



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.725938/2021-60</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.123 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIACAO AMIGOS METROVIARIOS DOS EXCEPCIONAIS - AME
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

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

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

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

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alfredo Jorge Madeira Rosa, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araújo Cavalcanti (Presidente). Ausentes as conselheiras Carmelina Calabrese e Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 102-003.193 – 4ª TURMA/DRJ02, cuja decisão foi proferida em sessão ocorrida em 13 de setembro de 2022, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 06/10/2022 (fl. 488), tendo interposto recurso voluntário em 18/10/2022, doc. fl. 489, acostado às fls. 491 a 523.

### 1. AUTUAÇÃO

Em 19/11/2021 o crédito tributário foi constituído de ofício. Por sua clareza e precisão, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância, às folhas 434 a 456, para descrever a autuação:

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 29/33), o presente processo, COMPROT nº 17095.725938/2021-60, trata dos seguintes lançamentos, consolidados em 19/11/2021, com valores não declarados em GFIP e nem recolhidos:

- **Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador**, no valor de R\$ 12.725.522,70 (fls. 02/12). Período 01/2018 a 13/2019. Refere-se à contribuição patronal (Empresa + GILRAT) incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados, tanto os que prestaram serviços à associação nas suas dependências, quanto os que prestaram os serviços nas dependências de terceiros mediante cessão de mão de obra, sendo estes, a grande maioria, em torno de 84,33% em 2018 e 82,07% em 2019, da massa salarial informada na GFIP.
- **Auto de Infração de Contribuição Para Outras Entidades e Fundos**, no valor de R\$ 2.602.946,21 (fls. 13/28). Período 01/2018 a 13/2019. Refere-se à contribuição destinadas a Terceiros incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, tanto os que prestaram serviços à associação nas suas dependências, quanto os que prestaram os serviços nas dependências de terceiros mediante cessão de mão de obra, sendo estes, a grande maioria, em torno de 84,33% em 2018 e 82,07% em 2019, da massa salarial informada na GFIP.

Autoridade Tributante informa, ainda, no Relatório Fiscal (fls. 29/33):

Intimada a apresentar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, a Notificada forneceu o CEAS com validades nos períodos de 22/02/2010 a 21/02/2015 e 27/12/2019 a 26/12/2022. Deixou de apresentar o CEAS para o

período compreendido entre 22/02/2015 e 26/12/2019. No entanto, apresentou o protocolo com requerimento de renovação da certificação datado de 12/02/2015 (em anexo), que não tem o condão da extensão da isenção para o período no qual a Autuada não apresentou o CEAS.

Considerando que a Entidade recolheu apenas as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, lançou as contribuições previdenciárias patronais para o período de 22/02/2015 a 26/12/2019, já que não era possuidora do CEAS.

Emitiu Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP contra a Autuada, tendo em vista em tese, a prática por parte da Notificada dos crimes de evasão e sonegação fiscal previdenciária, considerando os seguintes motivos:

- A utilização do FPAS 639 na GFIP nos anos de 2018 e 2019 para se beneficiar da isenção das contribuições previdenciárias patronais sem possuir o CEAS e,
- Praticar a cessão de mão-de-obra em caráter contínuo e oneroso e não eventual, sem o mínimo do quantitativo de empregados em relação ao total de empregados da Entidade, conforme dispõe a legislação pertinente.

Apesar de a Notificada utilizar em GFIP o código FPAS 639, usufruindo da imunidade/isenção do pagamento das contribuições previdenciárias, cede mão-de-obra em caráter oneroso e habitual. Tal situação foi verificada, no ano de 2018, quando a massa salarial empregada na cessão de mão-de-obra declarada correspondeu a 84,33% da massa salarial total informada em GFIP. Em 2019 esse percentual correspondeu a 82,07%, demonstrando a habitualidade na cessão de mão-de-obra. Confeccionou planilha denominada Tabela 01, para concretizar o procedimento utilizado pela Autuada.

A isenção outorgada pela Constituição Federal, no que tange às contribuições sociais, limitou-se àquela contribuição relativa aos segurados que prestam serviços à própria entidade, de modo a viabilizar a prestação das atividades beneficentes. Por este motivo, as entidades isentas não podem ceder mão-de-obra em caráter oneroso e habitual. Este fato caracteriza descumprimento de requisito material necessário para manutenção do benefício, nos termos previstos no inciso II do artigo 29 da Lei n\* 12.101/09 e inciso II do art. 14 do CTN.

Conforme SCI Cosit n\* 10/2015 e Parecer/CJ MPS n\* 3.272/2004, somente poderão realizar cessão de mão-de-obra, sem perder a isenção prevista na legislação previdenciária, as entidades que atendam dois critérios: caráter eventual da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela EBAS; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, critérios estes não observados pela associação quando da ação fiscalizatória.

Por todo o exposto, mesmo que a Notificada venha a apresentar o CEAS para o período fiscalizado, 2018 e 2019, a Fiscalização, amparado pelo disposto no § 1º do art. 14 do CTN, suspendeu a aplicação do benefício da isenção das contribuições previdenciárias patronais. Efetou, então, os lançamentos tendo

por base de cálculo os valores declarados em GFIP para as contribuições devidas pela Autuada.

Documentos que serviram de base para os lançamentos: GFIP e GPS, atas de assembleias e estatuto social, Contratos de Prestação de Serviços, Certificados e Balanço Patrimonial.

## 2. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A interessada apresentou impugnação tempestiva. Foram apresentadas duas peças impugnatórias, conforme descrito pelo órgão de primeira instância, *in verbis*:

Em 28/12/2021, o Sujeito Passivo interpôs duas impugnações, uma, para o Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (fls. 02/12) e outra, para o Auto de Infração de Contribuição Para Outras Entidades e Fundos (fls. 13/28), que passaram a constituir fls. 288/306 e 307/325, acompanhadas dos anexos de fls. 242/287 e 326/416, apresentando os mesmos fatos e fundamentos, nas quais alega resumidamente:

A decisão de piso foi assim ementada:

### **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.

Somente têm direito à isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 as entidades beneficentes de assistência social certificadas pelo Ministério correspondente à sua área de atuação que cumprem, cumulativamente, os requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101/09.

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.

ISENÇÃO. LANÇAMENTO. CERTIFICAÇÃO. COMPETÊNCIA.

A Receita Federal do Brasil é competente, na forma da lei, para fiscalizar tanto o cumprimento dos requisitos para fruição do benefício de isenção das contribuições sociais patronais, quanto daqueles concernentes ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DRJ. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento não são competentes para se pronunciarem sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

O colegiado a *quo* decidiu, por unanimidade de votos, considerar a impugnação improcedente, sendo mantido o crédito tributário.

### 3. RECURSO VOLUNTÁRIO

Concluído o julgamento de primeira instância, a recorrente foi cientificada da decisão em 06/10/2022, doc. fl. 488. O Recurso Voluntário foi apresentado em 18/10/2022, doc. fl. 489, e acostados às fls. 491 a 523.

A recorrente inicia o Recurso Voluntário descrevendo suas finalidades institucionais, afirmando ser portadora do CEAS/CEBAS desde o ano de 2006. Afirma ter registro no conselho municipal de assistência social do município de São Paulo. Afirma que suas despesas estão previstas no Estatuto Social, bem como afirma ter suas filiais voltadas ao atendimento de pessoas portadoras de deficiência. Registra, ainda, que não remunera os membros do conselho diretivo, nem distribui lucros, dividendos, participações ou parcelas do seu patrimônio.

A recorrente alega que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento e o acórdão de primeira instância estão equivocados ao afirmar que “constitui-se em cessionária de mão de obra e tal fato, se extrai facilmente observando as atividades da mesma, uma vez que atende prioritariamente, de forma continuada e permanente, indivíduos em situação de vulnerabilidade, sendo certo que, o que entendido equivocadamente pela auditoria e decisão atacada como cessão de mão de obra, nada mais é do que medida de inclusão em emprego, destinada à geração de recursos da Recorrente, para, dentro de suas especialidades gerar fortalecimento e qualificação de seus programas, projetos e concessão de benefícios”, fls. 501/502.

Afirma a recorrente à folha 503:

56. E mais, o acórdão ora combatido, na mesma postura fiscalista e equivocada da Auditoria Fiscal deixa de observar a Recorrente e o todo de suas atividades, tampouco observa os demais atendimentos e despesas com a Assistência Social pela mesma praticada e, com visão unilateral, apenas sob o olhar do quantitativo de pessoas na folha de pagamento, repita-se, sem qualquer outra observação acerca da importante atividade social desenvolvida pela Recorrente desqualifica seu caráter assistencial, seu reconhecimento Estatal como Entidade Beneficente de Assistência Social e a pontua como mera cessionária de mão de obra, cingindo-a ao plano comercial

A recorrente entende que a decisão de piso está equivocada ao fundamentar a sua decisão na Solução de Consulta Cosit nº 10/2015, que estabelece critérios para que a entidade possa realizar a cessão de mão de obra sem perder a isenção prevista na legislação previdenciária.

A recorrente se fundamenta no art. 18 da Lei nº 12.101/2009 e alterações para reforçar que se trata de uma entidade de assistência social.

Segue a recorrente citando decisões judiciais que, no seu entender, militam a seu favor.

A recorrente questiona a competência da Receita Federal, à folha 508, conforme a seguir:

64. Neste aspecto, necessário se faz arguir que a equivocada desqualificação do serviço assistencial realizado pela Recorrente, não é matéria afeita à competência do Auditor Fiscal da Receita Federal que, nos moldes da legislação pátria, deveria representar ao Ministério competente, no caso o Ministério da Cidadania, responsável pela pasta da Assistência Social, para este, em sua esfera de competência, analisar e julgar a tipificação do atendimento socioassistencial em inserção ao Mundo do Trabalho em atenção à Lei Orgânica da Assistência Social.

Por fim, a recorrente pugna pela inexistência de crime de sonegação fiscal. Entende que não havendo crédito tributário ou ilícito administrativo, não há que se falar em crime. Cita decisões judiciais para fundamentar as suas alegações.

Prossegue afirmando que o processo administrativo fiscal não demonstra dolo, inviabilizando um posterior processo penal. Adiante afirma que a fiscalização não comprovou “o aspecto subjetivo do fato para a atribuição da responsabilidade penal, em respeito ao princípio da culpabilidade”, à fl. 514.

A recorrente conclui o recurso pedindo que os autos de infração sejam anulados.

#### **4. CONTRARRAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, doc. fl. 538.

É o relatório.

### **VOTO**

Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

#### **Recurso Voluntário**

Antes de enveredar no exame do Recurso Voluntário, faz-se necessário consignar as matérias não impugnadas pela recorrente que estão, nos termos do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, preclusas. A seguir excerto da decisão de piso que aborda a questão, fl. 440:

Pela leitura da peça impugnatória, verifica-se que a Litigante não combate a regularidade formal do lançamento, bases de cálculo, alíquotas e valor apurado por contribuição, operando-se quanto a esses a preclusão.

## 1. MÉRITO

A peça recursal está centrada em quatro principais pontos, que serão examinados adiante. A saber:

- Da existência de certificado de entidade beneficente de assistência social no período investigado;
- Do descumprimento do requisito previsto no art. 29, II, da Lei 12.101/2009 e no art. 14, II, do CTN;
- Da competência do Auditor-fiscal da Receita Federal;
- Da prática de crime de sonegação

### **Da existência de certificado de entidade beneficente de assistência social no período investigado**

Em síntese, a recorrente afirma ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS/CEBAS) desde 22/02/2006, assim teria direito à imunidade de que trata o §7º do art. 195 da CF.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, a autoridade fiscal considerou que no período de 22/01/2015 a 26/12/2019 a recorrente não possuía certificado válido. Embora intimada a apresentar a certificação em relação ao período investigado, foi apresentado apenas protocolo de solicitação de renovação. Vide excerto do Relatório Fiscal, fls. 29/30:

5. Intimada no Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIFP a apresentar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS que é a certificação que garante a concessão da isenção das contribuições previdenciárias patronais a partir da data de sua publicação no Diário Oficial da União – DOU, nos termos da Lei nº 12.101/2009, a Associação apresentou a fiscalização, conforme em anexo a este Relatório Fiscal, o CEAS com validades nos períodos de 22/02/2010 a 21/02/2015 e 27/12/2019 a 26/12/2022. Para o período compreendido entre 22/02/2015 e 26/12/2019 a Associação não apresentou o CEAS devidamente publicado no DOU conforme exigência da Lei, **mas apresentou o protocolo, em anexo, com requerimento de renovação da certificação datado de 12/02/2015 que não tem o condão da extensão da isenção para o período no qual a Associação não apresentou o CEAS. Isto posto, a fiscalização considerou que para o período de 22/02/2015 a 26/12/2019 a entidade não é possuidora do CEAS, portanto nos anos de 2018 e 2019, objeto dessa auditoria, ela deveria ter recolhido as contribuições previdenciárias patronais que ora procedemos o lançamento delas nos Autos de Infrações próprios. (grifo nosso)**

Consta dos autos Portaria de 11/03/2014, emitida pela Secretaria Nacional de Assistência Social, fl. 52, da qual se extraem as seguintes informações:

- Trata-se de recurso de pedido de renovação do CEBAS, que havia sido indeferido;
- A decisão que indeferiu o pedido de renovação foi reconsiderada;
- Foi deferida renovação da certificação para o período de 22/02/2010 a 22/02/2015.

O pedido de renovação foi protocolado em 12/02/2015, doc. fl. 54. Conforme relatado na decisão de piso, à folha 443, esse pedido foi indeferido por meio da Portaria nº 194, do Secretário de Nacional de Assistência Social, do Ministério do Desenvolvimento Social, de 30/11/2017, publicada no DOU de 01/12/2017. O pedido de reconsideração também foi indeferido, nos termos da Portaria nº 1.347, de 31/07/2019, do Ministro de Estado da Cidadania, publicada no DOU de 02/08/2019. Assim, a partir de 22/02/2015 a entidade ficou sem CEBAS válido.

Ocorre que em 16/02/2018, a recorrente efetuou novo requerimento de renovação. A seguir excerto da decisão de piso, fl. 448:

Por meio do requerimento datado de 16/02/2018, a Litigante requereu a renovação do CEBAS (fl. 330/331), processo nº 71000.009959/2018-96. Acontece que, tal requerimento solicitou a renovação após o prazo de validade do certificado anterior, que venceu em 21/02/2015. Sendo intempestivo o pedido de renovação da certificação da Litigante, o pedido será considerado como requerimento para nova concessão, conforme disposto no artigo 7º do Decreto nº 8.242/2014.

A certificação foi expedida em 27/12/2019, nos termos da Portaria nº 336, de 26/12/2019, do Ministério da Cidadania, publicada no DOU de 27/12/2019, documento fl. 56.

Nesse contexto, ao apreciar a ADI nº 4.480/DF, o relator do voto vencedor, Ministro Gilmar Mendes, considerou formalmente inconstitucional o art. 31 da Lei nº 12.101/2009, manifestando-se no sentido de a imunidade ter início assim que atendidos os requisitos exigidos por lei complementar, em harmonia com entendimento sumulado no STJ. A seguir excerto do voto<sup>1</sup>:

Sobre o tema, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:

“O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei

<sup>1</sup> STF. ADI nº 4.480/DF. Voto do relator Ministro Gilmar Mendes, páginas 23/24.

complementar para a fruição da imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos.

Esse entendimento também foi manifestado pelo colegiado de primeira instância, que adoto como fundamento, conforme excerto do voto do relator, a seguir transcrito, doc. fl. 449:

O período examinado no processo nº 71000.009959/2018-96, para fins de verificação do cumprimento dos requisitos legais para a certificação, foi, nos termos do art. 3º da Lei 12.109/2009, o ano anterior ao do requerimento (2017 - fls. 363/415). Por conseguinte, embora a certificação só tenha sido concedida em 27/12/2019, seus efeitos, à luz da ADI 4480, devem retroagir ao período em que se entendeu como atendidos os requisitos para a fruição da imunidade/gozo da isenção.

Ressalte-se que a Lei Complementar nº 187, de 16/12/2021, que revogou a Lei nº 12.101/2009, acabou adotando o referido entendimento, estabelecendo no seu art. 36, o que se segue:

Art. 36. O prazo de validade da concessão da certificação será de 3 (três) anos, contado da data da publicação da decisão de deferimento no Diário Oficial da União, e seus efeitos retroagirão à data de protocolo do requerimento para fins tributários.

Portanto, ante a declaração de inconstitucionalidade do art. 31, da Lei nº 12.101/2009, há de se entender que a Suplicante já poderia ser considerada como entidade beneficente, em face dos efeitos retroativos do certificado emitido em 27/12/2019, concedido a partir do exame do pedido protocolado em 16/02/2018.

Por conseguinte, a Suplicante é portadora do CEBAS no período de 16/02/2018 a 26/12/2022.

Contudo, verifica-se no exame do Relatório Fiscal, que a falta de certificação no período investigado foi utilizada como fundamento secundário na constituição do crédito tributário. Vejamos excerto do Relatório Fiscal, fl. 32:

13. Conforme conclusão dos trabalhos desta auditoria fiscal sintetizados no item anterior, e caso o contribuinte objeto da mesma venha a apresentar o CEAS para o período fiscalizado, 2018 e 2019, desde já na qualidade da autoridade competente do § 1º do art. 14 do CTN, suspendo a aplicação do benefício da isenção das contribuições previdenciárias patronais e com base nos valores da planilha Tabela 01, efetuo o lançamento das bases de cálculo a partir dos valores declarados pela AME na GFIP para as contribuições devidas pela notificada, lavradas nos Autos de Infrações dos quais este relatório faz parte.

Assim, não assiste razão à recorrente, quando entende que apenas a existência da certificação é suficiente para gozo da imunidade em tela.

**Descumprimento do requisito previsto no art. 29, II, da Lei 12.101/2009 e no art. 14, II, do CTN**

No curso da ação fiscal restou comprovado que a parcela significativa da massa salarial da recorrente era empregada na cessão de mão de obra para terceiros, que se dava de forma onerosa e habitual, conforme excerto do relatório fiscal a seguir, fl. 30:

8. O contribuinte informa em GFIP o código FPAS 639, usufruindo da imunidade/isenção do pagamento das contribuições previdenciárias, porém, cede mão-de-obra em caráter oneroso e habitual. Conforme relatado no item 1 deste relatório, tendo como base a planilha em anexo a este denominada de Tabela 01, no ano de 2018, a massa salarial empregada na cessão de mão de obra declarada corresponde a 84,33% da massa salarial total informada em GFIP. Em 2019 esse percentual corresponde a 82,07%, demonstrando a habitualidade na cessão de mão de obra.

9. As entidades portadoras da certificação de entidade beneficente de assistência social não podem ceder mão-de-obra em caráter oneroso e habitual. Isso porque a isenção outorgada pela Constituição Federal, no que tange às contribuições sociais, limitou-se àquela contribuição relativa aos segurados que prestam serviços à própria entidade, de modo a viabilizar a prestação das atividades beneficentes e não à implementação do objeto de terceiros, empresas tomadoras dos serviços da associação. Assim, a cessão habitual e onerosa de mão-de-obra por entidades isentas caracteriza descumprimento de requisito material necessário para manutenção do benefício. Esse requisito está previsto no inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/09. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 14, também trata de requisitos para o gozo de imunidade por entidades de assistência social.

Com efeito, tanto o art. 29, II da Lei nº 12.101/2009, como o art. 14, II do CTN estabelecem como requisito para fruição da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF, que os recursos das entidades beneficentes e de assistência social devem ser aplicados, integralmente, na manutenção de seus objetivos institucionais. No presente caso, os recursos humanos contratados pela recorrente eram empregados para realização dos objetivos institucionais das empresas tomadoras dos serviços prestados pela recorrente.

Importa consignar que ao apreciar a ADI 4480, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, correlacionando-o com o disposto no art. 14, II do CTN.

A matéria foi corretamente apreciada pela decisão de piso, que utilizo como razão de decidir, com fundamento no inciso I do §12 do art. 114 do RICARF. Conforme excerto a seguir transcrito:

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

A Autoridade Tributante, 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 no inciso II do artigo 29 da Lei nº 12.101/09 e no inciso II do art. 14 do CTN. Assim, não teriam sido atendidas as premissas constitucionais e legais pertinentes, que habilitariam o contribuinte ao gozo da imunidade na atividade de assistência social.

Em consulta ao Sistema GFIPWEB, verifiquei que a Defendente 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 Suplicante confessou, mediante declaração nas citadas guias, a ocorrência da situação apontada pelo Fisco.

Conforme Tabela 01 (fls. 34/48), onde constam as remunerações pagas aos empregados declaradas em GFIP, por tomadores dos serviços, a Fiscalização demonstrou que a maioria dos empregados da Litigante são cedidos às empresas/órgãos/prefeituras tomadoras dos serviços, quando comparados ao número de empregados que prestam serviços à própria Entidade. No ano de 2018, a massa salarial empregada na cessão de mão-de-obra declarada, correspondeu a 84,33% da massa salarial total informada em GFIP. Em 2019 esse percentual correspondeu a 82,07%. Ou seja, ao assim declarar, a própria Litigante reconhece que sua atividade preponderante é a cessão de mão-de-obra.

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, ocorreu no caso em questão.

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.

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 segurados empregados contratados pela Litigante, na sua grande maioria, na verdade, não prestaram serviços vinculados à assistência social, tendo em vista que foram cedidos para a implementação das atividades de outras empresas, tidas como não beneficentes.

No presente caso, não houve por parte da Suplicante a alegada medida de inclusão em emprego. Tivesse a mesma se limitado a preparar o trabalhador (pessoas com deficiência), dotando-o de treinamento, que favorecesse seu acesso ao mercado laboral e mesmo empreendendo, em seguida, as medidas que o ajudasse a identificar oportunidades de trabalho, estaria certamente cumprindo a finalidade constitucional.

No entanto, a Litigante não fez tal procedimento, mas simplesmente contratou essas pessoas como empregadas, que foram, posteriormente, cedidas a tomadores de mão-de-obra. Ou seja, os trabalhadores quando foram cedidos já se encontravam com seus contratos de trabalho formalizados com a Defendente (vide informações em GFIP), 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.

Ao contratá-las como empregados, cedendo-as a terceiros, a Litigante passa a atuar concorrentemente com as demais empresas privadas, prestadoras de serviços de cessão-de-mão de obra, o que certamente configura concorrência desleal, à medida em que estaria, segundo este entendimento, dispensada do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, enquanto sua concorrente – a empresa privada típica – seria contribuinte obrigatória.

Consubstancia a utilização de cessão de mão-de-obra pela Insurgente, o fato de constar no Termo de Contrato nº 093/2007, celebrado com o Centro Estadual de Educação Tecnológica Paula Souza – CEETEPS (fls. 69/84), a obrigatoriedade da contratante em reter 11% sobre o valor da nota fiscal de serviço, conforme determina art. 31, da Lei nº 8.212/1991, e recolher em nome da contratada (Suplicante):

#### **CLÁUSULA DÉCIMA - DOS PAGAMENTOS**

Os pagamentos serão efetuados mensalmente, mediante a apresentação dos originais da nota fiscal/fatura na sede do CONTRATANTE, em conformidade com a Cláusula nona deste instrumento.

(...)

§7º - Nos termos do artigo 31 da Lei Federal 8.212/1991 e da Instrução Normativa MPS/RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, a CONTRATANTE deverá efetuar a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura, recibo ou documento de cobrança equivalente, obrigando-se a recolher a importância retida, em nome da CONTRATADA, até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão do respectivo documento de

cobrança ou, se não houver expediente bancário naquele dia, até o dia útil imediatamente anterior.

Mencionada obrigatoriedade também consta no contrato celebrado com a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – Sabesp (fls. 142/160):

#### **CLÁUSULA 6a - FATURAMENTO E PAGAMENTO**

6.3.3. Por ocasião da apresentação da fatura à SABESP, nota de serviço, recibo ou documento de cobrança equivalente, a CONTRATADA deverá fazer prova do recolhimento mensal dos Encargos Sociais, quais sejam INSS, nos termos do artigo 31 da Lei 8212 de 24.07.91, alterada pela Lei 9032 de 28.04.95, FGTS, bem como do recolhimento do ISSQN.

Conforme consta nas GFIP do período lançado (01/2018 a 13/2019), a Litigante se beneficiou da compensação dos valores retidos nas notas fiscais de serviços, nos termos previstos no parágrafo 1º do art. 31, da Lei nº 8.212/1991.

No caso, a cessão onerosa de mão-de-obra passou a ser a atividade da Suplicante, no período objeto do presente crédito, não podendo ser caracterizada e tratada como atividade típica de entidade beneficente de assistência social.

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. Neste Parecer foi destacado o desvirtuamento da finalidade assistencial pelas referidas entidades que fizerem, em caráter contínuo e com expressiva representatividade de seus empregados, 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, 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.

Nos termos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 10/2015, informada pela Fiscalização, citado parecer continua aplicável, mesmo após a vigência da Lei nº 12.101/2009, embora a ela anterior.

Dispõe a referida Solução de Consulta:

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

Assim, considero demonstrado que a cessão de mão-de-obra realizada pela Insurgente consiste num desvio de sua finalidade assistencial e, portanto, descumprimento do requisito previsto no inciso II, do art. 29 da lei 12.101/2009 e do art. 14 do CTN, conforme apontado pela Fiscalização.

Exige-se para o exercício da imunidade/gozo da isenção, o cumprimento dos requisitos cumulativos previstos no art. 29, da Lei nº 12.101/2009 e cuja constitucionalidade foi validada pelo próprio STF (exceto inciso VI). Dito de outro modo, o descumprimento de qualquer das obrigações legais, constituiu fundamento suficiente a determinar a incidência dos tributos, cujas exigibilidades estariam, em princípio, excluídas pela imunidade/isenção.

Muito embora a Litigante esteja certificada no período de 16/02/2018 a 31/12/2019, não cumpriu a exigência contida no inciso II, da Lei nº 12.101/2009 c/c com o inciso II, do art. 14, do CTN.

Portanto, os Autos de Infração devem ser mantidos integralmente.

Nesse sentido, resta caracterizado o descumprimento dos requisitos necessários para a recorrente usufruir do benefício fiscal. Assim, não assiste razão à recorrente.

#### **Da competência do Auditor-fiscal da Receita Federal**

Em síntese, a recorrente alega que o Auditor-Fiscal da RFB não teria competência para examinar os requisitos necessários para que a contribuinte usufrísse da imunidade prevista no §7º da Constituição Federal, conforme excerto do Recurso Voluntário a seguir, fl. 508:

64. Neste aspecto, necessário se faz arguir que a equivocada desqualificação do serviço assistencial realizado pela Recorrente, não é matéria afeita à competência do Auditor Fiscal da Receita Federal que, nos moldes da legislação pátria, deveria

representar ao Ministério competente, no caso o Ministério da Cidadania, responsável pela pasta da Assistência Social, para este, em sua esfera de competência, analisar e julgar a tipificação do atendimento socioassistencial em inserção ao Mundo do Trabalho em atenção à Lei Orgânica da Assistência Social.

Não assiste razão à recorrente. Vejamos.

O STF, no exame da ADI nº 4.480/DF, reconheceu a constitucionalidade do *caput* do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, portanto, é competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil identificar o não atendimentos dos requisitos previstos em lei para gozo da imunidade e, conseqüentemente, lavrar auto de infração relativo ao período no qual os requisitos foram inobservados.

A seguir excerto do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, onde ele aborda a constitucionalidade do citado artigo 32<sup>2</sup>:

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

O §2º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009 estabelece que o rito a ser seguido é o do processo administrativo fiscal vigente. Portanto, distinto do procedimento de concessão e cancelamento de certificado previsto na seção IV desse diploma legal.

A inteligência do artigo 32 não poderia ser outra, haja vista que a administração tributária federal compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil e a autoridade fiscal e aduaneira é o Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que o lançamento constitui atividade privativa, vinculada e obrigatória a ser exercida no âmbito federal pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, conforme dispõe o art. 142 do CTN.

Assim, não assiste razão à recorrente.

#### **Da prática de crime de sonegação**

A recorrente alega inexistência de crime de sonegação fiscal, afirma que não foi demonstrada a existência de dolo, bem como que não foram comprovados os aspectos subjetivos do fato para atribuição de responsabilidade penal.

De pronto, registra-se que a autoridade fiscal apenas efetuou representação destinada ao Ministério Público Federal, tendo em vista ter verificado, em tese, a ocorrência de crime de sonegação fiscal previdenciária, haja vista que a persecução penal compete à sede judicial.

---

<sup>2</sup> ADI nº 4.480/DF. Voto do relator Ministro Gilmar Mendes, página 24.

É dever do Servidor Público Federal representar contra ilegalidade, omissão ou abuso de poder, conforme dispõe o art. 116, XII da Lei nº 8.112/1990, bem como levar a autoridade competente as irregularidades que tiver ciência em razão do cargo, nos termos do art. 116, VI da Lei nº 8.112/1990. Assim, a autoridade fiscal apenas cumpriu seu dever legal.

Tendo em vista que a persecução penal é matéria a ser apreciada na seara judicial, não cabe a esse colegiado se manifestar sobre as questões relativas à representação fiscal para fins penais. Nesse sentido se apresenta a Súmula CARF nº 28, a seguir transcrita.

**Súmula CARF nº 28**

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

**2. CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente  
Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Relator