



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722713/2021-51
ACÓRDÃO	2201-011.998 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DA JUVENTUDE - ASSEJ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

A imunidade especial estabelecida na Constituição é condicionada ao atendimento cumulativo dos requisitos estabelecidos em Lei.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO DE OBRA EM CARÁTER HABITUAL. TRABALHADORES CEDIDOS EM NÚMERO SIGNIFICATIVO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. DESVIO DE FINALIDADE. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO AOS TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE PREVISTO NO ARTIGO 4º DA LEI Nº 6.950 DE 1981. INAPLICABILIDADE.

O artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

TAXA SELIC. JUROS DE MORA. APLICAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas e Thiago Álvares Feital, que deram provimento integral ao recurso. Os Conselheiros Weber Allak da Silva e Thiago Álvares Feital manifestaram intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 4 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 3.527/3.567 e págs. PDF 1.447/1.487 da parte 2) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 14ª da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (fls. 3.457/3.488 e págs. PDF 1.377/1.408 da parte 2), que julgou a impugnação improcedente e manteve os créditos tributários formalizados nos autos de infrações abaixo relacionados, lavrados em 07/12/2021, referente ao período de 01/01/2018 a 31/12/2019, cujos fatos geradores foram apurados de acordo a remuneração declarada em GFIP, tendo em vista entendimento emanado no Parecer/CJ nº 3.272/04 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, aprovado pelo Ministro da Previdência Social e publicado no DOU de 21/07/2004, dotado de força vinculante para os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas, consoante o artigo 42 da Lei Complementar nº 73/93, que tratou da isenção de contribuições previdenciárias das entidades que fazem cessão de mão-de-obra, no sentido de que “a entidade que faz cessão de mão-de-obra viola tanto o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (previsto no inciso II do artigo 14 do CTN), quanto à própria definição de atividade assistencial para fins de obtenção da imunidade”. Os autos de infrações encontram-se acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 38/48):

- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR, no montante de R\$ 10.656.444,48, já incluídos juros de mora (calculados até 12/2021) e multa proporcional (passível de redução), referente divergências de contribuição da empresa sobre bases declaradas de empregado

- descaracterização de entidades isentas, correspondente à contribuição patronal e à contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILTAT) - (fls. 02/13) e
- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (SENAC, SESC, INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO E SEBRAE/APEX/ABDI), no montante de R\$ 2.809.424,24, já incluídos juros de mora (calculados até 12/2021) e multa proporcional (fls. 14/35).

Do Lançamento

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 3.459/3.462 e págs. PDF 1.379/1.382 da parte 2):

1. O presente processo administrativo corresponde a lançamento de ofício contra a empresa em epígrafe, consolidado em 07/12/2021, em virtude do descumprimento das seguintes obrigações tributárias:

- obrigação principal (código de receita 2141), referente às contribuições devidas pela empresa, previstas no art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, totalizando o montante de R\$ 9.687.677,24 (nove milhões seiscentos e setenta e sete mil e seiscentos e setenta e sete reais e vinte e quatro centavos), incluídos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2018 a 31/12/2019;
- obrigação principal (código de receita 2158), referente à contribuição GILRAT, prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 968.767,24 (novecentos e sessenta e oito mil setecentos e sessenta e sete reais e vinte e quatro centavos), incluídos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2018 a 31/12/2019;
- obrigação principal (código de receita 2164), referente à contribuição devida ao FNDE - Salário Educação, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 1.210.959,22 (um milhão duzentos e dez mil novecentos e cinquenta e nove reais e vinte e dois centavos), incluídos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2018 a 31/12/2019;
- obrigação principal (código de receita 2249), referente à contribuição devida ao INCRA, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 96.876,34 (noventa e seis mil oitocentos e setenta e seis reais e trinta e quatro centavos), incluídos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2018 a 31/12/2019;
- obrigação principal (código de receita 2346), referente à contribuição devida ao SENAC, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 484.383,40 (quatrocentos e oitenta e quatro mil trezentos e oitenta e três reais e quarenta centavos), incluídos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2018 a 31/12/2019;

- obrigação principal (código de receita 2352), referente à contribuição devida ao SESC, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 726.575,37 (setecentos e vinte e seis mil quinhentos e setenta e cinco reais e trinta e sete centavos), incluídos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2018 a 31/12/2019;

- obrigação principal (código de receita 2369), referente à contribuição devida ao SEBRAE, incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, totalizando o montante de R\$ 290.629,91 (duzentos e noventa mil seiscentos e vinte e nove reais e noventa e um centavos), incluídos a multa e os juros, abrangendo o período 01/01/2018 a 31/12/2019.

1.1. No Relatório Fiscal (fls. 38/48) é informado que a autuada, no período do lançamento (01/01/2018 a 31/12/2019), em virtude do descumprimento de requisito previsto na legislação específica (Lei nº 12.101/2009 e CTN) que disciplina a matéria, teve suspenso o seu direito à isenção prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

1.2. A autoridade fiscal responsável pelo lançamento informa que a autuada tem como atividade principal a cessão onerosa de mão-de-obra a terceiros e, a Nota nº 52/2014 - RFB/Copes/Coeaf/Dilit, que balizada no Parecer/CJ nº 3.272/04 do Ministério da Previdência Social (dotado de força vinculante), estabelece que as entidades portadoras da certificação de entidade beneficente de assistência social não podem ceder mão-de-obra em caráter oneroso e habitual, sob pena de descumprimento do requisito previsto no inciso II do artigo 14 do CTN e no inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/09, para o gozo da imunidade/isenção. Segue abaixo trecho do Relatório Fiscal, onde o assunto é abordado:

(...)

1.3. Portanto, conforme relatado pela autoridade fiscal, o motivo impeditivo da isenção/imunidade seria a cessão onerosa de mão-de-obra. Assim, nos termos da legislação vigente, foi efetuado o lançamento do crédito tributário/previdenciário, tendo em vista que, no período de 01/01/2018 a 31/12/2019, a autuada informa em GFIP o código FPAS 639, declarando-se indevidamente isenta do pagamento das contribuições previdenciárias, já que não cumpre o requisito previsto no art. 29, inciso II, da Lei nº 12.101/99 e no art. 14, inciso II, do CTN, tendo em vista o desvio da finalidade assistencial em virtude da cessão onerosa de mão-de-obra.

1.4. A base de cálculo para a apuração dos valores lançados corresponde às remunerações pagas aos segurados empregados, informadas nas GFIP's do período (01/01/2018 a 31/12/2019), incluindo o 13º terceiro-salário.

1.5. Foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre as contribuições exigidas, nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, acrescentado pela MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

(...)

Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada dos lançamentos em 13/12/2021 (AR de fl. 3.349 e pág. PDF 1.269 da parte 2) e apresentou impugnação em 06/01/2022 (fls. 3.356/3.391 e págs. PDF 1.276/1.311 da parte 2), acompanhada de documentos (fls. 3.392/3.435 e págs. PDF 1.312/1.355 da parte 2), com os argumentos abaixo reproduzidos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 3.462/3.467 e págs. PDF 1.382/1.387 da parte 2):

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

2. Devidamente intimada em 13/12/2021 (fl. 3.349), a empresa autuada, em 06/01/2022 (fl. 3.353), impugnou o lançamento por meio do instrumento de fls. 3.356/3.391, onde após fazer um relato dos fatos relativos à autuação e sustentar a tempestividade da impugnação, traz os argumentos a seguir expostos.

2.1. A autuada enumera as atividades que desenvolve, elencadas em seu Estatuto Social, e alega que cumpre fielmente seus objetivos sociais junto aos jovens, e aos demais colaboradores, especialmente estagiários e aprendizes, com a disponibilização de oportunidades de educação dirigida, trabalho bem orientado, com preparo dirigido para o trabalho, e fornecendo auxiliares em classes com educação de portadores de deficiência, o que está em consonância com seus objetivos sociais, entre outros.

2.2. Acrescenta que também atua na promoção da habilitação e a reabilitação das pessoas com deficiência e apoio a suas famílias junto às escolas, priorizando ações de conscientização de direitos como processo facilitador de inclusão familiar, social e comunitária, por meio da implantação de programas a ações que visem o enfrentamento social, autonomia e acesso a direitos, objetivos estes que estão em plena consonância com o disposto no artigo 29 da Lei Complementar nº 187 de 16 de dezembro de 2021.

2.3. Enfatiza que todo o entendimento em relação à cessão de mão-de-obra, no qual se baseia a autuação, não tem amparo na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e em leis ordinárias, sendo fundamentado apenas no Parecer CJ nº 3.272/04, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, que entendia que as entidades que fizessem cessão de mão-de-obra infringiam o inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/91, dispositivo legal que se encontra revogado pela Lei 12.101/2009, de modo que não há como subsistir tal entendimento. Acrescenta que se não houvesse a cessão de mão-de-obra, seus objetivos sociais seriam inócuos.

2.4. Sustenta que nos termos do § 7º do artigo 195, da CF, as entidades beneficentes de assistência social serão "imunes" da contribuição para a seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei, sendo que a ausência de precisão do constituinte levou ao Poder Judiciário uma

discussão inicial, qual seja: a necessidade, ou não, das as exigências para o gozo de tal benefício fiscal, serem fixadas por meio de lei complementar, tendo em vista o disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, que restringe à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

2.5. Salienta que o Código Tributário Nacional, norma recepcionada pela Carta Magna, com força normativa de lei complementar, dispõe em seu artigo 9º, inciso IV, alínea "c", que é vedado à União cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e, ainda, no seu art. 14, elencou as condições necessárias ao gozo do benefício que lhes é assegurado.

2.6. Transcreve os referidos dispositivo do CTN e conclui, categoricamente, que nenhuma das disposições foram, por ela, transgredidas ou desrespeitadas, tendo em vista que: não há distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; não há remuneração de seus diretores; toda a renda arrecadada é integralmente aplicada no país em seus objetivos sociais; e é mantida escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que asseguram sua exatidão, em consonância com o disposto no art. 50 do seu Estatuto Social.

2.7. Enfatiza que, no âmbito da legislação ordinária, esta imunidade encontrou previsão na Lei nº 8.212/1991, que passou a exigir em seu artigo 55, inciso II, o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos (CEFF) ou, posteriormente, o Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) das entidades em questão. Salienta que tal instrumento normativo foi revogado pela Lei nº 12.101/2009, a qual, entretanto, permaneceu exigindo a certificação em referência (CEBAS) para a fruição da imunidade.

2.8. Após discorrer sobre a obrigatoriedade do CEBAS, a Impugnante observa que o STF tratou sobre cada uma dessas leis em processos judiciais distintos, pois enquanto a Lei nº 8.212/1991 restou analisada no RE 566.622/RS, a Lei nº 12.101/2009 foi objeto de julgamento na ADI 4480.

2.9. Alega que o STF entendeu pela constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, visto que esse dispositivo, por si só, não impõe a exigência de contrapartidas específicas, mas apenas exige que a entidade beneficente de assistência social seja portadora do referido certificado. Por outro lado, o STF também firmou entendimento de que as contrapartidas para a concessão do CEBAS devem ser respaldadas em Lei complementar. Ou seja, sustenta que, segundo o entendimento do STF, apenas será inconstitucional a exigência do CEBAS à medida que a sua concessão tenha sido indeferida em razão de exigências de contrapartidas que não encontrem respaldo no artigo 14 do CTN (norma de hierarquia de lei complementar), mas não em razão de inconstitucionalidade do disposto no inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, já declarado compatível com o texto da Constituição.

2.10. Conclui que, em virtude deste entendimento do STF, resta ao CARF, daqui para frente, a tarefa de, diante das particularidades dos casos concretos que lhe são endereçados, avaliar se a ausência do CEBAS é suficiente para negar o direito à imunidade posta no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, verificando se a certificação foi negada por imposição de contrapartidas diferentes daquelas estabelecidas no CTN.

2.11. Ressalta que a obtenção do CEBAS independe de autorização judicial e eventual afastamento judicial do benefício somente poderá ocorrer se, outrora concedido, foi de alguma forma revogado ou se, pela autoridade competente (do Ministério da Educação), foi reconhecido que houve descumprimento aos requisitos necessários a sua concessão, hipóteses não concretizadas até então.

2.12. Salientar que o CEBAS tem natureza declaratória para fins tributários, na esteira da Súmula nº 612 do Superior Tribunal de Justiça e, caso haja eventual demora no processo administrativo para obtenção do CEBAS, eventual cobrança de tributos deverá ser afastada após a concessão do referido certificado.

2.13. Alega que não há necessidade de decisão judicial reconhecendo que faz jus às imunidades tributárias, sobretudo no que toca às contribuições previdenciárias, o que compete à autoridade do Ministério da Educação, responsável pelo CEBAS.

2.14. Enfatiza que mesmo diante de eventual demora na concessão do CEBAS, incabível que sejam exigidos da ASSEJ tributos afastados pela imunidade, pois o CEBAS concedido posteriormente, como ato declaratório que é, retroagirá até a data em que presentes os requisitos da imunidade e desconstituirá qualquer autuação ou cobrança feita neste sentido.

2.15. Informa que foi portadora de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, conforme Portaria nº102, de 27/08/2014, da Secretaria Nacional de Assistência Social, publicada no Diário Oficial da União, Seção I, no dia 29/08/2014, na página 87. Acrescenta que, no período da autuação fiscal, que foram os anos-base de 2018 e 2019, o Certificado CEBAS acima expedido já havia vencido, mas já havia sido protocolado o pedido de renovação tempestivamente, e até o momento não houve decisão sobre o requerimento, e segundo o previsto no artigo 24, § 2º da Lei 12.101/2009.

2.16. Sustenta que permanece com o Certificado CEBAS com efeito de válido para fins de isenção da contribuição previdenciária patronal, até decisão do pedido de renovação, por aplicação do artigo 24, § 2º da Lei 12.101/2009; motivo pelo qual solicita que seja cancelado o crédito tributário lançado neste processo.

2.17. Dando sequência à sua manifestação, a Impugnante faz considerações em relação ao princípio da igualdade, previsto no art. 5º, I, da CF e defende que lhe seja dado tratamento isonômico ao dado a outros contribuintes que se encontram na mesma condição. Cita como exemplos, o Centro de Integração Empresa Escola – CIEE, Espro, Instituto Dom Bosco, Centro Salesiano do Adolescente Trabalhador, Isbet, Rede Cidadã, Instituto João Bitar e outros.

2.18. Conclui que o princípio da igualdade deve ser aplicado nesta autuação, pois as entidades citadas também fazem cessão de mão-de-obra, de modo que o cancelamento do lançamento se impõe.

Da Cessão de Mão-de-Obra

2.19. Em seguida, sustenta que o entendimento da Auditora Fiscal, segundo o qual a cessão de mão-de-obra impede à entidade de usufruir da imunidade referente à contribuição patronal das contribuições previdenciárias, não se sustenta, tendo em vista que a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e as leis ordinárias não tem tal exigência, haja vista que tal é fundamentado apenas no Parecer CJ nº 3.272/04, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social.

2.20. Reitera que neste parecer CJ nº 3.272/04, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, havia entendimento de que as entidades que fizessem cessão de mão-de-obra infringiam o inciso III do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, todavia, encontra-se revogado pela Lei 12.101/2009.

2.21. Conclui que, no caso concreto, estão atendidas as condições estabelecidas nas leis vigentes, de razão pela qual o direito à imunidade da Contribuição Previdenciária e demais encargos incidentes sobre a folha de salários, como RAT e Contribuição para Outras Entidades deve prevalecer, devendo ser cancelado o lançamento em questão. Cita julgados do CARF sobre o tema.

Dos Juros de Mora

2.22. A Impugnante passa, então, a contestar a incidência dos juros de mora sobre os valores lançados, desde a data do fato gerador tributo, por falta de previsão legal para tanto. Sustenta que, em matéria tributária, a natureza dos juros moratórios é uma só: visa recompor o patrimônio do Estado, lesado pela demora do devedor em adimplir a obrigação; a mora (atraso), pois é pressuposto da incidência desta espécie de juros, elemento essencial para sua existência.

2.23. Defende que, apesar de devidos, os juros de mora não têm início de incidência na data em que foram calculados, mas sim a partir da data de constituição do crédito tributário, nos termos do art. 161, do CTN, pois até então inexistia crédito tributário, pois, conforme dispõe o art. 142 do CTN, o crédito tributário somente existe com o lançamento feito pela autoridade administrativa, ou seja, com o procedimento administrativo de verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, e com o lançamento.

2.24. Conclui que a contagem dos juros só se inicia com a existência do crédito tributário, não podendo retroagir a ocorrência do fato gerador, pois é em razão desses acontecimentos, com atuação efetiva do agente governamental, que o crédito existe e pode realmente ser exigido, motivo pelo qual, ainda que pudesse subsistir crédito tributário lançado, os juros calculados até setembro de 2019 devem ser cancelados.

Das Contribuições a Outras Entidades – Limite da Base de Cálculo

2.25. Por fim, a Impugnante ressalta que a Fiscalização, ao apurar a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), deixou de aplicar corretamente a legislação vigente, tendo em vista que o respectivo salário-de-contribuição está limitado ao valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País, conforme determina o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81.

2.26. Acrescenta que o artigo 3º do Decreto-Lei 9 2.318/86 teria removido o referido limite somente para as contribuições previdenciárias devidas pela empresa, ou seja, o limite de 20 salários-mínimos para o "salário-de-contribuição", previsto no artigo 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/81, permanece vigente para as contribuições destinadas a terceiros. Cita decisões do STJ e TRF3, neste sentido.

2.27. Por tais razões, conclui que deveria a Fiscalização ter considerado, no cômputo das referidas contribuições o limite legal estabelecido, o que não foi feito no caso em tela, razão pela qual torna-se essencial e necessária a observância da limitação legal existente para apuração da base de cálculo das contribuições devidas às terceiras entidades - base de cálculo não superior a 20 (vinte) salários mínimos, nos termos do artigo 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/81.

Dos Pedidos

3. Por todo o exposto, a Impugnante solicita que seja julgado improcedente o lançamento, liberando-a de qualquer pagamento aos cofres públicos, sem prejuízo, se for o caso, dos demais pedidos alternativos ou complementares. Requer:

- a) que seja reconhecida a sua imunidade que atende a todos os requisitos legais para ser considerada entidade sem fins lucrativos;
- b) que seja reconhecido que, segundo o previsto no artigo 24, § 2º da Lei 12.101/2009, a certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado;
- c) que o Parecer CJ nº 3.272/04, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, que fundamentou o entendimento da auditora fiscal, não possa subsistir frente à revogação do artigo 55 da Lei 8.212/91;
- d) que, pelo princípio da igualdade tributária, tenha o mesmo direito à imunidade usufruída pelo CIEE e as outras entidades listadas, pois procede da mesma forma que as mesmas e não é justo ter tratamento diferente;
- e) que o valor máximo que poderia ser lançado de Contribuição para Outras Entidades seria no ano todo de 2018 o valor de R\$ 13.279,68 (R\$ 1.106,64x12), e no ano todo de 2019 seria de R\$ 13.892,16 (R\$ 1.157,68x12), e que seja cancelado todo o excedente;

f) que os juros de mora calculados pela taxa Selic, caso fosse devido o tributo cobrado, não se iniciam na data do período de apuração, mas sim somente após o lançamento, e nunca retroativamente, eis que só passou a existir crédito tributário no momento da autuação, quando até então existia no máximo obrigação tributária; e

g) o cancelamento dos valores lançados da Contribuição Previdenciária Patronal, e da Contribuição para Outras Entidades, por todos os motivos anteriormente debatidos.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, em sessão de 31 de agosto de 2022, no acórdão nº 108-028.109, julgou a impugnação improcedente (fls. 3.457/3.488 e págs. PDF 1.377/1.408 da parte 2), conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 3.457/3.458 e págs. PDF 1.377/1.378 da parte 2):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS -DOUTRINA.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se e vinculando somente as partes envolvidas naqueles litígios.

APLICAÇÃO DE JUROS. TAXA SELIC.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento. Os juros de mora devem incidir sobre o principal, partir do mês subsequente ao vencimento, conforme dispõe o parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

IMUNIDADE. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

A Constituição Federal confere às entidades beneficentes de assistência social a isenção das contribuições sociais desde que atendidos, cumulativamente, todos os requisitos estabelecidos em lei.

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

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO AOS TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE PREVISTO NO ART. 4º DA LEI Nº 6.950/1981. INAPLICABILIDADE.

A base de cálculo das contribuições destinadas aos Terceiros é a mesma das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, em relação às remunerações dos segurados empregados, definida no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91. O artigo 4º da Lei nº 6.950/1981, que estabelecia limite para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), foi integralmente revogado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86. Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, uma disposição acessória com a finalidade apenas de explicar ou excepcionar a disposição principal contida no caput. Não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A instituição tomou ciência do acórdão em 15/09/2022 (AR de fl. 3.524 e pág. PDF 1.444) e interpôs recurso voluntário em 29/09/2022 (fls. 3.527/3.567 e págs. PDF 1.447/1.487 da parte 2), acompanhada de documentos (fls. 3.568/3.577 e págs. PDF 1.488/1.497), em que repisa *ipsis litteris* os mesmos argumentos da impugnação.

Em 27/06/2023 foi feita a juntada de cópia da Certificação CEBAS Assistência Social para o período de 16/05/2023 até 15/05/2026, referente ao processo 235874.0019681/2020 (fl. 3.600 e pág. PDF 1.520).

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Considerações Iniciais sobre a Legislação de Concessão de Isenção/Imunidade das Contribuições Previdenciárias das Entidades Beneficentes.

Cumprе observar que a legislação de regência da concessão de isenção das contribuições sociais sofreu relevantes modificações. Na vigência do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991¹ a concessão e o cancelamento de isenção/imunidade das entidades beneficentes eram de competência do INSS.

Com a revogação do referido artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 pela Lei nº 12.101 de 2009, tal competência passou a ser dos Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento e Combate à Fome, conforme a área de atuação da entidade envolvida, nos termos estabelecidos no artigo 21 da Lei nº 12.101 de 2009².

¹ 1 Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

(...)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5) (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

(...)

² Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;

II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e

III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.

§ 1º A entidade interessada na certificação deverá apresentar, juntamente com o requerimento, todos os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei, na forma do regulamento.

§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada.

§ 2º A tramitação e a apreciação do requerimento deverão obedecer à ordem cronológica de sua apresentação, salvo em caso de diligência pendente, devidamente justificada, ou no caso de entidade ou instituição sem fins lucrativos e organização da sociedade civil que celebrem parceria para executar projeto, atividade ou serviço em conformidade com acordo de cooperação internacional do qual a República Federativa do Brasil seja parte. (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

§ 3º O requerimento será apreciado no prazo a ser estabelecido em regulamento, observadas as peculiaridades do Ministério responsável pela área de atuação da entidade.

Os preceitos contidos na Lei nº 12.101 de 2009 foram regulamentados pelo Decreto nº 7.237 de 2010³, do qual merecem ser destacados os pontos a seguir:

- No artigo 40 do Decreto nº 7.237 de 2009 estavam previstos os requisitos a serem cumpridos cumulativamente para a entidade fazer jus à isenção/imunidade, indicando, em seus artigos 14 e 15 a autoridade competente para a certificação (Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento e Combate à Fome) e a responsabilidade das mesmas por determinar o seu cancelamento a qualquer tempo em caso de constatação de descumprimento dos requisitos necessários à sua obtenção.
- Consoante dicção do artigo 42, constatado o descumprimento dos requisitos do artigo 40, era de responsabilidade da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil a lavratura do auto de infração relativo ao período correspondente. No mesmo sentido dispunha o artigo 32 da Lei nº 12.101 de 2009.
- Quanto aos processos de cancelamento de isenção não definitivamente julgados no âmbito do Ministério da Fazenda, assim estabelecia o artigo 45 do Decreto nº 7.237 de 2010:

Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

De todo o exposto, conclui-se que a perda do direito à isenção, mediante a emissão de Ato Cancelatório – desde 2009 está sujeita a um novo rito, passando a ser de responsabilidade da autoridade competente para a certificação (Ministérios da Saúde, Educação e do Desenvolvimento e Combate à Fome) determinar o seu cancelamento a qualquer tempo em caso de constatação de descumprimento dos requisitos necessários à sua obtenção.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, § 7º⁴, confere às entidades beneficentes de assistência social - EBAS, o direito à isenção das contribuições sociais, desde que

§ 4º O prazo de validade da certificação será fixado em regulamento, observadas as especificidades de cada uma das áreas e o prazo mínimo de 1 (um) ano e máximo de 5 (cinco) anos.

§ 4º O prazo de validade da certificação será de 1 (um) a 5 (cinco) anos, conforme critérios definidos em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º O processo administrativo de certificação deverá, em cada Ministério envolvido, contar com plena publicidade de sua tramitação, devendo permitir à sociedade o acompanhamento pela internet de todo o processo.

§ 6º Os Ministérios responsáveis pela certificação deverão manter, nos respectivos sítios na internet, lista atualizada com os dados relativos aos certificados emitidos, seu período de vigência e sobre as entidades certificadas, incluindo os serviços prestados por essas dentro do âmbito certificado e recursos financeiros a elas destinados.

³ DECRETO Nº 7.237, DE 20 DE JULHO DE 2010. Revogado pelo Decreto nº 8.242, de 2014. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências.

atendidas as exigências estabelecidas em lei, sendo, portanto, oportuno inicialmente deixar consignado o registro das alterações normativas ocorridas em relação à matéria:

- a) Lei nº 8.212 de 24/07/1991, artigo 55 – vigência até 09/11/2008;
- b) Medida Provisória nº 446 de 07/11/2008 – vigência de 10/11/2008 a 11/2/2009 (rejeitada);
- c) Lei nº 8.212, de 24/07/1991, artigo 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 e
- e) Lei Complementar nº 187 de 16/12/2021 – vigência a partir de 17/12/2021.

É inconteste, inclusive com manifestação neste sentido pelo Supremo Tribunal Federal (STF)⁵, que apesar do fato do texto constitucional referir-se ao benefício do artigo 195, § 7º como isenção trata-se de imunidade.

Extraí-se do texto constitucional a necessidade de atendimento de dois requisitos para a entidade fazer jus ao benefício: (i) a entidade de assistência social deve ser beneficente e (ii) deve atender os requisitos previstos em lei.

⁴ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. (Vide Medida Provisória nº 526, de 2011) (Vide Lei nº 12.453, de 2011)

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)

⁵ Contribuição previdenciária — Quota patronal — Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e educacionais — Imunidade (CF, art. 195, § 7º). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política — não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social —, contemplou as entidades beneficentes de assistência social o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. Tratando-se de imunidade — que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional —, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.” (RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/12/96).

Cumpre enfatizar que foi submetido ao crivo do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário RE nº 566.622/RS, tema com repercussão geral reconhecida, a celeuma acerca de que somente por meio de lei complementar podem ser estabelecidos os requisitos para o gozo de imunidades, tendo sido fixada a seguinte tese:

"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 julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622, restou assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos 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.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. (grifos nossos)

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da 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."

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo. (RE 566622 ED, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal federal em acolher parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados: i) assentar 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; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema n. 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "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", nos termos do voto da Ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator)

Da transcrição acima extrai-se que os aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, sendo somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

Cabe ressaltar que a constitucionalidade da Lei nº 12.101 de 2009, foi objeto de julgamento pelo STF na ADI 4480; no julgamento, o STF concluiu pela constitucionalidade de dispositivos da referida lei que tratavam de procedimentos, e pela inconstitucionalidade daqueles que tratavam do gozo da imunidade. A decisão foi a seguinte:

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

Consequentemente, o STF já entendeu pela constitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII da Lei nº 12.101 de 2009, quando do julgamento da ADI 4480 (com decisão transitada em julgado).

O trânsito em julgado do acórdão que tratou da questão objeto do RE nº 566.622/RS, após terem sido rejeitados os Embargos de Declaração opostos em face da última decisão proferida pelo STF, foi certificado em 27/09/2022. Deste modo, tal decisão é de observância obrigatória por parte dos membros do CARF, a teor do artigo 98, II, "b" do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023.

Após este breve introito, passamos à análise do caso concreto.

Dos Fundamentos do Lançamento Fiscal.

No caso em espécie, segundo relatado pela fiscalização:

- A empresa informou em GFIP, no período fiscalizado, o código de FPAS 639 – Entidades Filantrópicas com isenção.

- Apresentou o protocolo de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), processo número 71000053050201794, data do protocolo 04/08/2017, em análise no Ministério do Desenvolvimento Social. Entretanto, declara em GFIP prestação de serviço por meio de cessão de mão de obra para diversos tomadores.
- O lançamento foi fundamentado no entendimento emanado no Parecer/CJ nº 3.272/2004 da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, aprovado pelo Ministro da Previdência Social e publicado no DOU de 21/07/2004, dotado de força vinculante para os respectivos Órgãos autônomos e entidades vinculadas, que tratou da isenção de contribuições previdenciárias das entidades que fazem cessão de mão de obra, cuja ementa segue abaixo reproduzida (fl. 43):

ASSUNTO: Isenção previdenciária de entidades que fazem cessão de mão-de-obra

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.

- O artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 foi revogado pela Lei nº 12.101 de 2009, que estabeleceu os requisitos em seu artigo 29.
- O entendimento perfilhado pelo Parecer consubstancia-se no fato de que a entidade que faz cessão de mão-de-obra viola tanto o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (previsto no inciso II do artigo 14 do CTN), quanto à própria definição de atividade assistencial para fins de obtenção da imunidade.
- Segundo o Parecer, os referidos requisitos não vedam a realização eventual de cessão de mão de obra, entretanto a entidade fiscalizada mantém mais de 95% de sua massa salarial de empregados e menores aprendizes (categoria 1 e

categoria 7, respectivamente), no período fiscalizado, **de forma habitual e onerosa**, cedidos em contratos com tomadores.

- Conclui que 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 mais da metade dos seus segurados empregados presta serviços em tomadores com objetos sociais diversos.

Em razão de ter apresentado GFIP com o código FPAS 639, exclusivo a entidades beneficentes de assistência social, a entidade deixou de apurar as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre os salários de contribuição dos empregados e outros trabalhadores (contribuintes individuais inclusive), bem como as destinadas a Outras Entidades e Fundos – chamadas simplesmente de contribuições para “terceiros”, visto que deveria ter se enquadrado no FPAS 515 - Associações Benéficas e Religiosas.

Dos Argumentos da Recorrente.

As insurgências da Recorrente versam sobre as seguintes questões:

- Ser entidade sem fins lucrativos que preenche os requisitos do artigo 14 do CTN, não extrapolando seus objetivos societários.
- Se não houvesse a cessão de mão de obra, os objetivos sociais seriam inócuos e não haveria a consecução dos objetivos sociais.
- O entendimento da autoridade fiscal é fundamentado no Parecer CJ nº 3.272/2004, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, segundo o qual quem faz cessão de mão de obra não faz jus à imunidade da contribuição patronal das contribuições previdenciárias. Todavia, tal entendimento não encontra amparo na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e nas leis ordinárias.
- O artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 foi revogado pela Lei nº 12.101 de 2009, ou seja, se até o artigo que deu causa para a elaboração do Parecer foi revogado, não pode subsistir o mesmo entendimento, sendo irracional pensar o contrário.
- No período da autuação fiscal (anos-base de 2018 e 2019), o certificado CEBAS já havia vencido, porém, o pedido de renovação teria sido feito tempestivamente, sendo que, até o momento, não houve decisão sobre o requerimento, permanecendo válida a certificação até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 24, § 2º da Lei 12.101 de 2009.
- A manutenção do lançamento pela DRJ baseou-se em premissa falsa ou inexistente, uma vez que os motivos que justificaram tal decisão não ocorreram,

pois não houve o cancelamento da imunidade nem a suspensão em processo específico e expresso.

- Sustenta que tanto a ASSEJ como o CIEE fazem cessão de mão de obra, acarretando na aplicação do princípio da igualdade tributária, pois o CIEE tem a imunidade tributária da cota patronal, justificando o cancelamento do presente lançamento.
- Colaciona jurisprudência do CARF.
- Argui que a incidência da Taxa SELIC desde o fato gerador do tributo sobre o débito exigido não encontra respaldo jurídico.
- Neste recurso deixa de contestar a constitucionalidade da contribuição em si, mas apenas que, sobre esta contribuição, persiste desde a Lei nº 6.950 de 1981 um teto de contribuição, que no caso é de 20 salários-mínimos, o que não vem sendo respeitado pela autoridade lançadora.

Da Delimitação do Litígio.

Semelhantemente ao ocorrido na impugnação, com o recurso voluntário o contribuinte discorre sobre a legislação e a regularidade do CEBAS.

Como bem pontuado pela autoridade julgadora de primeira instância “o motivo da suspensão da isenção/imunidade, no caso concreto, não tem como causa a falta ou irregularidade referente à certificação da entidade (CEBAS), mas, sim, a cessão onerosa de mão-de-obra a outras pessoas jurídicas, o que caracterizou o descumprimento do requisito previsto no art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009 e no art. 14, II, do CTN”.

Assim, desnecessária qualquer manifestação por parte deste colegiado sobre a matéria, dada a falta de pertinência.

Da Cessão Onerosa de Mão-de-Obra – Parecer/CJ nº 3.272/04 do Ministério da Previdência Social.

A autoridade fiscal entendeu que a ASSOCIACAO EDUCACIONAL DA JUVENTUDE - ASSEJ agiu com desvio de finalidade, pois empregou a maior parte de seus recursos humanos (mais de 95% da massa salarial) na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, transferindo a terceiros o benefício fiscal a que faz jus, descumprindo o requisito previsto no inciso II do artigo 14 do Código Tributário Nacional, que condiciona a fruição da imunidade à aplicação integral no Brasil dos recursos obtidos pelas entidades beneficentes de assistência social na manutenção de seus objetivos institucionais.

Ao ceder a mão de obra a terceiros, como visto, mais de 95% da sua força de trabalho para prestar serviços em estabelecimentos de terceiros, de fato a entidade está transferindo a fruição de benefício fiscal (no caso, imunidade das contribuições sociais) para seus

contratantes, motivo pelo qual se torna impossível qualificá-la como entidade beneficente de assistência social.

Neste sentido foi fundamentada a manutenção do lançamento pelo juízo *a quo*, conforme se depreende do excerto da decisão recorrida, abaixo reproduzido, com o qual concordo e utilizo como razão de decidir neste tópico, nos termos do artigo 114, § 12, inciso II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023 (fls. 3.480/3.482 e págs. PDF 1.400/1.402 da parte 2):

(...)

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

4.35. A autoridade fiscal, responsável pelo lançamento, entendeu que tal procedimento é incompatível com a finalidade social que toda entidade, beneficiada pela referida imunidade, deve ter, qual seja, a prestação de serviços de assistência social. Ou seja, a cessão de mão-de-obra, de forma onerosa e contínua, no caso em questão, caracterizaria descumprimento de requisito material necessário para manutenção do benefício, previsto tanto no inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/09 (lei ordinária), quanto no art. 14 do CTN (lei complementar). Assim, não teriam sido atendidas as premissas constitucionais e legais pertinentes, que habilitariam o contribuinte ao gozo da imunidade na atividade de assistência social.

4.36. Em consulta ao Sistema GFIPWEB, verifica-se que a impugnante informou, nas GFIP do período em discussão, a cessão de mão-de-obra (código 150), de modo que não é possível negar que houve a cessão de trabalhadores a outras empresas nos moldes do art. 31, da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que a própria impugnante confessou, mediante declaração nas citadas guias, a ocorrência da situação apontada pelo fisco. Tal fato é demonstrado nos anexos 4 e 5.

4.37. Assim, observa-se que, conforme bem salientou a autoridade fiscal responsável pelo lançamento, a entidade cedeu, ao longo de todo o período fiscalizado, **de forma habitual e onerosa**, mão-de-obra de segurados empregados e menores aprendizes (categoria 1 e categoria 7, respectivamente), a tomadores que estão declarados em GFIP, com representatividade de mais de 95% da massa salarial da empresa. Tal fato está demonstrado nos anexos 04 e 05 juntados aos autos (fls. 2546 a 3348), onde estão discriminados todos os trabalhadores cedidos a várias empresas e órgãos públicos (por tomadores) durante o período de 01/2018 a 12/2019.

4.38. Por outro lado, deve ser salientado que a cessão em questão, na verdade, atendeu necessidades das empresas e órgãos públicos contratantes que, valendo-se das condições da contratada, na qualidade de entidade beneficiária de imunidade previdenciária, também usufruíram do mesmo benefício fiscal, na

contratação de mão de obra, tendo em vista que não arcaram com qualquer custo adicional relativamente às contribuições sociais patronais.

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

4.40. A renúncia fiscal, processada por meio da imunidade de contribuições previdenciárias, somente se justifica à medida em que a entidade beneficiada realize, sem fins lucrativos, atividades que caberiam ao Estado promover, voltadas às pessoas visadas pela assistência social, segundo a definição legal.

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

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

4.43. Esta atividade de contratação de trabalhadores para, posteriormente, cedê-los a outras empresas e órgãos públicos, na verdade, é a mesma das demais empresas privadas prestadores de serviços de cessão de mão-de-obra, o que demonstra o desvirtuamento das finalidades sociais da entidade, ora impugnante.

4.44. A possibilidade de entidades beneficentes de assistência social, que pratiquem a cessão de mão-de-obra, auferirem o benefício da imunidade de contribuições previdenciárias, foi analisada no Parecer CJ/MPS 3.272/2004, conforme foi informado pela Fiscalização. Neste Parecer foi destacado o desvirtuamento da finalidade assistencial pelas referidas entidades que fizeram, em caráter contínuo e com expressiva representatividade de seus trabalhadores, a cessão onerosa destes segurados, dado que deixam com isto de se dedicarem às atividades de assistência social para as quais foram concebidas, passando, em essência, a serem meras fornecedoras de mão-de-obra ao mercado. Segue abaixo, mais um trecho do referido Parecer:

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

28. Contudo, também se revela óbvio que estas atividades extras, alheias às finalidades assistenciais das entidades, não podem assumir proporções, nem formas, que desvirtuem a própria natureza da entidade beneficente de assistência social. É nesse sentido que serão traçadas as soluções possíveis para a presente controvérsia jurídica, a fim de delimitar até onde uma entidade pode ceder mão-de-obra, cobrando por seus serviços, com intuito finalístico, nesta atividade, de obter receita, sem que reste suprimida a sua natureza assistencial necessária para o gozo da isenção das contribuições para a seguridade social.

4.45. Cabe ser observado que embora o Parecer CJ/MPS 3.272/2004 tenha como fundamento o descumprimento do requisito previsto no art. 55, III, da Lei 8.212/91 - dispositivo este revogado pela Lei nº 12.101/2009 – referido requisito também está previsto no art. 14, II, do CTN e também no art. 29, II, da própria Lei nº 12.101/2009, de modo que o entendimento expresso neste Parecer aplica-se ao caso em questão.

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

4.47. Assim, como não foram atendidas as premissas constitucionais e legais pertinentes, que habilitariam o contribuinte ao gozo da imunidade, a autoridade fiscal lavrou os autos de infração em questão, apurando o crédito tributário correspondente aos valores das contribuições previdenciárias e das devidas a terceiras entidades, que não foram recolhidos na época própria.

(...)

Restando evidenciada a dimensão da cessão de mão de obra praticada pela ASSEJ e a evidente transferência indevida de seus benefícios fiscais para os municípios que a contrataram, patente o desvio de finalidade e a 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.

Acerca da aplicabilidade das orientações contidas no Parecer/CJ nº 3.272 de 21/07/2004 após a entrada em vigor da Lei nº 12.101 de 2009, convém trazer à colação a ementa da Solução de Consulta Interna nº 10 – Cosit de 6 de julho de 2015, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Aplicabilidade do Parecer/ CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, a entidade beneficente de assistência social certificada que realiza cessão de mão de obra onerosa e habitual de trabalhadores que são o público-alvo da atividade assistencial.

As orientações contidas no Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, continuam aplicáveis após a entrada em vigor da Lei nº 12.101, de 2009, para fins de representação ao Ministério competente pela certificação da entidade e de lavratura do auto de infração relativo ao período de ocorrência de desvio de finalidade com base no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, com a automática suspensão da isenção nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei, quando a fiscalização da RFB verificar a ocorrência de cessão de mão de obra que não apresente caráter acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente ou mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, ainda que os trabalhadores cedidos sejam o público alvo da atividade assistencial.

Dispositivos Legais: § 7º do art. 195 da Constituição Federal; art. 42 da Lei Complementar nº 43/1993; inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457/2007; arts. 1º, 29, 31 e 32 da Lei nº 12.101/2009

Pela pertinência ao caso em análise, oportuna a reprodução da ementa e excertos da Solução de Consulta nº 144 – Cosit de 28 de março de 2019, que objetivou esclarecer questionamento acerca da interpretação de dispositivos constitucionais e normativos (artigo 195, § 7º da CF/1988⁶, artigo 18 da Lei nº 12.101 de 2009⁷ e artigos 8º e 15, § 2º do Decreto nº 5.598

⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

⁷ **LEI Nº 12.101, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2009.** Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Revogado pela Lei Complementar nº 187, de 2021.

Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013) (Vide ADIN 4480)

§ 1º Consideram-se entidades de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e as que atuam na defesa e garantia de seus direitos. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

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

I - as que prestam serviços ou ações socioassistenciais, sem qualquer exigência de contraprestação dos usuários, com o objetivo de habilitação e reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária,

de 2005⁸) e 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 artigo 15 do Decreto nº 5.598 de 2005:

no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde; (Incluído 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)

III - as que realizam 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, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º Desde que observado o disposto no **caput** e no § 1º deste artigo e no art. 19, exceto a exigência de gratuidade, as entidades referidas no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003, poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade se dê nos termos e limites do § 2º do art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 4º As entidades certificadas como de assistência social terão prioridade na celebração de convênios, contratos ou instrumentos congêneres com o poder público para a execução de programas, projetos e ações de assistência social. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

⁸ **DECRETO Nº 5.598, DE 1º DE DEZEMBRO DE 2005.** Regulamenta a contratação de aprendizes e dá outras providências. Revogado pelo Decreto nº 9.579, de 2018.

Art. 8º Consideram-se entidades qualificadas em formação técnico-profissional metódica:

I - os Serviços Nacionais de Aprendizagem, assim identificados:

- a) Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI;
- b) Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC;
- c) Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR;
- d) Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT; e
- e) Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP;

II - as escolas técnicas de educação, inclusive as agrotécnicas; e

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

§ 1º As entidades mencionadas nos incisos deste artigo deverão contar com estrutura adequada ao desenvolvimento dos programas de aprendizagem, de forma a manter a qualidade do processo de ensino, bem como acompanhar e avaliar os resultados.

§ 2º O Ministério do Trabalho e Emprego editará, ouvido o Ministério da Educação, normas para avaliação da competência das entidades mencionadas no inciso III.

(...)

Art. 15. A contratação do aprendiz deverá ser efetivada diretamente pelo estabelecimento que se obrigue ao cumprimento da cota de aprendizagem ou, supletivamente, pelas entidades sem fins lucrativos mencionadas no inciso III do art. 8º deste Decreto.

(...)

§ 2º A contratação de aprendiz por intermédio de entidade sem fins lucrativos, para efeito de cumprimento da obrigação estabelecida no caput do art. 9º, somente deverá ser formalizada após a celebração de contrato entre o estabelecimento e a entidade sem fins lucrativos, no qual, dentre outras obrigações recíprocas, se estabelecerá as seguintes:

I - a entidade sem fins lucrativos, simultaneamente ao desenvolvimento do programa de aprendizagem, assume a condição de empregador, com todos os ônus dela decorrentes, assinando a Carteira de Trabalho e Previdência Social

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.

(...)

12. Segundo afirmação da consultante 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:

do aprendiz e anotando, no espaço destinado às anotações gerais, a informação de que o específico contrato de trabalho decorre de contrato firmado com determinado estabelecimento para efeito do cumprimento de sua cota de aprendizagem ; e

II - o estabelecimento assume a obrigação de proporcionar ao aprendiz a experiência prática da formação técnico-profissional metódica a que este será submetido.

“PARECER/CJ Nº 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 uma determinada profissão e depois faz a cessão remunerada de sua mão-de-obra para terceiros não resta configurada a atividade assistencial de promoção ao mercado do trabalho na cessão de mão-de-obra realizada. Somente poderão ser apropriados como assistenciais, conforme o caso, os gastos despendidos na formação profissional desenvolvida pela entidade, caso tenha sido direcionada a pessoas carentes. A cessão de mão-de-obra feita posteriormente somente pode ser tida como atividade voltada para a obtenção de receita, portanto alheia à atividade assistencial da entidade. (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 accidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

42. **O primeiro critério está em verificar se a entidade realiza contratações com o objetivo precípua de fazer a cessão onerosa de mão-de-obra. Se a entidade realiza a contratação de empregados com vistas, exclusivamente, a realizar cessão de mão-de-obra destes empregados não fará jus à isenção das contribuições para a seguridade social. Em outras palavras, a entidade beneficente somente pode realizar a cessão de mão-de-obra em situações pontuais, em que os empregados cedidos tenham função dentro de suas próprias atividades - que devem ser assistenciais - mas estejam ociosos por motivos alheios à vontade da instituição. Se um ou alguns empregados são contratados, primordialmente, para prestarem serviços a terceiros, a entidade não pode ser considerada beneficente de assistência social, pois esta atividade não será accidental.** (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.

13. Atente-se para o fato de que no caso em pauta a contratação do aprendiz pela entidade beneficente dar-se-á com o propósito específico de oferecer seu

trabalho a empresa tomadora, que irá reembolsar a remuneração devida e paga pela entidade ao aprendiz. Não se trata de um empregado com função própria na entidade e que se encontra momentaneamente ocioso, diante do que não se vislumbra o caráter acidental da intermediação de mão-de-obra. Claramente, a imunidade das contribuições se torna elemento atraente para as empresas tomadoras de serviços, que ao contratar com as entidades beneficentes não precisam arcar com o ônus previdenciário pelo qual teriam de responder caso realizassem diretamente a contratação do aprendiz, sem qualquer benefício para este, que deveria ser o alvo da assistência social.

14. Assim, entendido que essa atividade (contratação de aprendizes para cessão a empresas) não se enquadra no conceito de assistência social e, considerando que não existe imunidade parcial, coloca-se em xeque a imunidade da entidade como um todo que contratar diretamente aprendizes para prestarem serviços em outras empresas.

(...)

Assim, irrepreensível o procedimento adotado pela fiscalização, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Do Princípio da Igualdade e da Alegação da DRJ ter-se Baseado em Premissa Falsa ou Inexistente para a Manutenção do Lançamento.

A Recorrente discorre sobre o princípio da igualdade, previsto no artigo 5º da Constituição Federal, insurgindo-se em relação ao fato de que a mera alegação de distinção no tratamento não pode ser utilizada como argumento para o afastamento de benefícios ou para a extensão deles no mundo jurídico, residindo a questão em analisar a existência de vícios nos critérios ou nas finalidades que as orientam.

Traz como exemplo o caso do Centro de Integração Empresa Escola - CIEE, CNPJ 61.600.839/0001-55, que assim como a ASSEJ, fornece mão de obra (cessão de mão de obra) para muitas outras empresas, entre elas a própria Receita Federal do Brasil, que faz a contratação dos estagiários através deste órgão, além de possuir objetivo similar ao da ASSEJ.

Aduz que os julgadores da DRJ se utilizaram de falsa premissa ou premissa inexistente para justificar a manutenção do lançamento, com os argumentos insertos nos itens 4.49 e 4.50.

Inicialmente vejamos os fundamentos da decisão recorrida em relação a estes tópicos (fls. 3.482/3.483 e págs. PDF 1.402/1.403 da parte 2):

(...)

Do Princípio da Igualdade

4.48. A Impugnante, também, faz considerações em relação ao princípio da igualdade, previsto no art. 5º, I, da CF e defende que lhe seja dado tratamento isonômico ao dado a outros contribuintes que se encontram na mesma condição.

Cita como exemplos, o Centro de Integração Empresa Escola – CIEE, Espro, Instituto Dom Bosco, Centro Salesiano do Adolescente Trabalhador, Isbet, Rede Cidadã, Instituto João Bitar e outros.

4.49. Entretanto, deve ser enfatizado que tal alegação não tem cabimento, tendo em vista que nos presentes autos estão sendo discutidos a suspensão da imunidade e o lançamento fiscal correspondente de pessoa jurídica específica, qual seja, a Associação Educacional da Juventude ASSEJ, CNPJ 03.722.285/0001-62, ora Impugnante, que durante todo o período fiscalizado teve como atividade primordial a cessão de mão-de-obra onerosa, em caráter contínuo, com expressiva representatividade de seus trabalhadores, a outras empresas e órgãos públicos, deixando de se dedicar às atividades de assistência social para a quais foi concebida, sendo essencialmente mera fornecedora de mão-de-obra ao mercado, o que caracterizou o descumprimento do requisito previsto no art. 29, II, da Lei nº 12.101/2009 e no art. 14, II, do CTN, razão pela qual houve o lançamento, conforme acima já foi debatido.

4.50. Por outro lado, o processo de cancelamento da imunidade e lançamento do crédito correspondente são objeto de procedimento fiscal específico, direcionada a cada caso concreto, de modo que, para o caso em questão, é irrelevante a situação de outras pessoas jurídicas, que supostamente exerçam a mesma atividade da Impugnante e usufruem da imunidade prevista no parágrafo 7º do art. 195 da CF.

4.51. No lançamento em questão, constata-se que o procedimento fiscal possui motivo de fato, com a verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento do ato. O Relatório Fiscal e anexos possibilitam a compreensão da origem das exigências lançadas, pois houve, no caso, a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas, e dos períodos a que se referem, com a exposição pormenorizada dos fatos e fundamentos jurídicos que embasam a autuação.

4.52. Assim, pelas razões expostas, não procede a solicitação da Impugnante para que lhe seja dado tratamento isonômico ao dado a outros contribuintes que, supostamente, encontram-se na mesma condição.

(...)

Extrai-se da reprodução acima, que os fundamentos apontados pelo juízo *a quo* para rechaçar o argumento da Recorrente quanto à alegada ofensa ao princípio da isonomia em relação ao CIEE, foram os seguintes:

- A autoridade fiscal ao identificar que no período fiscalizado a contribuinte teve como atividade principal a cessão de mão de obra onerosa, em caráter contínuo, com expressiva representatividade de seus trabalhadores, a outras empresas e órgãos públicos, deixando assim de se dedicar às atividades de assistência social para a quais foi concebida, tornando-se essencialmente mera

fornecedora de mão de obra ao mercado, concluiu que restou caracterizado o descumprimento dos requisitos previstos no artigo 29, II da Lei nº 12.101 de 2009 e no artigo 14, II do CTN, razão pela qual houve o lançamento ora combatido e

- O processo de cancelamento da imunidade e lançamento do crédito tributário correspondente são objetos de procedimento fiscal específico, direcionado a cada caso concreto, de modo ser irrelevante para o caso em análise, a situação de outras pessoas jurídicas, que supostamente exerçam a mesma atividade da Impugnante e usufruem da imunidade prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da CF.

Em suma, a conclusão acertada e apontada pela DRJ foi no sentido de ser necessária a verificação da situação de cada instituição beneficente em relação ao cumprimento dos requisitos legais para permanecer na condição de entidade isenta/imune, por meio de procedimento fiscal próprio em cada entidade.

Cumprir observar, que em última análise, o afastamento do lançamento sob o fundamento de violação ao princípio da isonomia implicaria na vedação contida na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em vista do exposto, nada a prover neste tópico.

Do Limite da Base de Cálculo das Contribuições Destinadas a Terceiros.

Em relação à contribuição para Outras Entidades, a Recorrente insurge-se exclusivamente em relação ao fato de ter sido calculada sobre o valor total da folha mensal e não apenas sobre o teto de 20 salários-mínimos, segundo ela, em desacordo com o entendimento majoritário dos tribunais.

O Decreto-lei nº 2.318 de 1986, ao expressamente revogar em seu artigo 1º, incisos I e II, o teto limite previsto nos artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861 de 1981, tornou sem efeito o limite anteriormente previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981, tanto no que se refere às contribuições sociais devidas à previdência social, quanto às contribuições parafiscais, destinadas a terceiros, atualmente denominadas contribuições de intervenção no domínio econômico.

De salientar-se que se encontra em discussão no Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento dos Recursos Especiais nº 1.898.532 e 1.905.870 (Tema 1079), na sistemática de tema repetitivo, a questão de “Definir se o limite de 20 (vinte) salários-mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de “contribuições parafiscais arrecadadas por conta de

terceiros", nos termos do art. 4º da Lei nº 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986".

Em julgamento ocorrido em 13/03/2024, por maioria de votos, o colegiado definiu que, "após o início da vigência do artigo 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, o recolhimento das contribuições arrecadadas por conta de terceiros não está submetido ao limite máximo de 20 salários-mínimos", conforme ementa e acórdão abaixo reproduzidos

EMENTA RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO E INTERTEMPORAL. CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS AO SENAI, SESI, SESC E SENAC. BASE DE CÁLCULO. LIMITAÇÃO. TETO DE VINTE SALÁRIOS-MÍNIMOS PREVISTO NO ART. 4º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 6.950/1981. REVOGAÇÃO PELO DECRETO-LEI N. 2.318/1986. MODULAÇÃO DE EFEITOS.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Estatuto Processual Civil de 2015.

II – Os arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986 revogaram o caput do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, e, com ele, seu parágrafo único, o qual estendia a limitação de 20 (vinte) salários-mínimos da base de cálculo das contribuições previdenciárias às parafiscais devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.

III – Proposta a superação do vigente e específico quadro jurisprudencial sobre a matéria tratada (*overruling*), e, em reverência à estabilidade e à previsibilidade dos precedentes judiciais, impõe-se modular os efeitos do julgado tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável, restringindo-se a limitação da base de cálculo, porém, até a publicação do acórdão.

IV – Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, fixando-se, nos termos do art. 256-Q, do RISTJ, as seguintes teses repetitivas: i) o art. 1º do Decreto-lei n. 1.861/1981 (com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.867/1981) determinou que as contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC passariam a incidir até o limite máximo das contribuições previdenciárias; ii) o art. 4º e parágrafo único, da superveniente Lei n. 6.950/1981, ao quantificar o limite máximo das contribuições previdenciárias, também definiu o teto das contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, fixando-o em 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente; iii) o art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, revogou expressamente a norma específica que estabelecia teto para as contribuições parafiscais devidas em favor do SENAI, SESI, SESC e SENAC, assim como seu art. 3º aboliu explicitamente o teto para as contribuições previdenciárias; e iv) a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, portanto, o recolhimento das contribuições destinadas ao SENAI,

SESI, SESC e SENAC não está submetido ao limite máximo de vinte salários mínimos. V – Recurso especial das contribuintes desprovido.

ACÓRDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial; e, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Paulo Sérgio Domingues, determinou a modulação dos efeitos do julgado tão-só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável, restringindo-se a limitação da base de cálculo, porém, até a publicação do acórdão, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Foi aprovada, por maioria, vencido o Sr. Ministro Mauro Campbell, a seguinte tese jurídica, firmada no tema 1079: "i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias; ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário mínimo vigente; e iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias; iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários."

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques (voto-vista) e Sérgio Kukina votaram, no caso concreto, com a Sra. Ministra Relatora.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Benedito Gonçalves. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Gurgel de Faria.

As teses fixadas foram as seguintes:

i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;

ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das

contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário mínimo vigente; e

iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias;

iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

Segundo a Ministra Relatora Regina Helena Costa⁹:

O Decreto-Lei 1.861/1981 restabeleceu a paridade de teto entre as contribuições previdenciárias e parafiscais recolhidas em favor do Sistema S.

Após essa equiparação, apontou, o Decreto-Lei 2.318/1986, além de determinar a revogação das disposições em contrário, revogou expressamente, em seu artigo 3º, o limite máximo para as contribuições previdenciárias no artigo 4º da Lei 6.950/1981, tendo o artigo 1º, inciso I, do DL 2.318/1986 abolido o teto para as contribuições parafiscais.

"Considerando que o e seu parágrafo único formavam uma unidade em torno do núcleo do dispositivo (o limitador), e tendo sido ele suprimido por lei posterior e contrária, naturalmente não se pode ter por subsistente o parágrafo único sem a cabeça do artigo, já revogada".

Ainda que não haja qualquer decisão definitiva de mérito que vincule este Conselho, cabe destacar que o posicionamento atual do STJ se encaminha em sentido desfavorável à tese defendida pela Recorrente.

Ademais, como visto, os artigos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 2.318 de 1986, ao revogarem o “caput” e o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950 de 1981 extinguíram, independentemente da base de cálculo eleita, o limite máximo para o recolhimento das contribuições previdenciárias e parafiscais, devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.

Assim, não merece acolhida o pleito para que se limite a 20 (vinte) salários-mínimos a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros).

Dos Juros de Mora – Taxa SELIC.

A Recorrente insurge-se alegando que a incidência da taxa SELIC desde o fato gerador do tributo não encontra respaldo jurídico. Defende que na hipótese de manutenção do crédito, em observância do artigo 161 do CTN, a exigência dos juros moratórios, deve ser contada somente a partir da data de constituição do crédito tributário.

⁹ Em repetitivo, Primeira Seção afasta teto para contribuições parafiscais destinadas ao Sesi, Senai, Sesc e Senac. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2024/08052024-Em-repetitivo--Primeira-Secao-afasta-teto-para-contribuicoes-parafiscais-destinadas-ao-Sesi--Senai--Sesc-e-Senac.aspx>

Por não merecer reparo a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, com os quais concordo e utilizo-os como razão de decidir neste tópico, tendo em vista o permissivo do artigo 114, § 12, inciso I do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023 (fl. 3.486 e pág. PDF 1.406 da parte 2):

(...)

4.66. Cabe esclarecer que a legislação autoriza a incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Vejamos:

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

(...)

4.67. Isto significa dizer que a taxa de juros a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser em percentual determinado por uma lei ordinária, que no caso concreto é a Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91 após a MP 449/2008

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela MP nº 449, de 03/12/2008 e pela Lei nº 11.941, de 2009).

4.68. Por sua vez, a Lei 9.430/96, assim dispõe:

Lei 9.430/96

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia

do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

4.69. Os juros de mora representam a indenização da mora. Constituem o rendimento que o credor teria se pudesse contar com o principal desde a data do vencimento da obrigação. Seu objetivo é reparar o Erário pelo atraso no recolhimento do débito tributário.

4.70. Tais juros são calculados sobre o tributo não pago, repita-se, a título de ressarcir o Estado pela não disponibilidade do dinheiro, representado pelo crédito tributário. A adoção da taxa de referência Selic como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais se fez via lei ordinária já reportada, conforme faculta a Lei nº 5.172, de 1966, art. 161, § 1º.

4.71. Desta forma, não tem cabimento a alegação da Impugnante de que os juros somente devem ser aplicados a partir da data de constituição do crédito pelo lançamento. Ora, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador e, portanto, a partir de então, o sujeito passivo passa a ser devedor tributário, devendo fazer o recolhimento na data do vencimento do débito, conforme estipulado pela legislação. No caso do inadimplemento, obviamente, os juros de mora devem incidir sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação, mais especificamente, a partir do mês subsequente ao vencimento, conforme dispõe o parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96, acima transcrito. Deve ser salientado que o crédito tributário abrange, além do principal, os juros moratórios, que visam ressarcir o Estado pela não disponibilidade de recursos financeiros causada pelo inadimplemento da obrigação tributária, e a sua constituição pelo lançamento visa possibilitar a cobrança de montante que não foi pago na época própria.

4.72. Por outro lado, à autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir a legalidade da taxa Selic. Tal discussão deve ser carreada ao Poder Judiciário, que tem competência para a discussão que vise declaração de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de normas legais (leis, decretos, tratados e acordos internacionais).

4.73. Cabe ser observado que o artigo 59 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e a Súmula nº 2, aprovada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispõem que não pode ser declarada a ilegalidade/inconstitucionalidade de norma legal pela Administração, conforme já foi acima enfatizado.

4.74. Portanto, não pode o julgador administrativo afastar a aplicabilidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva do plenário do STF. Assim, os dispositivos legais que embasam a aplicação da taxa Selic como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais, encontram-se em plena vigência e, portanto, são de aplicação obrigatória pela Administração.

4.75. Dessa forma, como o Impugnante não logrou comprovar a improcedência do lançamento, os juros incidentes sobre os valores originais das contribuições lançadas, também, devem ser mantidos, conforme consta no lançamento, ou seja, com incidência a partir do mês subsequente ao vencimento, conforme dispõe o parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96.

(...)

De se ressaltar que a incidência dos juros moratórios calculados à taxa SELIC não comporta maiores discussões, tendo sido pacificada no âmbito deste órgão colegiado, encontrando-se o entendimento sumulado, objeto das Súmulas CARF nº 4 e 108, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Por ostentarem a natureza meramente compensatória a exigência dos juros de mora deve ser mantida no presente lançamento.

Da Doutrina e Jurisprudência.

No que tange ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Quanto aos entendimentos doutrinários, tem-se que os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de observância obrigatória.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Weber Allak da Silva.

Antes de passar à análise das alegações recursais, é fundamental partir da premissa de que a autoridade lançadora não contestou a regularidade do CEBAS, que estava em processo de renovação. O lançamento foi fundamentado no suposto descumprimento de requisito material necessário para manutenção do benefício de entidade filantrópica, concorrendo deslealmente com empresas legítimas de cessão de mão de obra, conforme narrado no relatório fiscal de folhas 38/48.

Analisando o Recurso apresentado, a Recorrente alega que presta serviços assistenciais, e que não teria descumprido e nenhuma das disposições previstas no art. 14 do CTN. Acrescenta que no período da autuação fiscal (anos 2018 e 2019), o Certificado CEBAS já havia vencido, porém, o pedido de renovação teria sido feito tempestivamente.

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

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

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

Como somente em 16/12/2021 foi publicada a Lei complementar 187, regulamentando os requisitos para o reconhecimento da imunidade em questão, os requisitos a serem observados pelas entidades beneficentes em período pretérito são aqueles previstos no art. 14 do CTN:

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

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

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

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

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

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

No caso concreto analisado, o período lançado (01/2018 a 12/2019) é anterior à Lei Complementar 187. Sendo assim, tais requisitos deveriam ter sido aferidos com base no art. 14 do CTN, diante do reconhecimento pelo STF de que não caberia a lei ordinária tal disposição.

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

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

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

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

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

Percebe-se que a autuação decorre da legítima precaução por parte do órgão fiscalizador em impedir que instituições beneficentes sejam utilizadas para a prática de evasão

fiscal. Não raro, entidades beneficentes imunes são criadas com fim exclusivo de intermediação de mão de obra para empresas, que buscam redução de carga tributária, mediante tal artifício.

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

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

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

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

Diante da ausência de Lei Complementar vedando que entidades imunes realizem cessão de mão de obra para empresas terceiras, deve-se afastar a imputação de violação ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, mantendo-se o direito da entidade de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF. **(Acórdão nº 9202-010.112, de 22/11/2021, relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri)**

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

Diante da ausência de Lei Complementar vedando que entidades imunes realizem cessão de mão de obra para empresas terceiras, deve-se afastar a imputação de violação ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, mantendo-se o direito da entidade de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF. **(Acórdão nº 9202-011.185, de 20/03/2024, relatora Fernanda Melo Leal)**

Portanto, não se pode presumir a violação do art. 14, inciso II do CTN quando a entidade imune realiza cessão de mão de obra. É necessário que se prove o efetivo benefício financeiro das tomadoras de serviços, em prejuízo dos recursos destinados à manutenção da entidade beneficente.

Assim, não sendo provado a transferência efetiva do benefício fiscal a empresas terceiras nos contratos envolvendo cessão de jovens aprendizes, a autoridade fiscal não poderia desconsiderar a imunidade, com base no art. 14, inciso II do CTN.

Assinado Digitalmente

Weber Allak da Silva

Conselheiro Thiago Álvares Feital.

Do caráter interpretativo do art. 30, da Lei Complementar n.º 187/2021

Dirijo acerca da interpretação adotada no voto condutor deste acórdão, acompanhando a divergência suscitada pelo conselheiro Weber Allak da Silva. Contudo, indo além do que argumentou o conselheiro em seu acertado voto, considero ser necessário enfatizar o caráter interpretativo do art. 30, da Lei Complementar n.º 187/2021:

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.

O dispositivo deve ser interpretado em seu contexto.

Apesar da omissão da legislação anterior ao fato gerador sobre o assunto, o artigo 30 da Lei Complementar nº 187/2021 apenas explicitou o entendimento para resolver as controvérsias sobre o tema. Assim, para determinar se o contribuinte tem direito à imunidade tributária, os requisitos devem ser avaliados com base na legislação vigente na época do fato gerador (no caso, o art. 14, do CTN). O dispositivo acima transcrito apenas inclui um conceito que

não estava claro na lei, o que autoriza sua aplicação retroativa ao caso concreto. Como o auto de infração não vislumbrou vícios em relação aos requisitos previstos no art. 14, do CTN, mas apenas em relação à natureza da receita e a proporção dos convênios de cessão de mão de obra em relação às receitas da recorrente, conclui-se que esses valores estão, de fato, abrangidos pela isenção.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital