservado a Lei Complementar, segundo o artigo 146, inciso II, da Carta da República.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, colocou um ponto final no debate, assentando o entendimento, segundo o qual, aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Plenário do STF em 18/12/2019).

Em outras palavras, ficou consignado que os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

De acordo com a Suprema Corte, a lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da imunidade. A propósito, consta no voto condutor do saudoso Ministro Teori Zavascki, proferido quando do julgamento do Recurso Extraordinário, vencido naquela oportunidade, mas posteriormente ratificado pela Ministra Rosa Weber que o utilizou como base em seu voto no julgamento dos aclaratórios, a afirmação no sentido de que a regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF, limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

Sendo assim, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001, fixando, ao final, a tese no sentido de que “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” (Tema 32 da Repercussão Geral). Percebe-se, pois, que o Supremo Tribunal Federal manteve incólume o artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, tendo em vista se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades (Plenário do STF em 02/03/2017). Em outras palavras, o STF decidiu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/1991, que estabelece a obrigatoriedade de Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), eis que, tratando-se de norma meramente procedimental, pode ser objeto de lei ordinária.

No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998. Tais dispositivos “isentaram” das contribuições para a seguridade social apenas as entidades voltadas exclusivamente à assistência social beneficente (a) de pessoas carentes e (b) desde que prestada de modo gratuito; ou, no caso de serviços de saúde, (c) desde que garantida a oferta de 60% dos atendimentos ao Sistema Único de Saúde. Alternativamente, concediam às entidades sem fins lucrativos de saúde e de educação que não satisfizessem as condições anteriores, a possibilidade de desfrutar de “isenção parcial” das contribuições sociais, na proporção do valor das vagas ou atendimentos oferecidos gratuitamente a pessoas carentes.

É necessário compreender que o efeito da declaração de inconstitucionalidade, no âmbito das ADIs 2028 e 2036, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1997, na parte em que alterou a redação do inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/1991 (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), foi a restauração da redação original do art. 55, da Lei nº 8.212/91. Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, seria forma somente 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 observadas por elas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve incólume o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades. Ademais, o entendimento foi reafirmado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2028 e 2036**, de modo que a Corte Constitucional colocou um ponto final no debate, assentando o mesmo entendimento preconizado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**.

Dessa forma, as conclusões sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2028 e 2036**, abrangem as conclusões extraídas do julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, com o acréscimo da declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

No julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93 (Plenário do STF em 02/03/2017).

Também naquela oportunidade, ficou assentado o entendimento segundo o qual aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar, por sua vez, seria forma somente 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 observadas por elas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) manteve incólume o art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, por se tratar de mero procedimento a ser observado pelas entidades. Ademais, o entendimento foi reafirmado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2228 e 2621**, de modo que a Corte Constitucional colocou um ponto final no debate, assentando o mesmo entendimento preconizado no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**.

Dessa forma, as conclusões sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior, no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos das **ADIs 2228 e 2621**, abrangem as conclusões extraídas do julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, com o acréscimo da declaração de inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

No ano-calendário de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, reafirmando os precedentes das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, bem como do Recurso Extraordinário nº 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral).

Naquela oportunidade, concluído o julgamento dos segundos embargos de declaração opostos, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu 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*; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

O entendimento foi no sentido de que as exigências estabelecidas nesses dispositivos não tratariam de aspectos procedimentais, mas, sim, de condições para obtenção da certificação. Em relação ao art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, o entendimento foi no sentido de que o dispositivo afrontaria o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determinava a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no dispositivo constitucional. Foram mantidos, incólumes os artigos 1º; 13, incisos I e II, todos da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, sob o fundamento de que apenas tratam sobre a certificação das entidades beneficentes. Em relação ao § 2º, do art. 13, da Lei 12.101/09, foi reconhecida a perda de objeto, tendo em vista sua alteração pela Lei 13.043/2014, a qual não teria sido impugnada na ação, nem na inicial e nem no seu aditamento. Também foi afastada a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, incisos I, II e III, do art. 18 da Lei 12.101/09; bem

como do seu § 3º, sob o fundamento de que se limitam a ampliar a abrangência de entidades objeto da lei, não tratando de requisitos a serem observados para garantir a finalidade beneficente dos serviços por elas prestados. Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30 da Lei 12.101/09, o entendimento foi no sentido de que somente poderiam ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Como consequência, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 29, VI, da Lei 12.101/2009, por estabelecer prazo de obrigação acessória tributária (dez anos), em discordância com o disposto no CTN. Por outro lado, foi reconhecida a constitucionalidade formal do art. 29, incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII. O entendimento foi no sentido de que os incisos I e V do artigo 29 se amoldariam ao inciso I, do artigo 14, do CTN (*“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”*); e o inciso II, do artigo 29, ajustar-se-ia ao inciso II, do artigo 14, do CTN (*“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”*). E, como consequências dedutivas do inciso III, do artigo 14, do CTN (*“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”*), ter-se-iam os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Também foi afastada a inconstitucionalidade do art. 30, da Lei 12.101/2009, sob o fundamento de que seria uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente representa um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica diferente, ainda que relacionada. Foi reconhecida, ainda, a constitucionalidade do *caput*, do artigo 32, da Lei 12.101/2009, sob o argumento de 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.

Cabe destacar, ainda, que consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), importante afirmação sobre a natureza declaratória da imunidade tributária destinada às entidades beneficentes da assistência social, o qual foi feito citando o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, quando este afirma que *“a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais”*. Ademais, a natureza declaratória do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi reconhecida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da Súmula n° 612, de modo que os efeitos retroagem à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade. Nessa toada, consta no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator), ancorado em entendimento exarado pela Procuradoria-Geral da República, que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos, de modo que, o estabelecimento de termo inicial para que as entidades possam

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 192.

exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de matéria submetida à reserva de lei complementar. Assim, foi reconhecida a inconstitucionalidade formal do art. 31, da Lei nº 12.101/2009.

Consolidando o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos aclaratórios opostos nos autos do **Recurso Extraordinário 566.622/RS** e das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480**, é possível destacar as seguintes conclusões a respeito da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Lei Maior:

(i) Trata-se de verdadeira imunidade, autêntica limitação ao poder de tributar, e não “isenção”, sendo que o equívoco da redação já foi superado pelo Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, de relatoria do Ministro Moreira Alves.

(ii) A reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF está limitada à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária.

(iii) No julgamento do **Recurso Extraordinário 566.622/RS**, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13/2001. A exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) foi declarada constitucional, por se limitar a reger aspecto procedimental necessário ao atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade. O Supremo Tribunal Federal (STF), portanto, não declarou a inconstitucionalidade da exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), mas dos requisitos para sua exigência e que, por isso, devem estar previstos, necessariamente, em Lei Complementar, sendo que, quando do julgamento dessas ações, a previsão ficava por conta do art. 14, do Código Tributário Nacional (CTN), pois era o diploma normativo mais próximo e, atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

(iv) No julgamento das **ADIs 2028 e 2036**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º (“gratuitamente e em caráter exclusivo”), bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

(v) No julgamento das **ADIs 2228 e 2621**, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI, §§ 1º e 4º, § único, todos do Decreto 2.536/98, assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; 7º, § 4º, do Decreto 752/93.

(vi) No julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480**, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu 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*; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

### 3.3. Análise do caso concreto.

No caso dos autos, o presente lançamento foi consolidado em 09/009/2021, tendo o contribuinte tomado ciência em **14/09/2021** (e-fl. 122), na vigência da Lei n.º 12.101/2009, quando não mais se exigia o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais. Os fatos geradores (01/01/2017 a 31/12/2018) também ocorreram quando se encontrava em vigência a Lei n.º 12.101/2009, devendo, portanto, serem observados os requisitos estipulados por esta legislação para a fruição da benesse fiscal.

A propósito, vejamos a cronologia legislação de regência, a partir da Lei nº 8.212/91: a) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55- vigência até 09/11/2008; b) Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada); c) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009; d) Lei nº 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a constituição dos créditos previdenciários, exigia o procedimento prévio de cancelamento da “isenção”, precedido da emissão de Informação Fiscal, conforme o rito estabelecido no artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99.

No período da MP nº 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei nº 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário o procedimento prévio para a emissão do “Ato Cancelatório de Isenção”, devendo a fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da imunidade, efetuar o lançamento dos créditos tributários com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, conforme legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador, em obediência ao art. 144, do CTN.

Atualmente, a matéria é regida pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 (publicação no Diário Oficial da União em 17/12/2021), que revogou a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 e que, por sua vez, revogou o art. 55, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Vislumbro, portanto, que a fiscalização observou corretamente as disposições legais aplicáveis à hipótese dos autos, eis que o **lançamento** foi realizado na vigência da Lei nº 12.101/2009, quando não mais se exigia o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais.

Em relação ao preenchimento dos requisitos previstos na Lei n.º 12.101/2009, de observância obrigatória para a fruição da benesse fiscal, a auditoria fiscal entendeu que o sujeito passivo, sendo entidade beneficente de assistência social, descumpriu requisito material

necessário para a manutenção da isenção, estipulados na Lei nº 12.101/2009, artigo 29, ao realizar cessão de mão-de-obra onerosa e habitual de trabalhadores que são o público alvo da sua atividade assistencial (portadores de deficiência física). Assim se manifestou a Autoridade Fiscal:

[...] 18. No caso em tela, a entidade cede, ao longo de todo o período fiscalizado, de forma habitual e onerosa, mão-de-obra de empregados, a tomadores que estão declarados em GFIP, com representatividade em torno de 70% da massa salarial da empresa.

19. Tal conduta viola o requisito previsto no inciso II do artigo 14 do CTN, tendo em vista que desvia os objetivos institucionais de assistência social da entidade, já que os empregados prestam serviços em tomadores com objetos sociais diversos.

20. 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, esta fiscalização apurou e lançou os valores das contribuições previdenciárias previstas no artigo 22 da Lei 8.212, bem como das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos aplicáveis para o FPAS 515 – Sociedade Beneficente – FNDE, SEBRAE, SENAC, SESC e INCRA.

#### DA MATERIALIZAÇÃO DA HABITUALIDADE DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

21. Como pode ser observado nas Planilhas Demonstrativas do Anexo 4, a massa salarial empregada na cessão de mão-de-obra declarada em GFIP corresponde a 67,56% (2017) e 71,80% (2018) da massa salarial total dos segurados informada em GFIP, o que demonstra claramente a habitualidade na cessão de mão-de-obra:

(...)

22. Observando as Demonstrações do Resultado do Exercício 2017 e 2018 (Anexo 5) nota-se a relevância da Receita Oriunda dos contratos/convênios em relação à Receita Total, ou seja, a Receita oriunda de Atividades de Assistência Social chama a atenção pois neste caso os reais recebedores ou usufrutuários da Assistência Social foram os Tomadores da mão-de-obra ao não custear os encargos tributários/previdenciários.

(...)

23. A relação dos contratos/convênios que formalizaram as cessões de mão-de-obra com os respectivos tomadores, constam do Anexo 3.

24. Desta forma, entendemos que está demonstrado 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.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente.

A começar, pela descrição das atividades relacionadas ao convênio objeto dos autos, é possível entender que a natureza das mesmas é assistencial. Nota-se que a fiscalização não rechaçou a natureza das atividades praticadas pelo Recorrente.

Somando isso ao fato de que o Recorrente ser essencialmente uma entidade beneficente (até porque não está tendo sua isenção cancelada por falta de CEBAS ou Certificado de Utilidade Pública), conclui-se que o Recorrente realizava atividades de cunho assistencial, como preconiza o art. 29, inc. II da Lei nº 12.101/09.

O problema apontado pela fiscalização, contudo, reside no fato de que o Recorrente estaria cedendo mão de obra indevidamente, haja vista que a cessão era predominante dentro das atividades da entidade, sendo realizada, portanto, de forma habitual.

Embora seja possível entender as razões contidas no Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004, não se pode afirmar que o Recorrente estaria descumprindo o disposto no art. 29, inc. II da Lei nº 12.101/09, notadamente pelo fato de que a natureza de suas atividades é assistencial, bem como não esteja aplicando sua renda nos devidos fins.

A referida Lei não traz qualquer requisito em relação à forma como devem ser realizadas as atividades de assistência social, se cabível a cessão de mão de obra ou não, ou se deve ser realizada de forma excepcional ou com participação da minoridade dos empregados.

Não se pode afirmar também que as atividades praticadas pelo Recorrente acabam prejudicando as empresas do segmento, haja vista que os regimes jurídicos das empresas e entidades são totalmente distintos. Vale dizer que as entidades beneficentes, ao contrário das sociedades empresárias, devem seguir à risca um conjunto de regras muito mais rigoroso do que as demais sociedades, tendo, conseqüentemente, outros custos para a manutenção desse regime.

Além disso, a entidade beneficente não pode praticar atividades com fins lucrativos, o que acaba reduzindo o seu campo de atuação, fazendo com que ela se mantenha, em síntese, com doações ou com atividades de cunho social ligadas ao Poder Público, como faz o Recorrente.

Neste ponto, peço vênia para transcrever e adotar como razões de decidir, excertos do Acórdão nº 9202-010.112, da lavra da Ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, especialmente, por tratar de caso “análogo” ao ora debatido, senão vejamos:

Em acórdão de embargos de declaração, o STF sanando erro material apontado no acórdão da ADI 2.028 ratificou a tese acima, tendo o acórdão de embargos recebido a seguinte ementa:

(...)

Na ocasião a Ministra Rosa Weber, radatora do acórdão de embargos, fez um digressão acerca de todas as ações julgadas em conjunto com a mesma temática, explicitando quais os dispositivos tiveram a constitucionalidade analisada por aquela Corte, vejamos:

(...)

Assim, da análise conjunta dos dispositivos concluiu o Supremo Tribunal Federal que a “lei ordinária não pode, a pretexto de interferir com o funcionamento e estrutura das entidades beneficentes, impor uma limitação material ao gozo da

imunidade. Equacionou, ainda, a compreensão de que a lei ordinária pode normatizar “requisitos subjetivos associados à estrutura e funcionamento da entidade beneficente”, desde que isso não se traduza em “interferência com o espectro objetivo das imunidades”, esta sim, matéria reservada à lei complementar”.

É fato que as citadas ações não se manifestaram sobre o mesmo conteúdo do objeto do presente recurso – cessão de mão de obra - e nem declararam a inconstitucionalidade do art. 55, inciso III da Lei nº 8.212/91, a inconstitucionalidade no caso específico foi declarada em relação ao art. 1º da Lei nº 9.732/98, assim sua abrangência não inviabiliza o lançamento ora enfrentado. Entretanto, embora não seja motivo suficiente para o cancelamento da imputação fiscal, fato é que a diretriz fixada pelo Supremo Tribunal Federal deve ser aplicada ao caso concreto e para tanto devemos verificar se há lei complementar limitando a aplicação do art. 195, §7º da Constituição Federal em razão da realização da cessão de mão de obra por entidade intitulada de assistência social, ou mesmo se tal situação representa conduta que viola aspecto procedimental para o exercício do direito constitucional.

No que tange a necessidade de edição de lei complementar para limitar o direito à imunidade, a jurisprudência deixa claro que a única norma hoje em vigor seria o art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN o qual dispõe:

(...)

No mais não nos parecer decorrer das normas do art. 14 do CTN a vedação quanto a cessão de mão de obra ou mesmo de realização de qualquer atividade remunerada por parte da entidade de assistência social.

Os juristas Ives Granda da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues De Souza, em parecer antigo – mas atual – intitulado “Imunidade de contribuições. Art. 195, §7º da CF. Fundação Privada. Entidade beneficente de assistência social nas áreas da saúde e educação. Atividade de cessão de mão-de-obra e prestação de serviços desenvolvida como meio de gerar recursos para manutenção e incremento dos fins institucionais. Não descaracterização de sua natureza assistencial. Art. 150, §4º da CF e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Inconstitucionalidade formal e material do parecer CJ nº 3.272”, publicado na Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTS (Belo Horizonte, ano 2, jan/jun. 2008), bem nos ensina acerca das características de uma entidade sem fins lucrativos e quais são os seus propósitos de existência:

(...)

De fato não há como equiparar uma pessoa jurídica sem fins lucrativos com uma empresa cujo objetivo é o incremento patrimonial. As entidade de assistência social devem aplicar todo o seu superávit na prestação de serviços que atendam ao propósito para o qual foi criada, e para realização dessa condição não há na

legislação qualquer vedação à remuneração, ainda que como contraprestação por serviços ofertados aos particulares.

Também os tribunais, sob outro viés, já enfrentaram essa temática. Por vezes já se manifestaram que as entidades imunes não perdem essa natureza no caso de receitas advindas da exploração do seu patrimônio ou de serviços, ou mesmo quando o bem não é utilizado diretamente pela entidade. É o caso dos “templos de qualquer natureza” quando exploram a atividade estacionamento concorrendo com a iniciativa privada ou mesmo quando obtém receita da locação de espaços, exige-se apenas que o fruto dessa exploração econômica seja integralmente aplicado “na manutenção dos seus objetivos institucionais”, nestas condições é mantida a não cobrança dos impostos.

Vejamos algumas decisões:

Súmula 724 – STF

Enunciado

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

RE 308449 / DF - DISTRITO FEDERAL

Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE

Julgamento: 27/08/2002

EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes.

RE 144900 / SP - SÃO PAULO

Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO

Julgamento: 22/04/1997

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.

RE 391707 AgR / MG - MINAS GERAIS

Relator(a): Min. EROS GRAU

Julgamento: 31/05/2005

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINARIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. IMUNIDADE. Entidade de ensino e de assistência social sem fins lucrativos. Impostos. Imunidade tributária que abrange o patrimônio e a renda, ainda que advinda de seus bens dados em locação, porque destinada ao cumprimento da finalidade da instituição. Precedente do Tribunal do Pleno. Agravo regimental não provido.

Não estamos entrando no mérito da discussão sobre a adequação dos propósitos da imunidade e a interpretação dada pelos tribunais, o objetivo é esclarecer que o relevante para caracterização da entidade como sem fins lucrativos sempre foi o atendimento dos preceitos do art. 14 do Código Tribunal Nacional e o qual exige, entre outros, apenas que os valores recebidos pela entidade sejam integralmente aplicados ao cumprimento da sua finalidade. Até o momento não há no Código Tributário Nacional ou em outra lei complementar qualquer impedimento para realização da cessão de mão de obra por entidades beneficentes.

Neste sentido inclusive, esta Colenda Turma já analisou a matéria e chegou na mesma conclusão, conforme observa-se do Acórdão nº 2401-010.349, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

Ademais, não nos parece decorrer das normas do art. 14 do CTN a vedação quanto a cessão de mão de obra ou mesmo de realização de qualquer atividade remunerada por parte da entidade de assistência social.

Ante o exposto, tendo em vista que não prospera a motivação adotada pela fiscalização, inexistindo nos autos elementos indicativos por parte da fiscalização que demonstrem efetivo descumprimento dos requisitos previstos na legislação de regência, bem como a existência, nos autos, do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, não há como prosperar a acusação fiscal lastreada no **presente Auto de Infração, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (parte patronal).**

**Como consequência**, no que diz respeito às contribuições devidas a outras entidades e fundos, deve ser afastada a exigência, integralmente, eis que, embora a imunidade não atinja as contribuições devidas a terceiros, o art. 3, §§ 5º e 6º, da Lei nº 11.457/07 assegura o direito das entidades que atendem os requisitos previstos para a imunidade à isenção quanto às contribuições devidas a terceiros, fazendo referência à vigência da isenção pelo atendimento dos requisitos cumulativos constantes dos incisos I a V do *caput* do art. 55, da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, entendo que o presente lançamento tributário deve ser declarado improcedente, sendo desnecessário tecer maiores considerações sobre os demais argumentos ventilados na peça recursal.

#### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a improcedência do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Em relação à preliminar, acompanho o relator (Lei nº 12.101, de 2009, art. 32, *caput* e §2º). No mérito, não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente.

Invocando o Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência Social por meio de despacho, a fiscalização imputa que, no caso concreto, a cessão de mão de obra extrapola ao caráter acidental e que a dimensão da atividade habitual e onerosa da cessão de mão de obra, evidencia indevida transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracterizando-se o desvio de finalidade em afronta ao inciso II do art. 14 do

CTN e ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, sendo irrelevante dispor a entidade de CEBAS.

Para respaldar a imputação em questão, a fiscalização demonstra a cessão de mão de obra em caráter habitual e oneroso e a representar a massa salarial empregada na cessão de mão de obra declarada em GFIP corresponde a 67,56% (2017) e 71,80% (2018) da massa salarial total dos segurados informada em GFIP (ver Anexo 4 e tabelas constantes do item 21 do Relatório Fiscal), bem como a relevância da receita oriunda dos contratos/convênios em questão em relação à receita total, a revelar que os reais usufrutuários do benefício fiscal foram os tomadores da mão de obra ao não custear os encargos tributários/previdenciários (ver Anexos 3 e 5 e tabelas do item 22 do Relatório Fiscal).

A recorrente não nega os fatos, centrando o inconformismo na alegação de observância de requisitos não imputados como descumpridos pela fiscalização e, nas objeções a atacar especificamente a caracterização do desvio de finalidade caracterizado pelos termos em que operada a cessão de mão de obra, suscita questões de direito.

As questões de direito em tela não são novas e já foram enfrentadas anteriormente pelo presente colegiado.

A tratar sobre a cessão de mão de obra, cabe lembrar o decidido no Acórdão nº 2401-010.977<sup>3</sup>, de 4 de abril de 2023, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

(...)

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

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

No mesmo sentido, mas a tratar também da cessão de mão de obra mediante contratação indireta de aprendiz, temos meu voto condutor no Acórdão nº 2401-011.404, de 3 de outubro de 2023, e que aqui adoto como razões de decidir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

<sup>3</sup> No mesmo sentido e a invocar dentre seus precedentes o Acórdão nº 2401-010.977, temos o Acórdão nº 2202-011.097, de 7 de novembro de 2024.

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.

(...) Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator

(...)

Imunidade. A fiscalização reconhece que a entidade possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), renovado por meio da Portaria nº 77, de 24 de abril de 2017, publicada no DOU de 28/04/2019, para o período de 03/04/2016 a 02/04/2019. Contudo, considera que a recorrente fez cessão de mão-de-obra a violar o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (CTN, art. 14, II, do CTN; e Lei nº 12.101, de 2009, art. 29, II), quanto à própria definição de atividade assistencial para fins de obtenção da imunidade por manter mais de 90% de sua massa salarial de empregados cedidos em contratos com tomadores de objetos sociais diversos (Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04).

Portanto, o lançamento fiscal considera que a mão-de-obra da entidade consubstancia-se em recurso que, ao ser cedido com habitualidade e a representar 91% da massa salarial da entidade, enseja a caracterização do desvio de finalidade pela indevida transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, restando violados os arts. 29, II, Lei nº 12.101, de 2009, e 14, II, do CTN, na linha do explicitado nos invocados itens 35, 36, 39, 40 e 41 do Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04.

Impugnação e recurso negam haver indevida transferência do benefício fiscal, pois, no seu entender, a própria natureza da aprendizagem demanda a alocação de jovens aprendizes nas empresas parceiras enquanto atividade prática do programa de aprendizagem, o que descaracterizaria uma simples cessão de mão-de-obra.

A decisão recorrida (e-fls. 475/492) manteve o lançamento ponderando que a Lei nº 12.101, de 2009, determina que uma entidade sem fins lucrativos pode oferecer curso de aprendizagem e será vista como de assistência social por isso, mas a legislação não afirmaria o mesmo em relação à contratação pela entidade do aprendiz a ser cedido para empresas, considerando correta a invocação do Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04, qualificado como vinculante por força do inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457, de 2007. Além disso, a decisão invoca o Parecer do Ministério da Cidadania - Secretaria Especial do Desenvolvimento Social (fls.

198/199), de suporte à renovação do CEBAS (período de 03/04/2019 a 02/04/2022), em que a atividade relacionada com o estágio do aprendiz não teria sido considerada como de assistência social, transcrevo (e-fls. 481): (...)

Nas razões recursais, a recorrente reitera que o lançamento não observou os conceitos relativos à aprendizagem profissional (CLT, arts. 428, caput e § 4º, 430 e 431, II, a e §2º; Decreto nº 9.579, de 2018, art. 44; e Portaria 671/2021 do Ministério do Trabalho e Previdência, art. 338), ou seja, de o contrato especial de aprendizagem profissional contemplar atividades teóricas, básicas e específicas, e atividades práticas, a significar que a contratação indireta do aprendiz, nos termos do §2º do art. 57 do Decreto 9.579/2018, não retiraria do programa o caráter socioassistencial, dispondo a própria Lei que as entidades de aprendizagem são consideradas de assistência social (Lei nº 12.101, de 2009, art. 18, caput, §§ 1º e 2º e inciso II), sendo a questão esclarecida com detalhes nos itens 7, 8 e 9 da Nota Técnica nº 02/2017/DRSP/SNAS/MDS, a balizar a concessão do CEBAS. Assim, no seu entender, a contratação indireta de aprendiz pelas empresas cumpridoras de cota de aprendizagem, via contrato de trabalho do aprendiz com a entidade de formação teórica, não se confundiria com uma simples cessão de mão-de-obra, não sendo modalidade de terceirização por haver curso de aprendizagem e acompanhamento psicossocial e psicopedagógico do aprendiz e por ser toda a contratação do aprendiz regulada pela legislação (CLT, art. 428 e seguintes; Decreto 9.579/18, Portaria MTE 723/2012; e IN SIT 146/2018), havendo equiparação com a cessão de mão de obra apenas para fins de preenchimento dos códigos e campos da GFIP por não ser empresa de cessão remunerada de mão-de-obra para terceiros, mas entidade cuja finalidade institucional abrange a alocação de jovens aprendizes nas empresas parceiras enquanto atividade prática do programa de aprendizagem (Estatuto da Instituição, Lei Complementar 187, de 2021, do art. 29, II; e da Nota Técnica nº 02/2017/DRSP/SNAS/MDS), não sendo possível reduzir o caráter assistencial apenas à capacitação na entidade.

Em recente julgado, vencido apenas o relator, conselheiro Rayd Santana Ferreira, o colegiado admitiu que a cessão de mão-de-obra pode representar desvio de finalidade e afronta às normas veiculadas no inciso II do artigo 14 do CTN e inciso II do artigo 29 da Lei nº. 12.101, de 2009, como evidencia a ementa da decisão em questão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

(...)

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

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

Acórdão nº 2401-010.977, de 4 de abril de 2023.

Naquele julgamento, contudo, o caso concreto não envolvia o contrato de trabalho de aprendizagem. No que toca a contratação indireta de aprendiz, detecto as seguintes decisões:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

Acórdão nº 2201-009.255, de 4 de outubro de 2021, por unanimidade de votos

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

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

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

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

(...) **Voto** (...)

## II. MÉRITO II.

### 1. Da imunidade

#### (...) Da Cessão de Mão De Obra

No presente caso, observa-se que a principal razão que levou a desconsideração da entidade foi relacionada à ocorrência de cessão de mão de obra. Isto porque, com base no Parecer nº 3.272/2004 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social (dotado de força vinculante), a fiscalização ponderou que somente poderão realizar cessão de mão-de-obra sem que ocorra a suspensão/perda da isenção, as entidades que atendam a dois critérios: caráter acidental da cessão onerosa de mão-de-obra e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente. (...)

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

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

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

Acórdão nº 2201-009.795, de 8 de novembro de 2022, por unanimidade de votos

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.

Acórdão nº 2301-010.555, de 13 de junho de 2023, por unanimidade de votos  
As duas primeiras decisões (2201-009.255 e 2201-009.795), no mesmo sentido do entendimento adotado no presente lançamento e na decisão recorrida, alinharam-se aos fundamentos **subsistentes**<sup>4</sup> do Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04, da Solução de Consulta Cosit nº 144, de 28 de março de 2019, e da Solução de Consulta Interna Cosit nº 10, de 6 de julho de 2015, atos assim ementados:

#### **Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04**

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

#### **Solução de Consulta Interna nº 10 – Cosit, de 6 de julho de 2015**

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.

<sup>4</sup> Por subsistentes, refiro-me aos fundamentos que restam válidos, uma vez extirpados os argumentos a serem tidos por prejudicados pelas decisões vinculantes do Supremo Tribunal Federal a reconhecer a inconstitucionalidade de parte dos dispositivos legais invocados.

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.

**Solução de Consulta nº 144 – Cosit, de 28 de março de 2019**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PROGRAMA DE APRENDIZAGEM. FORMAÇÃO TÉCNICO-PROFISSIONAL 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.

Para uma melhor compreensão da fundamentação em tela, apresento os seguintes excertos dos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 144, de 2019:

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.

2.1. Note-se que o Decreto nº 5.598/2005 foi revogado pelo Decreto nº 9.579, de 22 de novembro de 2018 (DOU de 23/11/2018), o qual, no entanto, manteve em seus arts. 50 e 57 praticamente a mesma regulamentação dos citados arts. 8º e 15 do decreto revogado.

3. (...)

5. Dessa forma, a análise a ser realizada, no presente processo de consulta, partirá do pressuposto de que a consulente é alcançada pela imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, uma vez que em sua petição ela afirma ser. Isso, porém não implica reconhecimento, ratificação ou confirmação, de qualquer gênero, da condição da consulente como entidade imune, uma vez que a tarefa de verificação e de atendimento aos requisitos legais, no caso concreto, cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos fatos ocorridos e dos atos normativos que regem a matéria.

6. Quanto ao mérito da consulta, conforme inciso II e §1º do art. 430 da CLT, se entidades de aprendizagem não tiverem vaga, a empresa que contrata o aprendiz pode matriculá-lo em cursos de aprendizagem oferecidos por entidades sem fins lucrativos. Em seguida, o art. 431 da CLT institui que a empresa pode contratar o aprendiz diretamente ou por meio da entidade sem fins lucrativos a que se refere o inciso II do art.430.

*Art. 430. Na hipótese de os Serviços Nacionais de Aprendizagem não oferecerem cursos ou vagas suficientes para atender à demanda dos estabelecimentos, esta poderá ser suprida por outras entidades qualificadas em formação técnico-profissional metódica, a saber:*

*(...)*

*II - entidades sem fins lucrativos, que tenham por objetivo a assistência ao adolescente e à educação profissional, registradas no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente.*

*Art. 431. A contratação do aprendiz poderá ser efetivada pela empresa onde se realizará a aprendizagem ou pelas entidades mencionadas nos incisos II e III do art. 430, caso em que não gera vínculo de emprego com a empresa tomadora dos serviços.*

7. Vê-se que há algumas etapas envolvidas no processo de aprendizagem: 1) a realização do curso em sua vertente teórica (que pode ser oferecido por entidade sem fins lucrativos); 2) a experiência prática da formação técnico-profissional metódica a que está submetido (obrigação da empresa que recebe o aprendiz); e 3) a contratação do aprendiz (que pode se dar diretamente pela empresa ou por intermédio da entidade sem fins lucrativos).

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 capítte no § lo, também são consideradas entidades de assistência social: (...)*

*II- as de que trata o inciso lido art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº5.452, de lode 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 nº8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 5.069, 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 anotará, no espaço destinado às anotações gerais, a informação de que o contrato de trabalho específico decorrerá de contrato firmado com determinado estabelecimento para fins do cumprimento de sua cota de aprendizagem;*

11. Outra não deveria ser a interpretação, eis que, de fato, a atividade de assistência social envolvida na situação é a de integração do aprendiz ao mercado de trabalho, o que se promove por meio de sua capacitação e contratação. Se inclusive a contratação já ocorre no âmbito da própria entidade sem fins lucrativos (eis que ela assina sua carteira de trabalho e apenas cede sua força de trabalho à empresa tomadora), toda a integração já se exauriu ali, sem que possa ser visualizada na cessão do aprendiz à empresa que receberá seu trabalho. Entendido de fôra 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).

12. Segundo afirmação da consulente tomada como pressuposto nesta solução de consulta, o caso em pauta é de entidade que detém CEBAS e goza de imunidade e vem a empregar e posteriormente ceder mão-de-obra para empresas interessadas no trabalho de aprendizes. Apesar de não se discutir nesta consulta se há ou não a caracterização do instituto previdenciário da cessão de mão-de-obra (certo que não há elementos suficientes no documento inicial para qualquer conclusão a respeito), deve-se aplicar a lógica empregada na Solução de Consulta Interna nº 10/2015, eis que as premissas são as mesmas. Independentemente de haver cessão de mão de obra ou não, o fato é que a intermediação promove uma indevida extensão da imunidade a pessoa que não lhe faz jus, abrindo um precedente, sem amparo legal. Transcrevem-se alguns trechos da SCI:

(...)

*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.*

*8. A seguir, é necessário conhecer o conteúdo do Parecer, para o que se colacionam seus principais trechos:*

*'PARECER/CJ N° 3.272 - DOU DE 21/07/2004 (...)*

*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 rima 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, (grifos da SCI nº 10/2015)

(...)

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.

(...)

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 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.

42. O primeiro critério está em verificar se a entidade realiza contratações com o objetivo precípuo 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. (grifos nossos)*

(...)

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 accidental 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.

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.

Por outro lado, a decisão veiculada no Acórdão nº 2301-010.555, de 13 de junho de 2023, considera que o entendimento esposado pela fiscalização restou superado pelo surgimento da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, transcrevo do voto do relator:

Como bem delimitou a decisão de piso, a questão é se entidade beneficente em gozo de isenção/imunidade, que trata o art. 55 da Lei nº 8212, de 1991, poderia ter realizado, sem perda do benefício, atividade de contratação de empregados (menor aprendiz) e tê-los cedidos a entidades que mantinha convênio (que não eram beneficiados com isenção/imunidade) (...)

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

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

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

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

*III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita*

Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003(Estatuto do Idoso), as entidades beneficentes poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de

*participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.*

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

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

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

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

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

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

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

**A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal não se estende ao salário do aprendiz reembolsado por terceiro tomador de seu serviço.** Não faz jus à imunidade tributária e entidade que realiza cessão de mão de obra para terceiros em caráter não acidental. (Acórdão nº 2201- 2ª Sessão de Julgamento – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária – 04/10/2021) Grifou-se

O referido Acórdão destaca que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil se manifestou sobre o tema em uma ótica diferente da descaracterização da assistência social em razão da cessão de mão de obra, quando aponta a Solução de Consulta COSIT nº 144, de 28 de março de 2019. Nela o argumento é

que a imunidade só se aplicara as fases da formação teórica e a experiência prática de formação técnico-profissional. A contratação do aprendiz por terceiros, última etapa desse processo, não estaria abrangida pela imunidade, uma vez que o beneficiário direto seria o tomador de serviços e não o público alvo da assistência social, em um injustificado privilégio tributário.

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

A explicitação do art. 30 claramente não concorda com o argumento que a receita auferida pela disponibilização de mão-de-obra deveria ser tributada posto constituir uma utilização injustificada de privilégio tributário. Optou o legislador por aceitar que, ainda que o tomador não seja beneficiário da isenção, poderia utilizar-se dela de forma indireta. Resta a questão se a redação do art. 30 da LC 187, de 2021 é uma regra que foi criada a partir de sua publicação, portanto só aplicável a fatos geradores a partir de 2022, ou tornou expresso o que estava oculto na finalidade da lei, retroagindo no tempo. Considerando que houve a mudança no entendimento da situação desde o lançamento do crédito tributário até a prolação da Solução de Consulta COSIT nº 144, de 2019, mas que a publicação dos textos legais anteriores se manteve omissa sobre o tema, o mais factível é que o artigo 30 da LC nº 187 só tornou expresso o entendimento com fim de acabar com as discussões sobre a questão. Assim, os requisitos para verificação se o contribuinte fazia jus a imunidade tributária teriam que ser aferidos com critérios impostos pela legislação a época do fato gerador, contudo, a explicitação de conceitos que até então eram silentes na lei, podem ser feitas com base na legislação atual. Tendo em vista que o preenchimento dos demais requisitos não foi objeto do auto de infração, se restringindo a natureza da receita auferida nos convênios de cessão de mão-de-obra, conclui-se que tais valores estavam sim abrangidas pela isenção/imunidade.

Como, no caso concreto, não estamos a tratar de fatos geradores ocorridos sob a égide do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, mas de período regido pela Lei nº 12.101, de 2009, antes de ponderar sobre o entendimento veiculado no Acórdão nº 2301-010.555, de 13 de junho de 2023, transcrevo os dispositivos pertinentes da Lei nº 12.101, de 2009, e da Lei Complementar nº 187, de 2021, para possibilitar sua confrontação:

Lei nº 12.101, de 2009

#### CAPÍTULO I

#### DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

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.

(...)

## CAPÍTULO II

### DA CERTIFICAÇÃO

(...)

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) (Inconstitucional – ADI nº 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)

(...)

## CAPÍTULO IV

### DA ISENÇÃO

#### Seção I

##### Dos Requisitos

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

(...)

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

(...)

#### Seção II

##### Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção

(...)

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.

(...)

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

Lei Complementar nº 187, de 2021

## CAPÍTULO I

### DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 2º Entidade beneficente, para os fins de cumprimento desta Lei Complementar, é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, assim certificada na forma desta Lei Complementar.

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

(...)

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

(...)

## CAPÍTULO II

### DOS REQUISITOS PARA A CERTIFICAÇÃO DA ENTIDADE BENEFICENTE

#### Seção I

##### Disposições Preliminares

Art. 6º A certificação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento a que se refere o art. 34 desta Lei Complementar, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, sem prejuízo do disposto no art. 3º desta Lei.

(...)

#### Seção IV

##### Da Assistência Social

### Subseção I

#### Das Entidades de Assistência Social em Geral

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

### CAPÍTULO III

#### DO PROCESSO DE CERTIFICAÇÃO

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.

§ 1º Verificada a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, são competentes para representar, motivadamente, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

(...)

II - a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;

(...)

§ 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.

§ 3º A representação será dirigida à autoridade executiva federal responsável pela área de atuação da entidade e deverá conter a qualificação do representante, a descrição dos fatos a serem apurados, a documentação pertinente e as demais informações relevantes para o esclarecimento do seu objeto.

§ 4º Recebida representação motivada que indique a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, ou constatada de ofício pela administração pública, será iniciado processo administrativo, observado o disposto em regulamento.

§ 5º A certificação da entidade permanece válida até a data da decisão administrativa definitiva sobre o cancelamento da certificação da entidade beneficente.

§ 6º Finalizado o processo administrativo de que trata o § 4º deste artigo e cancelada a certificação, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil será comunicada para que lavre o respectivo auto de infração ou dê continuidade ao processo administrativo fiscal a que se refere o § 2º deste artigo, e os efeitos do cancelamento da imunidade tributária retroagirão à data em que houver sido praticada a irregularidade pela entidade.

Nesse contexto, considero que o art. 30 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, não veicula norma expressamente interpretativa da legislação pretérita, mas regra jurídica que não existia na revogada Lei nº 12.101, de 2009, para se admitir o desenvolvimento de atividade que gere recursos, inclusive com cessão de mão-de-obra, desde que instrumentalizada de modo a contribuir com as finalidades previstas no art. 2º da Lei Complementar nº 187, de 2021, e desde que a atividade seja registrada de forma segregada na contabilidade e destacada em Notas Explicativas, nas quais, por prudência, cabe a ressalva de que não se promoveu uma indevida extensão da imunidade para os tomadores dos serviços dos aprendizes em razão de o lucro obtido ter sido superior ao valor das contribuições não imunes de uma contratação direta de aprendiz pela empresa tomadora dos serviços.

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

Destarte, no caso concreto, impõe-se a prevalência do entendimento veiculado na Solução de Consulta Cosit nº 144, de 2019, nos termos acima explicitados, bem como do entendimento veiculado nos Acórdãos nº 2201-009.255 e nº 2201-009.795, não merecendo reforma a decisão recorrida.

Quanto às objeções da recorrente, cabe ainda destacar que a decisão de primeira instância não desconsiderou os conceitos relativos à aprendizagem profissional, eis que a própria dicção do art. 431 da CLT revela haver cessão/intermediação de mão-de-obra ao qualificar como tomadora de serviços a empresa que se vale de aprendiz por meio da entidade mencionada no inciso II do art. 430 da CLT. Além

disso, os itens 7, 8 e 9 da Nota Técnica nº 02/2017/DRSP/SNAS/MDS não têm o condão de afastar tal constatação, inexistindo mera equiparação para fins de informação em GFIP.

Acrescente-se que o trabalho de apoio mencionado na art. 37, parágrafo único, VII, da Lei nº 13.146, de 2015, não se confunde com cessão de mão de obra em desvio de finalidade, nem mesmo via contrato indireto de aprendizagem, e que a invocada previsão normativa para dispensa da retenção de 11% (IN RFB nº 971, de 2009, art. 149, III) é compatível com o exercício da atividade em caráter acidental e em dimensão incapaz de gerar desvio de finalidade.

Por conseguinte, havendo elementos para se formar convicção de que a cessão de mão de obra nos termos em que realizada no caso concreto ensejou desvio de finalidade em violação ao disposto no art. 14, II, da Lei nº 5.172, de 1966, recepcionado como lei materialmente complementar pela Constituição de 1988, e no art. 29, II, da Lei nº 12.101, de 2009, este respaldado justamente no art. 14, II, do CTN, e não tendo nenhuma das alegações levantadas nas razões recursais o condão de afastar tal constatação, não merece reforma a decisão recorrida.

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro