



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722910/2014-57
ACÓRDÃO	2001-008.197 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRUZ VERMELHA BRASILEIRA - AFILIADA MINAS GERAIS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2009 a 30/11/2009

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTO LEGAL. MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE.

Diante da ausência legal expressa vedando que entidades imunes realizem cessão de mão de obra para empresas terceiras, deve-se afastar a imputação de violação ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, mantendo-se o direito da entidade de usufruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88.

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

A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no art. 195, § 7º da CF/88 se estende as receitas recebidas nos contratos de cessão de mão-de-obra feitos por entidade beneficente de assistência social a outras tomadoras conveniadas, desde que o valor aferido seja integralmente utilizado na atividade social.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, que lhe negou provimento, conforme voto divergente apresentado no plenário virtual, convertido em declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lilian Claudia de Souza, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral) e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão proferida pela DRJ/REC - acórdão nº 11-49.003, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, em face dos AIOP - DEBCAD nº 51.034.349-0 (patronal e RAT) e 51.034.351-1 (terceiros - FNDE, INCRA, SEBRAE, SESC e SENAC).

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 910/921):

Cuida-se de crédito tributário envolvendo contribuições sociais incidentes sobre remunerações pagas, pela Cruz Vermelha Brasileira - Filial Minas Gerais, aos segurados, elencados no quadro de fls. 51/153, por ela utilizados, **na prestação de serviços a diversas empresas, mediante cessão onerosa de mão-de-obra, nas competências 03/2009 a 11/2009.**

Segundo o fisco, a empresa em tela, **em gozo de imunidade tributária, ofereceu, de forma contínua e com utilização de mais de 80% do pessoal de sua folha de pagamentos, obreiros para laborarem, nas dependências de terceiros, mediante remuneração, como mensageiros, agentes de administração, auxiliares de serviços.**

A fiscalização entendeu que houve, assim, **desvirtuamento da promoção de assistência social beneficente, a que se destina a referida unidade da Cruz Vermelha, com violação do inciso III, do art. 55, da Lei nº 8.212/91.**

Salienta, ainda, a aplicação, ao caso concreto, do Parecer CJ/MPS nº 3.272/2004, aprovado pelo Ministro da Previdência Social, que trata, especificamente, **da cessão onerosa de mão-de-obra de forma continuada e envolvendo expressivo quantitativo de empregados da cedente, como causas de perda da imunidade.**

Neste sentido, reenquadrou a empresa no FPAS 515 (empresas em geral, comércio e serviço), para a cobrança das contribuições sociais respectivas, integrantes do presente processo, deduzindo aquelas recolhidas em GPS e/ou declaradas em GFIP.

Constituiu o **AI 51.034.349-0** (contribuições previdenciárias patronais) e o **AI 51.034.351-1** (contribuições sociais de terceiros - FNDE, INCRA, SEBRAE, SESC e SENAC).

Ainda, identificou, diferenças de contribuições sociais de segurados, em relação àquelas declaradas em GFIP, especificadas nos levantamentos F1 e F2, constituindo o **AI 51.034.350-3** para a sua cobrança.

Totalizou o crédito em tela, na ocasião de sua consolidação, o montante de R\$1.700.596,94 (um milhão, setecentos mil, quinhentos e noventa e seis reais e noventa e quatro centavos).

Cientificada do lançamento em 22/4/2014, a autuada ingressou, em 21/5/2014, com impugnações **contra os AI 51.034.349-0 e 51.034.351-1** (fls. 208/278; 558/628), por meio de representante legalmente constituído (cf. docs. fls. 279/286), ocasião em que propugna pelo cancelamento da exação, arguindo, em síntese apertada:

I – preliminarmente:

a) tempestividade;

b) decadência do direito de o fisco constituir o crédito em relação às competências 03/2009 e 04/2009.

II – no mérito:

a) inexistência de especificação pelo fisco da legislação descumprida pela empresa;

b) ilegal limitação de fruição de direito à imunidade, com base em parecer que, não sendo lei, inova, cria e extrapola sua competência, mesmo porque esta última pertence ao CNAS;

c) desrespeito às convenções de Genebra, das quais o Brasil é signatário, sobretudo as de 1864 e 1906, reguladas pelo Dec. Nº 2.380/1910, que dispõe sobre a impossibilidade de tributar as operações e rendas do organismo Cruz Vermelha Brasileira;

d) incompetência da SRFB para emitir juízo valorativo no âmbito da qualificação daquilo que se define como ações de assistência social;

e) reunir todos os requisitos para o gozo da imunidade tributária no exercício em questão (2009), inclusive o exercício de assistência social beneficente;

f) limitar-se a avaliação do fisco a um de seus programas assistenciais, qual seja: Ação Jovem, destinado à capacitação de adolescentes carentes e sua inserção no mercado de trabalho, com cursos de capacitação, formação humana e socialização, oferecendo lhes, por meio dos serviços prestados a terceiros, mediante cessão de mão-de-obra, os benefícios e garantias da legislação trabalhista;

g) não ser vedado às entidades imunes o exercício de atividades, inclusive a cessão de mão-de-obra, que lhe deem aporte financeiro para o desempenho de suas atribuições, consoante já assentou o STF;

h) haver o CARF já deliberado, em processo similar ao presente, pela improcedência do cancelamento da imunidade (processo 35061.001237/2006-71);

i) aplicação dos princípios da verdade material, proporcionalidade, razoabilidade e prevalência do interesse público.

Foram, ainda, juntados à impugnação (fls.289/557):

- estatuto social e certidões a ele correlatas;

- atestado/certificado CNAS;

- relatório de atividades 2009;

- demonstrações contábeis 2009;
- parecer técnico-social 2002/2005;
- convênios de cessão de mão-de-obra;
- normas/material do Programa Ação Jovem;
- certidão de utilidade pública.

É o que há a relatar.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário em litígio, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2009 a 30/11/2009

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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2009 a 30/11/2009

DECADÊNCIA. PRAZO. APLICAÇÃO.

É de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, o direito de o fisco constituir créditos tributários, relativamente às contribuições sociais, quando recolhidas a menor pelo sujeito passivo.

Cientificada da decisão, em 23/02/2015 (fls. 963/964), a contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 24/03/2015, recurso voluntário (fls. 965/1023), insurgindo-se contra a manutenção parcial da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – DO ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS RECURSAIS; II – DOS FATOS; III – DA VINCULAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO; IV – PRELIMINARMENTE: 4.1 – Da decadência do crédito tributário constituído; V – DO MÉRITO: 5.1 – Da moralidade que requer todo ato administrativo; 5.2 – Da fundamentação legal; 5.3 – Da entidade beneficente de assistência social e da mão de obra; 5.4 – Do projeto Ação Jovem; 5.5 – Do Parecer Técnico-Social; 5.6 – Da imunidade tributária internacional; 5.7 – Das decisões do CARF; 5.8 – Princípios da razoabilidade e proporcionalidade / interesse público. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a reforma da decisão recorrida, com o cancelamento do débito fiscal reclamado e o arquivamento dos autos.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 1024/1025.

Em 05/09/2021, foi juntado o Ofício nº 91/2021/SEDS/SNAS/DRSP/CGCEB/MG, de 17/03/2021, comunicando a **concessão do CEBAS da contribuinte**, ao teor dos processos de

representação instaurados no Ministério da Cidadania, relativo aos períodos de 22/03/2007 a 21/03/2010 - concessão e 22/03/2010 a 21/03/2015 - renovação (fls. 1029/1035).

Em 22/04/2025, em face da dispensa do mandato do mandato do conselheiro relator, Marcos Roberto da Silva, ocorrida em 11/04/2025, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 1037), sendo-me distribuído para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

As alegações trazidas em sede preliminar, a bem da verdade se confundem com as razões de mérito, e com ele serão apreciadas.

Mérito

Das contribuições previdenciárias apuradas - da entidade beneficente de assistência social e da cessão de mão-de-obra:

O litígio recai sobre a incidência das contribuições previdenciárias destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos (FNDE, SENAC, SESC, SEBRAE e INCRA), incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 04/2009 a 12/2009, conforme se depreende dos AIOP - DEBCAD nº 51.034.349-0 e 51.034.351-1, consolidados em 10/04/2014, com ciência da contribuinte em 22/04/2014.

Como bem fundamentado na decisão recorrida, trata-se de crédito tributário alusivo às contribuições incidentes sobre remunerações pagas pela contribuinte, Cruz Vermelha Brasileira - Filial Minas Gerais, aos segurados por ela utilizados na prestação de serviços a diversas empresas, no período de 03/2009 a 11/2009, mediante cessão onerosa de mão-de-obra.

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção parcial da autuação traçados na decisão recorrida (fls. 913/920):

II – Da decadência

O presente crédito tributário se refere às competências 03/2009 a 11/2009 e diz respeito a contribuições sociais patronais, inclusive as destinadas a terceiros.

A impugnante argumenta que as competências iniciais **(03/2009 e 04/2009)** já haviam sido fulminadas pelo instituto da decadência na ocasião do lançamento.

Para avaliar sua assertiva, é mister lembrar, inicialmente, que, desde a edição da Súmula Vinculante nº 8, pelo STF, há o entendimento de que, na constituição dos créditos relativos às contribuições sociais, caso do feito ora em mesa, aplica-se o prazo quinquenal previsto no CTN.

Como houve, por parte do sujeito passivo, **recolhimentos de contribuições sociais no período em comento, consoante atesta o fisco em seu relatório**, é de ser aplicado o regramento plasmado no art. 150, § 4º, do referido código tributário, qual seja, a contagem do prazo de 5 (cinco) anos para o lançamento deve se dar a partir da ocorrência do fato gerador.

Logo, como o crédito foi constituído **em 22/4/2014**, ocasião da ciência do mesmo pelo sujeito passivo, poderia o fisco, em tese, exigir, pelo lançamento, as diferenças de contribuições sociais apuradas **desde a competência 04/2009**, porque amparada pelo referido quinquênio legal.

Por conseguinte, é de se acolher, **em parte**, a insatisfação do impugnante, reconhecendo a decadência da presente exação tão-somente **em relação à competência 03/2009**, que deve, assim, ser excluída do crédito em apreço.

DO MÉRITO:

I - Do fundamento legal do crédito

Alega, inicialmente, a impugnante **desconhecer** o fundamento legal por ela, eventualmente, não observado, ensejador do lançamento em tela.

A resposta à sua indagação está, claramente, posta no subitem 4.7 do relatório fiscal, que acusa a empresa de haver **violado o disposto no inciso III, do art. 55, da Lei nº 8.212/91, vigente na ocasião da ocorrência dos referidos fatos geradores e, por extensão, ter perdido o direito à imunidade sobre as contribuições sociais de que trata o presente crédito**.

Outrossim, os relatórios de fundamento legais, às fls. 12/13; 21/22; 31/32, dão, também, lastro às exações em comento.

A referência ao Parecer CJ/MPS nº 3.272, de 16/7/2004, é **meramente subsidiária**, dado que este só tem caráter orientativo e não vinculante para o fisco fazendário, consoante art. 42, da Lei Complementar nº 73/1993, já que a RFB **não** integra a estrutura do MPS. Porém, como já destacado acima, **não** é, simplesmente, o parecer que fundamenta a exigência em tela, como quer fazer crer o impugnante.

Quanto à eventual inobservância, pelo referido parecer, da competência do CNAS, é matéria irrelevante para o deslinde da questão ora em discussão, dado que, como suscitado, a manifestação da consultoria jurídica do MPS é meramente opinativa e o fato de o fisco haver acatado o teor do referido ato, para a situação em tela, não invalida em nada o lançamento, dado que o substrato deste último tem, consoante acima referido, embasamento legal.

Não há, assim, como acolher a assertiva da defendente de que, no lançamento fiscal, **inexistiu** especificação dos comandos legais que fundamentaram a exigência, rejeitando-se a impugnação neste ponto.

II - Da entidade beneficente de assistência social e da cessão de mão-de-obra

A exigência das contribuições sociais, lançadas no presente crédito, decorreu, em essência, consoante a fiscalização, **do desvio finalístico da entidade beneficente de assistência social, com inobservância do regramento, então vigente, para o gozo da imunidade de referido tributo.**

A questão **central que se apresenta** é a de que, se o contribuinte, enquanto entidade beneficiada, em princípio, pela imunidade de que tratava o artigo 55 da Lei 8.212/1991, **poderia, sem perda do aludido benefício, realizar a contratação dos segurados empregados, elecandos pelo fisco a fls. 51/153, para cedê-los, de maneira continuada e onerosamente, às entidades e empresas com as quais mantinha “convênios”, constituindo-se esta sua atividade preponderante no período ora em discussão.**

A Fiscalização entendeu que o procedimento seria **incompatível com a finalidade social da empresa**, de prestação de serviços de assistência social, dada a natureza “comercial”, que passou a ser a efetiva atividade do sujeito passivo, **na medida em que os segurados cedidos constituíam a quase totalidade dos seus empregados.**

Assim, **não** estariam sendo atendidas as premissas constitucionais e legais pertinentes, que habilitariam o contribuinte ao gozo da imunidade da atividade de assistência social, segundo inclusive a concepção jurídica da LOAS (Lei 8.742/93).

Em contrapartida, a impugnante apresenta extensa argumentação visando demonstrar que cumprira os requisitos legais assecuratórios do gozo do benefício e que não haveria nenhuma incompatibilidade entre suas atividades e o seu enquadramento como entidade apta ao benefício do artigo 55 da Lei 8.212/91, que se encontrava vigente na época a que se referem os fatos geradores considerados.

Nestas circunstâncias, a impugnante diz que, para **cumprir sua finalidade social de preparo e inserção de jovens no mercado de trabalho**, como alega, assim procedeu:

- a) acolheu/selecionou os interessados, ministrando-lhes treinamentos, de forma a prepará-los para o exercício das atividades para as quais serão contratados;
- b) registrou-os como empregados, assumindo legalmente a responsabilidade pelo cumprimento da legislação pertinente, inclusive pagamento dos benefícios trabalhistas e previdenciários;
- c) firmou contratos/convênios com terceiros, obrigando-se a fornecer pessoal e recebendo contrapartidas decorrentes das referidas contratações de trabalho, não só relativas aos salários dos trabalhadores fornecidos, como também de encargos sociais e despesas operacionais.

Assim, para o deslinde da questão, **é necessário analisar cada uma dessas etapas das atividades do sujeito passivo.**

A) Da realização de cursos/treinamentos e da prestação de atividades assistenciais

Atesta a impugnante que, para os segurados envolvidos no lançamento em tela, ministrava cursos e treinamentos.

As únicas provas que carrou aos autos, neste sentido, foram o relatório de atividade e o conjunto de normas/material do programa ação jovem.

No entanto, tais elementos probatórios **não comprovam** a participação efetiva dos segurados elencados na planilha fiscal de fls. 51/153, objeto do presente processo.

De sorte que restou **não** provada a alegação da defendente de que os segurados em tela integraram, de fato, treinamentos e cursos para inserção no mercado de trabalho.

B) Da situação dos segurados

Não há dúvida de que os trabalhadores em pauta são segurados empregados da autuada, sujeitos aos regramentos das legislações trabalhistas e previdenciárias, mesmo porque isto não contestou a defendente.

Aliás, a própria impugnante, além de promover registros em carteira de trabalho e incluir os assistidos em GFIP, firmava, como titular da relação, contratos com os tomadores dos serviços daqueles segurados.

Não se trata, portanto, de meros alunos – pessoas vinculadas por “relação educacional”- ou aprendizes.

Atendiam, em essência, necessidades dos contratantes que, de outra sorte, teriam custos mais elevados na obtenção desta mão-de-obra no mercado laboral, dado que, valendo-se das condições da contratada, **como beneficiária da imunidade tributária, acabaram, também, por usufruir, indiretamente, desta mesma benesse, por não arcarem com qualquer custo adicional relativamente às contribuições sociais patronais.**

C) Da cessão de mão-de-obra

A Fiscalização **considerou** presentes os requisitos legais que caracterizam a prestação de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, pelo contribuinte a terceiros, nos termos do artigo 31 da Lei 8.212/91, **fato não contestado pelo impugnante**. Houve, inclusive, a retenção dos 11%, a título de contribuição social, de que trata o referido comando legal, **devidamente deduzida pelo fisco do lançamento em questão**.

Foi, precisamente, **a forma como esta situação se deu que ensejou a desconsideração da condição de entidade beneficente da imunidade das contribuições previdenciárias**, objeto do processo em testilha.

Cabe, pois, agora analisar se, em tais condições, é legalmente admissível **o gozo do benefício previdenciário defendido pela impugnante**.

A exclusão da obrigação do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais para as entidades beneficentes de assistência social tem guarida na própria CF:

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:

(...).

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

Mencionando a “assistência social”, o dispositivo constitucional transcrito deve ser analisado em conjunto com as disposições do artigo 203, também da CF:

Art. 203. A **assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:**

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

A Lei 8.212/91, por sua vez, na forma prevista no § 7º do art. 195 da Carta Magna, assim tratava da questão, com a redação vigente na época dos respectivos fatos geradores em discussão:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que cumulativamente:

(...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(...)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

A imunidade das contribuições previdenciárias estava, pois, intimamente vinculada à **assistência social**, a exigir a conjugação das disposições legais até aqui transcritas com as disposições da Lei 8.742/93 (que “dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências”):

Art. 2º A assistência social tem por objetivos: (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

I - a proteção social, que visa à garantia da vida, à redução de danos e à prevenção da incidência de riscos, especialmente: (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

(...)

b) o amparo às crianças e aos adolescentes carentes; (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

c) a promoção da integração ao mercado de trabalho; (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

(...)

Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos. (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

Tratando-se, pois, de imunidade de contribuições previdenciárias, ou seja, de renúncia fiscal, esta apenas se justifica à medida em que a entidade beneficiária, sem fins lucrativos, **realize atividades que, em princípio, caberiam ao Estado e que, evidentemente, sejam voltadas às pessoas visadas pela assistência social, segundo a definição legal.**

É por isso que realmente merece restrições a realização de atividades que **não** possam ser diretamente enquadradas neste contexto, **como a cessão de mão-de-obra, que ora se cuida.**

A análise da possibilidade de entidades beneficentes de assistência social, que pratiquem a cessão de mão-de-obra, auferirem o benefício, **então estatuído pelo artigo 55 da Lei 8.212/91**, foi objeto do já citado **Parecer CJ/MPS 3.272/2004**, que destacou o desvirtuamento da finalidade assistencial, com violação ao disposto no inciso III, do referido comando legal, pelas referidas entidades que fizerem, em caráter contínuo e com expressiva representatividade de seus empregados, a cessão onerosa deste 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.**

É justamente por isso que se poderia admitir, sob condições, a prestação de serviços de cessão de mão-de-obra por entidades beneficentes que então estivessem no gozo do benefício, como salienta o 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.**

Lembra-se que a disposição constitucional, inserta no artigo 203, menciona a prestação de “assistência social a quem dela necessitar”, com o objetivo dentre outros, de “promoção da integração ao mercado de trabalho”. No caso em análise, não é o que ocorreu, **dado que os obreiros da impugnante, quando cedidos aos tomadores de mão-de-obra, já se encontravam com seus contratos de trabalho formalizados com o sujeito passivo.**

Neste sentido, 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.**

Tivesse, portanto, o sujeito passivo **se limitado a preparar o trabalhador**, 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.**

Entretanto, **ao contratá-lo como empregado, cedendo-o a terceiros, 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.

É exatamente o que constatou a Fiscalização. A atividade de cessão de mão-de-obra passou, na prática, **a ser a atividade preponderante do sujeito passivo,** no período objeto do presente crédito, não podendo ser caracterizada e tratada como atividade típica de entidade beneficente de assistência social.

Sujeita-se, por isso, à exigência das contribuições previdenciárias lançadas, em face do descumprimento do constante no inciso III da Lei 8.212/91 (segundo legislação então aplicável), não reunindo, assim, como alega, todos os requisitos para o gozo da imunidade nas competências remanescentes no crédito ora em discussão.

De igual sorte, não se está a repelir a possibilidade de a empresa beneficente de assistência social praticar a cessão de mão-de-obra, como fonte alternativa de recursos, como já deliberou o STF, **mas de não fazer disto sua atividade preponderante, sob pena de desvirtuar sua essência motriz, qual seja, a prática da assistência social nos moldes legais.**

Note-se que, mesmo se considerássemos, no período envolvido no presente crédito, o quadro resumo de atividades desenvolvidas pela Cruz Vermelha de Minas Gerais em 2009, trazido às fls. 237/8, identificamos que **prepondera** o trabalho desenvolvido com os adolescentes, nos moldes objeto do presente processo.

Logo, resta configurado o **desvirtuamento finalístico da entidade,** a que alude a fiscalização, mantendo-se, em consequência a exigência tributária em comento.

De notar-se que a exigência do tributo em tela não se fez sobre a totalidade das atividades da autuada, **mas, precisamente, sobre aquelas não enquadráveis como de assistência social.**

Não há nisto qualquer desrespeito a tratado internacional, dado que a entidade agiu em dissonância com a sua atribuição institucional, equiparando-se, assim, às empresas em geral, consoante art. 15, da Lei nº 8.212/91, sujeitando-se, em consequência, às mesmas exigências imputadas àquelas.

Também, o alegado juízo valorativo feito pela fiscalização fazendária não extrapolou a competência dada à mesma pelo art. 37, da Lei nº 8.212/91, de, ao verificar o não recolhimento, total ou parcial, de contribuições sociais, lavrar o correspondente auto de infração, ainda mais quando motivou o seu agir, fundamentando-o nos termos esposados em seu relatório.

(...)

Por sua vez, o interesse público, no sentido de combater a concorrência desleal e os desvios de finalidade das benesses fiscais concedidas, foi respeitado, não havendo, em consequência, como acolher o queixume do sujeito passivo também neste ponto.

Pois bem. Feito o registro acima e após detida análise, entendo que a pretensão recursal merece prosperar, porquanto a Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Inicialmente, em relação as preliminares suscitadas, vale salientar que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, inclusive oportunizando ao contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais, os quais foram regularmente atendidos. Da leitura das autuações se pode apurar que os lançamentos estão amparados nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada dos tributos devidos e dos encargos aplicados, com a indicação dos dispositivos legais atinentes, além de lhe oportunizar o exercício do direito de defesa.

Do ponto de vista procedimental, a conduta fiscal transcorreu dentro da restrita legalidade sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que foi exercido regularmente e com plenitude, inexistindo eventual nulidade como aventado na peça recursal.

Em relação à alegada **decadência** em relação à competência 04/2009, também nada prover, porquanto tal período ainda se encontrava dentro do lustro legal para constituição do crédito tributário, ao teor do art. 150, § 4º do CTN. Portanto escorreita a decisão recorrida no particular.

Quanto ao mérito, observo que o cerne da controvérsia recursal reside na incidência de contribuição previdenciária, em face da apuração de desvio finalístico da contribuinte/entidade beneficente de assistência social, por suposto descumprimento da legislação de regência, impossibilitando-lhe o gozo de imunidade tributária, por ceder a mão de obra de forma contínua – em torno de 80% da sua força de trabalho para laborarem nas dependências de terceiros, mediante remuneração, como mensageiros, agentes de administração, auxiliares de serviços – estando assim a contribuinte transferindo a fruição de benefício fiscal para os aludidos contratantes.

Neste ponto, dada a pertinência e por se amoldar perfeitamente ao caso vertente, vale transcrever excertos do bem lançado voto condutor, proferido no Acórdão nº 2301-010.555 (sessão de 13/06/2023), acolhido por unanimidade, onde a conselheira relatora Flavia Lilian Selmer Dias, com percuciência assim manifestou suas convicções, cujas razões de decidir perfilho:

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

A fiscalização entendeu que o procedimento era **incompatível com a finalidade social da recorrente**, pois a cessão de mão-de-obra seria atividade de natureza “comercial”, deste modo desatenderia os requisitos de isenção/imunidade dados pela Lei nº 8.742, de 1993.

Já a recorrente afirma que cumpria os requisitos exigidos pela lei para o gozo do benefício de isenção/imunidade e que não haveria incompatibilidade entre suas atividades (cessão

de mão de obra dos menores) e seu enquadramento, **posto que as receitas decorrentes dos convênios firmados eram necessárias à realização de sua finalidade social e totalmente utilizada nesta atividade**. Aduz ainda que, o fato de utilizar integralmente os valores auferidos com os convênios em sua atividade social, ainda que decorrentes de atividades com caráter “econômico”, possibilitaria manter a isenção/imunidade sobre tais ganhos. Finalmente rechaça a utilização do termo cessão de mão-de-obra para sua atividade pois alega que constitui na realidade de parte de sua atividade social, que é a inserção de jovens carentes no mercado de trabalho.

A autuação fiscal se deu sobre as **receitas recebidas na forma de convênio com outras pessoas jurídicas que não gozavam de isenção/imunidade das contribuições sociais**. Embora a recorrente refute o termo, contudo, juridicamente, os valores pagos por estes conveniados se davam **em retribuição à mão-de-obra prestadas por menores, contratados pela recorrente e postos à disposição das tomadoras**.

Posto isso, a fiscalização, com base nos dados obtidos no curso da ação fiscal decidiu-se por **duas** consequências:

- Primeira, a decisão de desconsiderar o benefício da isenção/imunidade sobre tais receitas, e, conseqüente, lavrando os dois débitos controlados no presente processo.
- Segunda, que a execução de tais atividades também teria o condão de revogar o benefício da isenção/imunidade da recorrente. Tal consequência foi tratada no processo nº 16587.000117/2008-45.

Portanto aqui a lide é **se restringe a questão se tais receitas gozavam ou não do benefício da isenção/imunidade**. Deste modo, é irrelevante se o reconhecimento da necessidade de tributar tais valores levaria ou não a consequência de seu desenquadramento.

Com foco neste tópico, é necessário fazer algumas considerações. A legislação que regia o benefício da isenção/imunidade na ocorrência dos fatos geradores era **o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991**:

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**:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - **promova, gratuitamente e em caráter exclusivo**, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - **aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento** de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

Com a edição da Lei nº 12.101 de 2009, os requisitos passaram a constar do art. 29:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

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

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

Alguns dos incisos de ambos os artigos das Leis foram objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, sob a alegação que **a exigência de contrapartidas por parte das entidades beneficentes teria que ocorrer por lei complementar e não lei ordinária**. O STF reconheceu o argumento e **declarou parcialmente** a inconstitucionalidade.

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

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

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

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

III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

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

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

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

VII - apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

(...)

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

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

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

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

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

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003(Estatuto do Idoso), as entidades beneficentes poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.

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

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

(...)

§ 4º As entidades que atuem exclusivamente na área certificável de assistência social, ainda que desempenhem **eventual atividade de que trata o art. 30** desta Lei Complementar, caso obtenham faturamento anual que ultrapasse o valor fixado

em regulamento, deverão apresentar as demonstrações contábeis auditadas, nos termos definidos em regulamento.

(...)

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

O referido Acórdão destaca que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil se manifestou sobre o tema em uma ótica diferente da descaracterização da assistência social em razão da cessão de mão de obra, quando aponta a Solução de Consulta COSIT nº 144, de 28 de março de 2019. Nela o argumento é que a imunidade só se aplicara as fases da formação teórica e a experiência prática de formação técnico-profissional. A contratação do aprendiz por terceiros, última etapa desse processo, não estaria abrangida pela imunidade, **uma vez que o beneficiário direto seria o tomador de serviços e não o público alvo da assistência social, em um injustificado privilégio tributário.**

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

A explicitação do art. 30 claramente **não** concorda com o argumento que a receita auferida pela disponibilização de mão-de-obra deveria ser tributada posto constituir uma utilização injustificada de privilégio tributário. Optou o legislador **por aceitar que, ainda**

que o tomador não seja beneficiário da isenção, poderia utilizar-se dela de forma indireta.

Resta a questão se a redação do art. 30 da LC 187, de 2021 é uma regra que foi criada a partir de sua publicação, portanto só aplicável a fatos geradores a partir de 2022, **ou tornou expresso o que estava oculto na finalidade da lei, retroagindo no tempo.**

Considerando que houve a mudança no entendimento da situação desde o lançamento do crédito tributário até a prolação da Solução de Consulta COSIT nº 144, de 2019, mas que a publicação dos textos legais anteriores **se manteve omissa sobre o tema, o mais factível é que o artigo 30 da LC nº 187 só tornou expresso o entendimento com fim de acabar com as discussões sobre a questão.**

Assim, os requisitos para verificação se o contribuinte fazia jus a imunidade tributária teriam que ser aferidos com critérios impostos pela legislação a época do fato gerador, **contudo, a explicitação de conceitos que até então eram silentes na lei, podem ser feitas com base na legislação atual.**

Tendo em vista que o preenchimento dos demais requisitos **não** foi objeto do auto de infração, **se restringindo a natureza da receita auferida nos convênios de cessão de mão-de-obra, conclui-se que tais valores estavam sim abrangidos pela isenção/imunidade.**

No mesmo sentido, vale citar o acórdão nº 2201-012.163 (sessão de 12/08/2025), bem como as declarações de votos proferidas no acórdão nº 2201-011.998 (sessão de 04/02/2025), onde neste último, em sua declaração de voto, o conselheiro Thiago Álvares Feital, enfatizou o **caráter interpretativo do art. 30 da LC nº 187/2021**, cujo dispositivo 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”***.

Alia-se o fato de que o motivo que ensejou a suspensão da isenção/imunidade, no caso concreto, de fato, não tem como causa a falta ou irregularidade referente à certificação da entidade (CEBAS) – cujo certificado do período autuado foi concedido (fls. 1029/1033) - mas, sim e exclusivamente, tratou da cessão onerosa de mão-de-obra a pessoas jurídicas contratantes, importando no suposto descumprimento dos requisitos legais vigentes à época dos fatos relativos ao período autuado.

Portanto, lastreado na legislação de regência e com especial destaque para os entendimentos jurisprudenciais destacados, resta demonstrado que as cessões de mão-de-obra realizadas estavam abrangidas pela isenção/imunidade, não constituindo base de cálculo para as contribuições previdenciárias, razão pela qual torna insubsistente o crédito tributário em litígio.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso, para afastar os lançamentos fiscais remanescentes exigidos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente apenas em relação ao que se segue.

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

O conselheiro relator, no mérito, fundamenta seu voto na invocação do voto condutor do Acórdão nº 2301-010.555, de 13/06/2023.

As questões de direito em tela não são novas, cabendo recordar o decidido no Acórdão nº 2401-010.977¹, de 4 de abril de 2023, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRATAÇÃO INDIRETA DE APRENDIZ. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMUNIDADE. DESCARACTERIZAÇÃO.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

¹ No mesmo sentido e a invocar dentre seus precedentes o Acórdão nº 2401-010.977, temos o Acórdão nº 2202-011.097, de 7 de novembro de 2024.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRATAÇÃO INDIRETA DE APRENDIZ. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMUNIDADE. DESCARACTERIZAÇÃO.

A alocação de aprendizes em empresa tomadora dos serviços compromete a imunidade da entidade beneficente de assistência social.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DE- OBRA. RETROAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. ARTIGO 106, I, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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

(...) Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator

(...)

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

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

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

A decisão recorrida (e-fls. 475/492) manteve o lançamento ponderando que a Lei nº 12.101, de 2009, determina que uma entidade sem fins lucrativos pode oferecer curso de aprendizagem e será vista como de assistência social por isso, mas a legislação não afirmaria o mesmo em relação à contratação pela entidade do aprendiz a ser cedido para

empresas, considerando correta a invocação do Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04, qualificado como vinculante por força do inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457, de 2007. Além disso, a decisão invoca o Parecer do Ministério da Cidadania - Secretaria Especial do Desenvolvimento Social (fls. 198/199), de suporte à renovação do CEBAS (período de 03/04/2019 a 02/04/2022), em que a atividade relacionada com o estágio do aprendiz não teria sido considerada como de assistência social, transcrevo (e-fls. 481): (...)

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

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

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

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

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

II. MÉRITO II.

1. Da imunidade

(...) Da Cessão de Mão De Obra

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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

A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal se estende as receitas recebidas nos contratos de cessão de mão-de-obra feitos por entidade beneficente de assistência social a outras tomadoras conveniadas, desde que o valor aferido seja integralmente utilizado na atividade social.

Acórdão nº 2301-010.555, de 13 de junho de 2023, por unanimidade de votos

As duas primeiras decisões (2201-009.255 e 2201-009.795), no mesmo sentido do entendimento adotado no presente lançamento e na decisão recorrida, alinham-se aos fundamentos **subsistentes**² do Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04, da Solução de Consulta Cosit nº 144, de 28 de março de 2019, e da Solução de Consulta Interna Cosit nº 10, de 6 de julho de 2015, atos assim ementados:

Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PROGRAMA DE APRENDIZAGEM. FORMAÇÃO TÉCNICO-PROFISSIONAL METÓDICA. CONTRATAÇÃO DE APRENDIZES. REEMBOLSO. IMUNIDADE.

A imunidade de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal não se estende ao salário do aprendiz reembolsado por terceiro tomador de seu serviço.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.101/2009, arts. 18 e 29; Decreto nº 9.579/2018, arts. 50 e 57; Solução de Consulta Interna nº 10/2015.

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

2. O questionamento da consulente diz respeito à interpretação de dispositivos constitucionais e normativos (art. 195. § 7º da CR/1988, art. 18 da Lei nº 12.101, de 2009, e arts. 8º e 15, § 2º do Decreto nº 5.598, de 2005), de modo a responder se a *"imunidade tributária (...) a que faz jus (...), abarca as contribuições sociais incidentes sobre o salário do aprendiz, reembolsado por terceiro tomador do serviço dele"*, no caso de contratação feita nos moldes do § 2º do art. 15 do Decreto nº 5.598/2005.

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

3. (...)

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

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

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

(...)

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

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

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

8. Deve-se atentar que é tão somente em relação às entidades que oferecem esse “curso de aprendizagem”, a que se refere o inciso II, art. 430 da CLT, que o inciso II, §2º do art. 18 da Lei nº 12.101, de 2009, estabeleceu como também de assistência social. Contudo, em relação a empregar o menor aprendiz e colocá-lo na empresa (art. 431 da CLT), o inciso II do §2º do art. 18 da Lei nº 12.101/2009, não estabelece a atividade como de assistência social. Veja-se:

§ 2º Observado o disposto no capítulo no § lo, também são consideradas entidades de assistência social: (...)

II- as de que trata o inciso lido art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº5.452, de lode maio de 1943, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos

termos da Lei n°8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei n° 5.069, de 13 de julho de 1990; e

9. O que a Lei 12.101/2009 determina é que uma entidade sem fins lucrativos pode oferecer o curso de aprendizagem (passo 1) e será vista como de assistência social por isso. Contudo, não afirma o mesmo em relação ao terceiro passo (contratação do aprendiz). Vale dizer: não há lei estabelecendo como de assistência social a entidade que emprega o menor aprendiz para ceder a empresa que precisa preencher sua cota de contratação de aprendizes.

10. No mesmo sentido, o §2º do art. 57 do Decreto n° 9.579. de 2018, que trata da contratação indireta do aprendiz por meio da entidade sem fins lucrativos, não trata essa entidade como beneficente de assistência social. Veja:

§2º A contratação de aprendiz por meio de entidades é precedida por contrato entre a empresa e a entidade que entre outras obrigações recíprocas serão estabelecidas as seguintes:

I - a entidade sem fins lucrativos, simultaneamente ao desenvolvimento do programa de aprendizagem, assumirá a condição de empregador, com todos os ônus dela decorrentes, e assinará a Carteira de Trabalho e Previdência Social do aprendiz, na qual anotar-se-á, no espaço destinado às anotações gerais, a informação de que o contrato de trabalho específico decorrerá de contrato firmado com determinado estabelecimento para fins do cumprimento de sua cota de aprendizagem;

11. Outra não deveria ser a interpretação, eis que, de fato, a atividade de assistência social envolvida na situação é a de integração do aprendiz ao mercado de trabalho, o que se promove por meio de sua capacitação e contratação. Se inclusive a contratação já ocorre no âmbito da própria entidade sem fins lucrativos (eis que ela assina sua carteira de trabalho e apenas cede sua força de trabalho à empresa tomadora), toda a integração já se exauriu ali, sem que possa ser visualizada na cessão do aprendiz à empresa que receberá seu trabalho. Entendido de fôra contrária, seria possível considerar a inexistência de contribuição previdenciária sobre a remuneração do aprendiz (segurado empregado da entidade que assina sua carteira) e, ao cabo, quem se beneficiaria da imunidade previdenciária não seria o público alvo da assistência social mas sim a empresa tomadora de serviços, que teria o trabalho prestado a custos menores (sem o ônus tributário-previdenciário).

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

(...)

7. O inciso II do art. 48 da Lei nº 11.457/2007 manteve a vigência dos atos normativos e administrativos editados pelo Ministério da Previdência Social relativos à administração das contribuições previdenciárias, enquanto não modificados pela Receita Federal do Brasil, de forma que a RFB permanece vinculada ao entendimento exarado por meio do Parecer aprovado pelo ministro da Previdência Social até que outra posição venha a ser adotada expressamente.

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

'PARECER/CJ 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 rima determinada profissão e depois faz a cessão remunerada de sua mão-de-obra para terceiros não resta configurada a atividade assistencial de promoção ao mercado do trabalho na cessão de mão-de-obra realizada. Somente poderão ser apropriados como assistenciais, conforme o caso, os gastos despendidos na formação profissional desenvolvida pela entidade, caso tenha sido direcionada a pessoas carentes. A cessão de mão-de-obra feita posteriormente somente pode ser tida como atividade voltada para a obtenção de receita, portanto alheia à atividade assistencial da entidade. (grifos da SCI nº 10/2015)

(...)

35. Ante o exposto até aqui, conclui-se que a cessão onerosa de mão-de-obra não caracteriza, em nenhuma hipótese, atividade assistencial para o fim de obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social. Pelo contrário, é a isenção das contribuições para a seguridade social que atrai as empresas tomadoras de serviços a contratar com as entidades beneficentes, em prejuízo das demais empresas do ramo de terceirização de serviços que pagam contribuição para a seguridade social e não podem oferecer o mesmo preço, o que subverte a finalidade da regra de isenção, que é estimular a realização de assistência social pelos particulares.

36. No fim, quem se beneficia da isenção previdenciária, com a prática de cessão de mão-de-obra por entidades beneficentes de assistência social, é a empresa tomadora de serviços, que contrata a cessão a preços menores, e não o público-alvo da assistência social. Nesse sentido, a cessão onerosa de mão-de-obra, por parte das entidades isentas de contribuição para a seguridade social, deve ser encarada com mais restrição até do que outras atividades lucrativas que estas entidades venham a realizar, uma vez que o verdadeiro beneficiado nesta operação é a empresa tomadora de serviços, que nada tem de assistencial.

(...)

40. Da exposição acima resulta que as entidades que realizam cessão remunerada de mão-de-obra não podem, em regra, serem consideradas beneficentes de assistência social, e, portanto, não fazem jus à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. Entretanto, é possível estabelecer, a partir de um esforço hermenêutico, situações muito especiais em que a cessão onerosa de mão-de-obra pode ser feita sem retirar a natureza beneficente de assistência social da entidade.

41. Tais hipóteses passam necessariamente pela verificação de dois critérios, a saber: caráter 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 precípuo de fazer a cessão onerosa de mão-de-obra. Se a entidade realiza a contratação de empregados com vistas, exclusivamente, a realizar cessão de mão-de-obra destes empregados não fará jus à isenção das contribuições para a seguridade social. Em outras palavras, a entidade beneficente somente pode realizar a cessão de mão-de-obra em situações pontuais, em que os empregados cedidos tenham função dentro de suas próprias atividades - que devem ser assistenciais - mas estejam ociosos por motivos alheios à vontade da instituição. Se um ou alguns empregados são contratados, primordialmente, para prestarem serviços a terceiros, a entidade não pode ser considerada beneficente de assistência social, pois esta atividade não será accidental. (grifos nossos)

(...)

23. Com base no exposto, conclui-se que as orientações contidas no Parecer/CJ n° 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, continuam aplicáveis após a entrada em vigor da Lei n° 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 n° 12.101/2009, com a automática suspensão da isenção nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei, quando a fiscalização da RFB verificar a ocorrência de cessão de mão de obra que não apresente caráter accidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente ou mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, ainda que os trabalhadores cedidos sejam o público alvo da atividade assistencial.

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

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

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

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

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

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

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

III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), as entidades beneficentes poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.

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

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

§ 4º As entidades que atuem exclusivamente na área certificável de assistência social, ainda que desempenhem **eventual atividade de que trata o art. 30** desta

Lei Complementar, caso obtenham faturamento anual que ultrapasse o valor fixado em regulamento, deverão apresentar as demonstrações contábeis auditadas, nos termos definidos em regulamento. (...)

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

O referido Acórdão destaca que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil se manifestou sobre o tema em uma ótica diferente da descaracterização da assistência social em razão da cessão de mão de obra, quando aponta a Solução de Consulta COSIT nº 144, de 28 de março de 2019. Nela o argumento é que a imunidade só se aplicara as fases da formação teórica e a experiência prática de formação técnico-profissional. A contratação do aprendiz por terceiros, última etapa desse processo, não estaria abrangida pela imunidade, uma vez que o beneficiário direto seria o tomador de serviços e não o público alvo da assistência social, em um injustificado privilégio tributário.

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

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

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

Lei nº 12.101, de 2009

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

(...)

CAPÍTULO II

DA CERTIFICAÇÃO

(...)

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

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

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

(...)

II - as de que trata o inciso II do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

(...)

CAPÍTULO IV

DA ISENÇÃO

Seção I

Dos Requisitos

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

(...)

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

(...)

Seção II

Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção

(...)

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

(...)

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

Lei Complementar nº 187, de 2021

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

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

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

(...)

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

(...)

CAPÍTULO II

DOS REQUISITOS PARA A CERTIFICAÇÃO DA ENTIDADE BENEFICENTE

Seção I

Disposições Preliminares

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

(...)

Seção IV

Da Assistência Social

Subseção I

Das Entidades de Assistência Social em Geral

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

(...)

III - programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência, prestados com a finalidade de promover a sua integração ao mundo do trabalho nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e do inciso II do caput do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, ou da legislação que lhe for

superveniente, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente);

(...)

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

(...)

CAPÍTULO III

DO PROCESSO DE CERTIFICAÇÃO

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

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

(...)

II - a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto às objeções da recorrente, cabe ainda destacar que a decisão de primeira instância não desconsiderou os conceitos relativos à aprendizagem profissional, eis que a própria dicção do art. 431 da CLT revela haver cessão/intermediação de mão-de-obra ao qualificar como tomadora de serviços a empresa que se vale de aprendiz por meio da entidade mencionada no inciso II do art. 430 da CLT. Além disso, os itens 7, 8 e 9 da Nota Técnica nº 02/2017/DRSP/SNAS/MDS não têm o condão de afastar tal constatação, inexistindo mera equiparação para fins de informação em GFIP.

No que toca à interpretação do art. 30 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, cabe invocar o Acórdão 9202-011.485 – CSRF/2ª TURMA, de 18 de setembro de 2024:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2006, 31/12/2007

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DEOBRA. RETROAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. ARTIGO 106, I, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O art. 30 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, não veicula norma expressamente interpretativa da legislação pretérita, mas regra jurídica que não existia na revogada Lei nº 12.101, de 2009, para se admitir o

desenvolvimento de atividade que gere recursos, inclusive com cessão de mão-de-obra.

Por conseguinte, havendo elementos para se formar convicção de que a cessão de mão de obra nos termos em que realizada no caso concreto ensejou desvio de finalidade e não tendo nenhuma das alegações levantadas nas razões recursais o condão de afastar tal constatação, não merece reforma a decisão recorrida.

Isso posto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro