



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720318/2011-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.102 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2022
Recorrente JUVENTUDE CIVICA POAENSE - JUCIP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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 às 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 05-38.518, que julgou o inteiramente procedente os lançamentos realizados nos DEBCAD nº 51.011.662-0 e nº 51.016.463-3. O referido Acórdão está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA, COMO ATIVIDADE PREPONDERANTE, REALIZADA POR ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NO GOZO DOS BENEFÍCIOS DO ARTIGO 55 DA LEI 8.212/91. IMPOSSIBILIDADE.

A questão central que se apresenta é: o Contribuinte, enquanto entidade beneficiada, em princípio, pela isenção/imunidade de que tratava o artigo 55 da Lei 8.212/1991, poderia, sem perda do aludido benefício, ter realizado a contratação de aprendizes, cedendo-os às entidades e empresas com as quais mantinha “convênios”, constituindo-se esta sua atividade preponderante?

O procedimento é incompatível com a finalidade social do Contribuinte, de prestação de serviços de assistência social, dada sua natureza comercial e que era a atividade preponderante do Contribuinte.

A NATUREZA JURÍDICA DA RELAÇÃO ENTRE O APRENDIZ COM SEU CONTRATANTE. OCORRÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO NECESSARIAMENTE.

Os aprendizes empregados - ainda que submetidos a condições legais específicas - com contratos de trabalho formalizados com o Contribuinte, são necessariamente empregados daquele. A alegada “relação educacional” não descaracteriza a existência do vínculo empregatício, por absoluta falta de previsão legal.

Os contratos (convênios) firmados entre o Contribuinte e os terceiros não têm o efeito de revogar/substituir a CLT e a legislação pertinente ou alterar a realidade das contratações.

Os créditos tributários lançados (relatório fiscal às fls. 29 a 33) correspondem ao período de 01/2007 a 11/2009:

- Lançamento DEBCAD 51.011.662-0: Versa sobre contribuições previdenciárias a cargo do empregador – quota patronal e custeio do seguro de acidente do trabalho – incidentes sobre a remuneração de segurados (contratados na forma de empregados/aprendizes) e contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais.
- Lançamento DEBCAD 51.016.463-3: Trata-se de contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados/aprendizes devidas para entidades diversas (SESC, SENAC, FNDE/Salário educação, INCRA e SEBRAE)

A ciência do lançamento foi em 13/12/2011 (e-fl. 5).

A impugnação foi apresentada em 06/01/2012 (e-fls. 161 a 185), alegando, conforme relatório do Acórdão, que:

1. Inicia, destacando suas atividades: atendimento social e psicológico; corte de cabelo e manicure; programação de curso preparatório para o trabalho; programa de reforço escolar; programa de aprendizagem; promoção da família; ações comunitárias e programa de capacitação legal.
2. Ressalva que atenderia a todos os requisitos legais da letra “c” do inciso IV do artigo 150 da CF e incisos I, II e III do artigo 14 do CTN, que lhe assegurariam a imunidade

tributária, assim como cumpriria os requisitos do parágrafo sétimo do artigo 195, também da CF. Desta forma, estaria inclusive cumprido as exigências do artigo 55 da Lei 8.212/91, então vigente.

3. Argumenta que, pelas mesmas razões, deve ser afastada a exigência de contribuições para outras entidades. Não seriam, pois, devidas contribuições para o INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

4. Não haveria impedimento de que as entidades filantrópicas realizassem cessão de mão-de obra, socorrendo-se de comentários do professor Ives Grandra da Silva Martins ao Parecer CJ 3.272/72.

5. Nega que o Contribuinte realize atividades econômicas de cessão de mão-de-obra. Aduz que realiza na verdade atividades assistenciais e de aprendizagem.

6. Lembra que entidades municipais, além de órgão local do próprio Poder Judiciário se valeria dos serviços da entidade.

7. Ressalva que o Contribuinte se enquadra nas condições estabelecidas CLT (em face das alterações da Lei 10.097/00), no que tange à preparação de aprendizes, para inseri-los no mercado de trabalho.

8. Argumenta que no caso não estaria caracterizada a cessão de mão-de-obra, que “... pressupõe a disponibilidade de trabalhadores já qualificados ... e não em processo de formação, razão pela qual não há como confundir a atividade do aprendiz com a atividade do trabalhador terceirizado”.

9. Menciona “manual de orientação” da Delegacia Regional do Trabalho do Estado de São Paulo, que admitiria o registro empregatício do aprendiz na entidade que o acolhe.

10. Nega que a contratação/registo do aprendiz caracterize vínculo empregatício, “... mas uma relação entre uma instituição educacional e o aluno”.

11. Menciona a prática da contratação de aprendizes pelos órgãos públicos, inclusive dos Poderes Executivo e Judiciário, além da existência de “programa específico” da Procuradoria Geral da República, para concluir que “... não há como prevalecer suposta ilegalidade da contratação de aprendizes pela administração pública através de entidades sem fins lucrativos”.

12. Menciona a Resolução 33/11 do Conselho Nacional de Assistência Social para corroborar sua tese de que suas atividades são de integração dos jovens ao “mundo do trabalho”.

13. Repisa que “... o programa de aprendizagem não retira a natureza filantrópica da entidade; e ainda que a relação entre o Aprendiz e a Autuada não é uma relação de emprego, mas uma relação entre Educador e aluno ...”, razão pela qual não seriam devidas as contribuições previdenciárias lançadas, inclusive e especialmente as contribuições para o SENAC, na medida em que o Contribuinte desenvolve mesmo “papel” daquela entidade, sob pena de caracterizar inobservância do princípio da isonomia (artigo 150 da CF).

14. Requer o julgamento da improcedência do lançamento, pois: .

.. a Autuada é imune a contribuições previdenciárias e de terceiros, não sendo obrigada a cumprir com as obrigações acessórias, de modo que o tributo e a multa são manifestamente indevidos, seja porque entre os Aprendizes e a Autuada não há relação de emprego e tampouco cessão de mão de obra nos Convênios celebrados pela Entidade, que atua nos mesmos moldes em que o SENAC, o SENAI e o SEBRAE nos respectivos contratos de aprendizagem,

inexistindo previsão legal para cobrança de contribuição previdenciária e de terceiros nessa hipótese.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 319 a 339) e decidiu por não acolher os argumentos.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 11/09/2012 (e-fl. 353). Em 05/12/2013, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 355 a 383, alegando os mesmos motivos que na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Mérito

A questão em discussão é se a entidade beneficiada, amparada em princípio pela isenção/imunidade de que trata o artigo 55 da Lei 8.212, de 1991, poderia, sem perda do aludido benefício, ter realizado a contratação de aprendizes, cedendo-os às entidades e empresas com as quais mantinha “convênios”, constituindo-se esta sua atividade preponderante.

A decisão de piso reconhece que havia a realização de cursos e treinamentos, que essas atividades eram no âmbito da formação de aprendizes, e ressalta que se a contratação tivesse ocorrido diretamente pela empresas “conveniadas”, não haveria discussão a ser tratada aqui, mas aduz que a lide é que a contratação do aprendiz se dá pela entidade beneficente, que “cede” o contratado para atuar na pessoa jurídica conveniada, que não tem imunidade tributária, e esta, em contra partida pelo trabalho realizado pelo aprendiz, reembolsa à cedente o valor acordado de remuneração do menor, acrescido de um valor variável, nos termos do contrato firmado.

A decisão de recorrida aponta a aplicação do caso do Parecer CJ nº 3.272, de 21/07/2004, que reconhece que a cessão onerosa de mão-de-obra desvirtua a promoção de assistência social, inclusive educacional a menores, violando o art. 55, III da Lei nº 8.212, de 1991.

A recorrente reafirma que atende todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo assim isenta das contribuições sociais para a previdência e que tal fato não foi contradito pelo fiscal. Cumprido todos os requisitos para reconhecimento da filantropia e da imunidade, não haveria infração à legislação previdenciária, em especial os art. 32 e 22 da Lei 8.212, de 1991, não sendo correto os lançamentos. Argumenta ainda que, pudesse ser caracterizada a cessão de mão-de-obra, não há na legislação previsão para que tal fato descaracterize a filantropia. Cita legislação deste Conselho que reconheceria que não viola o

dever de promover assistência social, prestar por meio de cessão de mão-de-obra. Argumenta que cessão de mão-de-obra é diferente de atividade de aprendiz, pois aquela pressupõe pessoas qualificadas, esta é processo de formação.

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 de algumas partes.

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 assunto 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 é o tema do Acórdão abaixo ementado:

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 accidental. (Acórdão nº 2201-009.255 - 2ª Sessão de Julgamento – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária – 04/10/2021 – processo 10140.721589/2015-27) 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, que argumenta que a imunidade só se aplicará 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.**

Transcrevo a seguir a parte da fundamentação da referida Solução de Consulta:

Fundamentos

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.**

(...)

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 caput e no § 1o, também são consideradas entidades de assistência social: (...)

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

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

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

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

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

11 . Outra não deveria ser a interpretação, eis que, de fato, a atividade de assistência social envolvida na situação é a de integração do aprendiz ao mercado de trabalho, o que se promove por meio de sua capacitação e contratação. Se inclusive a contratação já ocorre no âmbito da própria entidade sem fins lucrativos (eis que ela assina sua carteira de trabalho e apenas cede sua força de trabalho à empresa tomadora), toda a integração já se exauriu ali, sem que possa ser visualizada na cessão do aprendiz à empresa que receberá seu trabalho. Entendido de forma 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 consultante tomada como pressuposto nesta solução de consulta, o caso em pauta é de entidade que detém CEBAS e goza de imunidade e vem a empregar e posteriormente ceder mão-de-obra para empresas interessadas no trabalho de aprendizes. Apesar de não se discutir nesta consulta se há ou não a caracterização do instituto previdenciário da cessão de mão-de-obra (certo que não há elementos suficientes no documento inicial para qualquer conclusão a respeito), deve-se aplicar a lógica empregada na Solução de Consulta Interna nº 10/2015, eis que as premissas são as mesmas. Independentemente de haver cessão de mão de obra ou não, **o fato é que a intermediação promove uma indevida extensão da imunidade a pessoa que não lhe faz jus, abrindo um precedente, sem amparo legal.** Transcrevem-se alguns trechos da SCI

(...)

23. Com base no exposto, conclui-se que as orientações contidas no Parecer/CJ nº 3.272, de 21 de julho de 2004, aprovado pelo Ministro da Previdência, continuam aplicáveis após a entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009, para fins de representação ao Ministério competente pela certificação da entidade e de lavratura do auto de infração relativo ao período de ocorrência de desvio de finalidade com base no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, com a automática suspensão da isenção nos termos do § 1º do art. 32 desta mesma Lei, quando a fiscalização da RFB verificar a ocorrência

de cessão de mão de obra que não apresente caráter 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.

13. Atente-se para o fato de que no caso em pauta a contratação do aprendiz pela entidade beneficente dar-se-á com o propósito específico de oferecer seu trabalho a empresa tomadora, que irá reembolsar a remuneração devida e paga pela entidade ao aprendiz. Não se trata de um empregado com função própria na entidade e que se encontra momentaneamente ocioso, diante do que não se vislumbra o caráter acidental da intermediação de mão-de-obra. Claramente, a imunidade das contribuições se torna elemento atraente para as empresas tomadoras de serviços, que ao contratar com as entidades beneficentes não precisam arcar com o ônus previdenciário pelo qual teriam de responder caso realizassem diretamente a contratação do aprendiz, sem qualquer benefício para este, que deveria ser o alvo da assistência social.

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

A Solução de Consulta COSIT nº 144, utilizada como suporte jurídico para a questão, é de 2019 e o Acórdão do CARF foram publicados 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 só 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 à imunidade tributária teriam que ser aferidos com os 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.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER e DAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias