



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	17095.720455/2022-50
ACÓRDÃO	2401-012.477 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	03 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NURAP - NUCLEO DE APRENDIZAGEM PROFISSIONAL E ASSISTENCIA SOCIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências quando entender necessárias. Estando os autos instruídos com os documentos necessários a se formar convicção sobre o procedimento adotado pelo contribuinte, é prescindível a realização de diligência.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRATAÇÃO INDIRETA DE APRENDIZ. NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE AOS TOMADORES DE SERVIÇOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DESVIO DE FINALIDADE.

Não se firma convicção quanto ao desvio de finalidade, quando, em face da constatação de os contratos firmados com os tomadores estabelecerem não apenas a remuneração da entidade a partir do salário do aprendiz, mas também remuneração a partir da valoração das contribuições previdenciárias e para terceiros a incidir sobre o salário do aprendiz, ficar comprovado que a entidade não promoveu a extensão da imunidade aos tomadores de serviço, a significar que a imunidade beneficiou o público alvo da assistência social, na medida em que as empresas tomadoras de serviços não se valeram do trabalho dos aprendizes sem arcar com o valor correspondente ao ônus tributário-previdenciário, revertendo o benefício fiscal efetivamente para a própria entidade beneficente, não tendo a fiscalização demonstrado não dispor a entidade de certificação em relação ao período objeto do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Márcio Henrique Sales Parada (relator) e Miriam Denise Xavier que negavam provimento ao recurso voluntário. Vencido em primeira votação o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro que encaminhou por converter o julgamento em diligência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Sala de Sessões, em 03 de fevereiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada – Relator

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator designado

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Elisa Santos Coelho Sarto, Marcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nunez Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (substituto integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte acima identificado foram lavrados autos de infração (AI) das folhas 02 e 17, respectivamente:

a) AI de contribuição previdenciária da empresa e do Empregador: contribuições sociais a cargo da empresa e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados. O crédito tributário perfazia o montante de R\$ 8.470.708,52, aí incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora até a data da lavratura, e

b) AI de contribuição para outras entidades e fundos: contribuições sociais a cargo da empresa devidas a outras entidades e fundos (Sesc, Incra, Salário Educação e Sebrae)

incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados. O crédito tributário perfazia o montante de R\$ 2.141.358,17, aí incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora até a data da lavratura.

O crédito previdenciário abrange o período compreendido entre as competências 01/2018 a 12/2019, incluindo os décimos terceiros salários.

No **relatório fiscal** de folhas 44 e seguintes, narra a autoridade fiscal, em resumo, que:

- a) analisou a documentação apresentada e os dados à disposição da Receita Federal e verificou que a empresa informou em GFIP, no período fiscalizado, o código de FPAS 639 – Entidades Filantrópicas com isenção;
- b) a empresa possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), com validade de 10.02.2018 a 09.02.2021, entretanto, declara em GFIP prestação de serviço por meio de cessão de mão-de-obra para diversos tomadores;
- c) O Parecer/CJ nº 3.272/04 da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, dotado de força vinculante, entendeu que a entidade que faz cessão de mão-de-obra viola tanto o requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (previsto no inciso II do artigo 14 do CTN), quanto à própria definição de atividade assistencial para fins de obtenção da imunidade;
- d) Segundo o Parecer, os referidos requisitos não vedam a realização eventual de cessão de mão-de-obra, entretanto a entidade fiscalizada mantém mais de 69% de sua massa salarial de empregados, no período fiscalizado, cedidos em contratos com tomadores;

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou **impugnação** nas folhas 1.091 e seguintes, com os tópicos:

- a) Ainda que se entenda que a entidade formadora realiza cessão de mão de obra, isso não descaracteriza o seu caráter beneficente de assistência social conforme decisão do CARF de outubro de 2022 (processo 10950.727247/2013-14);
- b) O auto de infração pauta-se na premissa de que a entidade pratica cessão de mão de obra em volume superior ao aceitável nos termos do Parecer 3.272/04. O NURAP é uma entidade de integração ao mercado de trabalho de jovens carentes através da aprendizagem. A aprendizagem possui natureza própria de assistência social, reconhecida por lei, possuindo caráter educacional e de formação;
- c) Processo de aprendizagem não pode ser considerado cessão de mão de obra; e

- d) A multa aplicada pelo preenchimento errado da GFIP não merece prosperar. A declaração foi preenchida nos termos da lei.

A impugnação foi analisada pela DRJ/09, conforme **Acórdão** das folhas 1.182 e seguintes. Em suma, dispôs o julgador recorrido que:

- a) A Lei 12.101, de 2009 não especifica a forma de como deve ocorrer a intermediação de mão de obra a terceiros. No entanto, o Parecer/CJ nº 3.272, de 2004 e a Solução de Consulta da Cosit nº 144, de 2019, são claros ao proibir tal prática quando realizada de forma habitual e com uma quantidade significativa de trabalhadores cedidos em relação ao número total de empregados da entidade beneficente;
- b) A prática recorrente da cessão de mão de obra, com o uso expressivo de trabalhadores, é incompatível com a assistência social mencionada nos artigos 14, II do CTN e 29, II da Lei 12.101/2009;
- c) Não se pode olvidar que a imunidade das contribuições atrai as tomadoras de serviços, pois ao contratar com entidades beneficentes, as empresas ficam isentas dos encargos previdenciários que teriam se contratassem diretamente esses trabalhadores;
- d) A imunidade constitucional é limitada às contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados que prestam serviços à própria entidade, com o propósito de viabilizar suas atividades beneficentes e não ao implemento do objeto social de terceiros, como aconteceu. A Fundação se desviou de suas finalidades e passou a atuar em duas áreas bem distintas: a assistência social na área de aprendizagem e a atividade comercial de cessão de mão de obra tendo como beneficiários pessoas diversas do seu público-alvo.

Assim, reputou-se **improcedente a impugnação** e decidiu-se **manter** o crédito tributário.

A interessada foi cientificada da decisão de 1ª instância, conforme Aviso de Recebimento com data ilegível, na folha 1228. Porém, a Unidade preparadora esclareceu que a data da entrega era 02/02/2024, conforme informação na folha 1.342. Apresentou recurso voluntário em 01/03/2024, com registro na folha 1.338. Em **sede de recurso**, apresenta os seguintes argumentos (folhas 1.230 e seguintes):

- a) O caso concreto não trata de cessão de mão de obra, mas sim de processo de aprendizagem devidamente previsto na legislação federal. O Parecer 3.272, de 2004, usado pela fiscalização, não se aplica ao caso;
- b) Faz diferença entre a “entidade qualificadora”, voltada à integração ao mercado de trabalho, e a “entidade beneficente” que cede sua mão de obra especializada;

- c) Ainda que se entenda que tenha ocorrido cessão de mão de obra, isso não retira da Recorrente a natureza de entidade beneficente de assistência social, como já decidido pelo CARF (cita processo);
- d) Esclarece suas atividades, o fato de possuir o CEBAS e a natureza da aprendizagem;
- e) Faz diferença entre a inserção no mercado de trabalho e o fornecimento de mão de obra. Cita a Lei nº 10.097, de 2000;
- f) A aprendizagem é reconhecida como atividade beneficente de assistência social, cita a Lei nº 12.101, de 2003, artigo 18, previsão mantida no inciso III do art. 29 da Lei Complementar n.º 187;
- g) Aprendizagem é atividade sui generis que acontece em momento prévio à mão de obra. Cita o artigo 428, § 4º da CLT;
- h) Diz que não cabe multa por erro no preenchimento da GFIP, porque essa foi preenchida conforme a lei;
- i) Fala de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em face do recurso apresentado.

PEDE a improcedência da ação fiscal, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e atendidas as demais formalidades legais, dele toma-se conhecimento.

Não havendo preliminares a serem tratadas, passemos ao mérito, antes esclarecendo ao Recorrente que a interposição de recurso voluntário suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III do Código Tributário Nacional (CTN) e este processo encontra-se regularmente aguardando o julgamento do recurso.

Mérito

O CARF tem proferido decisões com o entendimento de que a cessão de mão de obra não descaracteriza a natureza assistencial de uma entidade beneficente, desde que: i) seja uma atividade acessória ou de suporte e não a atividade principal da entidade; ii) não haja transferência do benefício fiscal (imunidade/isenção) para a empresa contratante (tomador do serviço) e iii) todos os recursos provenientes dessa atividade sejam integralmente aplicados nas

finalidades institucionais da entidade, sem fins lucrativos ou distribuição de patrimônio. A observância dos três pontos deve ser cumulativa.

Além disso, destacando que os períodos de apuração aqui em análise são entre 01/2018 e 12/2019 (inclusive o 13º salário), necessário verificar a questão da legislação em vigor na data de ocorrência dos respectivos fatos geradores das obrigações previdenciárias, em face da aplicação da Lei Complementar nº 187, de 2021.

Vejamos, com destaques feitos aqui:

Acórdão 2401-011.404, sessão de 3 de outubro de 2023

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.

Acórdão 2401-012.342, sessão de 11 de setembro de 2025

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

Caracteriza desvio de finalidade da entidade beneficiada com imunidade das contribuições sociais previdenciárias, em afronta ao disposto no art. 14, II, da Lei nº 5.172, de 1966, recepcionado como lei materialmente complementar pela Constituição de 1988 e a respaldar o disposto no art. 29, II, da Lei nº 12.101, de 2009, a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra em quantitativo de trabalhadores envolvidos na cessão de mão de obra a representar percentual elevado do total de empregados da entidade, significando indevida transferência a terceiros do benefício fiscal.

Acórdão 2101-003.025, sessão de 4 de fevereiro de 2025

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. FILANTRÓPICA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMPEDIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. PARECER/CJ Nº 3.272/2004, DA CONSULTORIA JURÍDICA JUNTO AO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

De acordo com o Parecer/CJ nº 3.272/2004, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social, aprovado pelo mesmo mediante despacho de 16/07/2004, publicado no DOU de 21/07/2004, as entidades beneficentes só podem atuar com prestação de serviço com mão-de-obra, desde que atendam a dois requisitos, a) caráter acidental da cessão onerosa de mão de obra; e b) mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao nº de empregados da entidade beneficente. A entidade beneficente que realiza cessão de mão-de-obra onerosa e habitual de trabalhadores, que são o público-alvo de sua atividade assistencial, descumpre requisito material necessário para a manutenção da isenção. A legislação em vigor não permite a concessão de benefício fiscal para entidades filantrópicas que realizam serviços por meio de mão-de-obra de trabalhadores com características habituais do contrato de trabalho, seja pelo regime celetista ou de outra natureza.

VOTO

(...)

No presente caso, segundo as informações da recorrente, essa atua na contratação e intermediação de adolescentes na condição de aprendizes para o mercado de trabalho, tendo em seu Estatuto Social, do Círculo de Apoio à Aprendizagem Profissional de Goiânia os seguintes objetivos: ...

São essas as questões sobre as quais pretende se debruçar este Voto, para verificar se a Entidade recorrente teria ou não direito a imunidade/isenção de contribuições previdenciárias, no caso concreto aqui relatado.

i) Não é uma atividade acessória ou de suporte e sim a atividade principal da entidade.

A possibilidade de cessão de mão de obra, como se disse, não descaracteriza a entidade beneficente para fins de imunidade/isenção, desde que essa cessão se dê de forma não habitual e em percentual que não se caracterize como a atividade mais relevante da entidade.

Essa foi em suma a base da acusação fiscal para o lançamento aqui em debate, conforme seu Relatório. Vejamos da folha 50:

Segundo o Parecer, os referidos requisitos não vedam a realização **eventual** de cessão de mão-de-obra, entretanto a entidade fiscalizada **mantém mais de 69,00% de sua massa salarial de empregados, no período fiscalizado, cedidos em contratos com tomadores.** (destaques no original)

Essa constatação não é rebatida no recurso, portanto toma-se como correta.

O recurso concentra-se em dizer que a atividade da Entidade recorrente é de “aprendizagem” e que é necessário diferenciar o momento da aprendizagem da cessão de mão de obra.

Entretanto, o caso concreto demonstra que a entidade recorrente está indo além do período de aprendizagem e adentrando na cessão de mão de obra, ao celebrar dois “contratos”. Um contrato de trabalho com o aprendiz e outro contrato/convênio com empresas que se beneficiam do trabalho daquele aprendiz.

Entende-se que a Entidade não apenas prepara para a inserção no mercado de trabalho, mas depois de inserir o jovem, quando já quase ou totalmente completou eventual treinamento teórico, continua se valendo de seu benefício de assistência social que lhe confere imunidade/isenção de contribuições previdenciárias.

Uma vez preparado e inserido no mercado de trabalho, deveria encerrar-se a atividade da Entidade, sendo o jovem contratado pela empresa que se beneficiará de seus serviços, sem a necessidade de intermediação da Entidade.

ii) Não pode haver transferência do benefício fiscal (imunidade/isenção) para a empresa contratante (tomador do serviço)

Citado e de acordo com o **Acórdão 2401-011.404** e suas considerações sobre a questão da aplicação da Lei Complementar nº 187, de 2021 no tempo, entende-se que se aplica ao caso a Solução de Consulta Cosit nº 144, de 28 de março de 2019, que trata de:

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.

A Consulta supracitada esclarece que 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. E diz que (itens 9 e 13, da Solução):

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.

(...)

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. **(destaquei)**

A parte acima que se destacou enquadra-se exatamente na situação destes autos.

Na folha 264, no Convênio celebrado entre Mercado Atacadista de Energia Elétrica – MAE (Colaborador) e a Entidade NURAP, na cláusula 3ª, consta que é responsabilidade da Entidade o pagamento de todas as obrigações legais, tais como: salário, FGTS, PIS, férias, aviso prévio, bem como quaisquer encargos que envolverem as relações trabalhistas do aprendiz.

A cláusula 8ª do mesmo Convênio diz que o Colaborador (empresa que vai receber o jovem aprendiz para trabalhar) mensalmente concederá à Entidade uma contribuição correspondente a R\$ 430,00 (valores da época) por adolescente, *“referentes às obrigações previstas na Cláusula 3ª”*, sem prejuízo da cobrança de taxa bancária, por boleto emitido.

Ou seja, a Entidade é quem paga o salário dos jovens, mais encargos trabalhistas, e depois esse custo é ressarcido pela empresa tomadora do serviço, integralmente. Constan do processo termos aditivos onde o valor acima citado foi sequencialmente corrigido.

Na folha 273 consta a planilha com a discriminação de valores que deveriam ser pagos pelo Conveniado à entidade, incluindo o salário e mais 31,80 % de “encargos” que incluem 20% de INSS, 3% de acidentes de trabalho, PIS, FGTS, SEBRAE, SESI, INCRA, etc.

A mesma coisa pode ser observada nas folhas 274/5 (Termo Aditivo de Contrato com a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica) e 276/7.

Na folha 279 consta contrato de aprendizagem entre a Entidade e ECOURBIS AMBIENTAL S/A. A cláusula 2ª trata de responsabilidade da Entidade para o pagamento de todas as obrigações legais, como salário e encargos trabalhistas. A cláusula 8ª diz que a empresa Colaboradora deve conceder à Entidade uma contribuição por Jovem Aprendiz *“conforme Anexo II”*.

Na folha 285 está a planilha do Anexo II onde estão discriminadas, dentre outras, INSS, risco de acidente, Sesc, Sebrae, PIS, FGTS.

Nesses casos, a Entidade cobra das empresas contratadas ou conveniadas verbas que são relativas a INSS, Gilrat (risco de acidentes no trabalho) e contribuições relativas a Terceiros (Sesc, Sebrae, Sesi, etc.) e se diz imune dessas contribuições, não os repassando à Seguridade Social. Conforme o Parecer Cosit supracitado, esses valores não são imunes das contribuições previdenciárias, mormente porque isso é a atividade mais relevante da Entidade.

Como apontou a DRJ na folha 1188:

É relevante ressaltar que a cessão de mão de obra se tornou a atividade mais representativa da entidade. **A massa salarial dos trabalhadores cedidos no período fiscalizado representou 70% do total de segurados informados na GFIP, sendo que de um total de R\$ 18 milhões de folha de pagamento, aproximadamente R\$ 13 milhões se refere a mão de obra cedida para tomadores de serviços**, de acordo com o relatório fiscal. (...) (destaquei)

Assim, não é ilegal que se faça cessão de mão de obra, quando eventual ou de pequena monta, mas fazer disso sua atividade principal desvirtua o benefício concedido, pelas razões acima expostas.

iii) necessidade de que todos os recursos provenientes dessa atividade sejam integralmente aplicados nas finalidades institucionais da entidade

Esse tópico não fez parte da acusação fiscal, sobre a aplicação dos recursos obtidos na atividade aqui descrita. Entretanto, o recurso cita decisão deste CARF no processo nº 15983.000082/2011-12. Porém, o Acórdão lá citado foi desafiado pela Fazenda Nacional, em recurso à CSRF/2ª Seção, que no **Acórdão 9202-011.485** – CSRF/2ª TURMA, Sessão de 18 de setembro de 2024, assim dispôs:

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

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional... No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe parcial provimento para afastar a retroatividade da Lei Complementar 187 com retorno dos autos ao colegiado a quo, para analisar, à luz do arcabouço normativo vigente à época dos fatos geradores, observadas as inconstitucionalidades já definitivamente pronunciadas, o descumprimento dos requisitos elencados pela autoridade fiscal como necessários para o gozo da isenção, bem como, as alegações recursais não enfrentadas no acórdão recorrido.

VOTO

Considerando que resta afastada a aplicação retroativa da LC 187, e que este foi o único fundamento utilizado pela relatora para exonerar o crédito lançado, os autos devem retornar ao colegiado a quo, para que analisem, à luz do arcabouço normativo vigente à época dos fatos geradores, o descumprimento dos requisitos elencados pela autoridade fiscal como necessários para o gozo da isenção, bem como, as alegações recursais não enfrentadas no acórdão recorrido. (destaquei)

Não se entende aqui que a Lei Complementar nº 187, de 2021 tenha aplicação retroativa, portanto não se pode aplicar a única razão adotada pelo Acórdão citado pela Recorrente para entender pela regularidade da atividade que aqui se discute.

Seguindo a decisão proferida no **Acórdão 2401-011.404**, sessão de 3 de outubro de 2023, desta Turma, entende-se que a Lei Complementar nº 187, de 2021 não veicula norma meramente interpretativa, que pudesse ter aplicação retroativa, a teor do artigo 106, I do CTN. Copio do voto do citado Acórdão:

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. (destaquei)

Observe-se que a citada Lei Complementar nº 187, de 2021, em suas disposições finais revoga expressamente a Lei nº 12.101, de 2009. Como as duas leis tratam do mesmo assunto, conforme suas ementas, qual seja *“Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social...”* afigura-se uma clara sucessão e não a interpretação de uma pela outra.

Assim, analisa-se este caso com base nas disposições da revogada Lei nº 12.101, de 2009, vigente à época dos fatos geradores, conforme previsto no artigo 144, do CTN, e não é de se verificar como a entidade - com a cessão remunerada de mão de obra - aplica os recursos para desenvolver suas atividades essenciais.

Enfim, dos três tópicos elencados no início deste voto, que se extrai da jurisprudência deste Conselho para analisar casos como este, verifica-se a não satisfação dos dois primeiros e entende-se que não se aplica o terceiro, em função da regra ter sido introduzida por lei posterior aos fatos geradores em caso.

iv) Outras razões recursais

O recurso afirma que a natureza da promoção da aprendizagem é de atividade inerentemente de assistência social (folha 1.234) com o que se concorda. Entretanto, a entidade está transbordando as atividades de ensino, aprendizagem e consequentemente de assistência, para de forma sistemática e de maior relevância, fornecer mão de obra para o mercado, como aqui se destacou.

O NURAP é uma Entidade de integração ao mercado de trabalho, como afirma o recurso na folha 1.239. Diz ainda que o fato de possuir o CEBAS por si só comprova a sua natureza de entidade beneficente de assistência social, ou seja, de que suas atividades são beneficentes de assistência social, garantindo a imunidade a das contribuições sociais, na forma do §7º do art. 195 da Constituição Federal.

Porém, entende-se que está ultrapassando as atividades de aprendizagem e capacitação para tornar-se, majoritariamente, fornecedora de mão de obra para empresas tomadoras de serviços diversos, em contratos e convênios onde se encarrega da contratação e do pagamento de todas as verbas salariais do “aprendiz”, recebendo em contrapartida um valor integral do tomador, que lhe paga em boleto bancário.

O recurso cita o artigo 428, da CLT, para dizer que “aprendizagem é o momento prévio à mão de obra”. Vejamos o dispositivo:

Art. 428. Contrato de aprendizagem é o contrato de trabalho especial, ajustado por escrito e por prazo determinado, em que o empregador se compromete a assegurar ao maior de 14 (quatorze) e menor de 24 (vinte e quatro) anos inscrito em programa de aprendizagem formação técnico-profissional metódica, compatível com o seu desenvolvimento físico, moral e psicológico, e o aprendiz, a executar com zelo e diligência as tarefas necessárias a essa formação.

Verifica-se que no contrato ao qual alude o dispositivo, o contratante (empregador da aprendizagem) é aquele que vai tomar os serviços do menor que está inscrito em um programa de aprendizagem. Assim, se o NURAP contratasse menores aprendizes para trabalhar em suas atividades essenciais de caráter beneficente, aplicar-se-ia o citado dispositivo. E se eventualmente cedesse alguns desses aprendizes que estivessem disponíveis para realizar atividades em outras empresas, ainda assim estaria coberto pela imunidade/isenção das contribuições previdenciárias.

Pelo todo aqui relatado e tratado, vê-se que não é o caso.

Não pode o Nurap contratar o aprendiz, empregá-lo por até 40 horas semanais destacar e receber valores integrais da empresa que toma efetivamente os serviços, ainda assim valendo-se de benefício previdenciário, quando isso representa quase 70% de sua massa salarial.

Pelo supracitado dispositivo da CLT, o contratante é o próprio empregador, que se não for entidade de beneficência e assistência social nos termos da legislação pertinente, deverá arcar com as contribuições previdenciárias.

v) Da Multa aplicada

O recurso traz um tópico para dizer que o preenchimento equivocado da GFIP não poderia ensejar a aplicação de multa, neste caso.

Apesar do Relatório Fiscal mencionar o preenchimento da GFIP e o código utilizado FPAS 639 – Entidades Filantrópicas com isenção ao mesmo tempo que informa “*prestação de serviço por meio de cessão de mão de obra para diversos tomadores*” (folha 47), não está sendo exigida nestes autos multa por suposto equívoco no preenchimento da informação.

A multa que consta nos Autos de Infração das folhas 2 e 17 é a multa de ofício proporcional em 75% ao valor das contribuições que deixaram de ser recolhidas, conforme ali apontado, prevista no artigo 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, como se observa no enquadramento que consta das folhas 16 e 39. Como já dissera a DRJ, no julgamento de 1ª instância (folha 1192):

Em virtude do comprovado desvirtuamento da finalidade institucional resta correto a exigência das contribuições sociais devidas pelas empresas em geral e a consequente multa de ofício aplicada, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Realização de Diligência

Não estão acostados a estes autos todos os contratos que são listados. A partir da folha 176 existe uma planilha com diversos contratantes que teriam celebrado contratos de “aprendizagem” com o NURAP.

Na folha 195/202 consta uma informação de que, por limitação de sistema eletrônico, as cópias dos contratos “de prestação de serviços celebrados com terceiros” foram compartilhadas por meio de um link e segue-se a lista de contratantes. Existem ainda planilhas de custo, de cada contrato, nas folhas 215 e seguintes.

Porém, mesmo não estando acostados todos os contratos, mas pelos modelos que constam, por exemplo, nas folhas citadas no item ii, acima, e pela constatação do Auditor Fiscal de que quase 70% da massa salarial estava sendo empregada regularmente em outras empresas (item i, acima), entendo que é possível formar convicção sobre os procedimentos que eram adotados pelo contribuinte, para se concluir sobre a legalidade ou não da isenção/imunidade que entende fazer jus.

Cite-se o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, em primeira votação indeferir a proposta de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

VOTO VENCEDOR

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente.

Conversão do julgamento em diligência. Diante do esclarecimento do Conselheiro Relator de que não constam dos autos todos os contratos, suscito a necessidade de conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização instrua os autos com todos os contratos firmados entre entidade e tomadores de serviços, bem como para que evidencie se em algum dos contratos houve a transferência do benefício fiscal (imunidade) da entidade para os tomadores. Vencido na conversão do julgamento em diligência, acompanho o Conselheiro Relator no conhecimento.

Mérito. No caso concreto, os fatos geradores se referem ao período de 01/01/2018 a 31/12/2019, tendo a fiscalização invocado a inteligência veiculada no Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04, fundado na interpretação do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, em conjugação com os arts. 14, II, do CTN e 29, II, da Lei nº 12.101, de 2009, motivando o lançamento na constatação de a entidade desempenhar de forma habitual e onerosa a cessão de mão de obra, a envolver mais de 69,68% de sua massa salarial. Nesses termos, sustenta violação do requisito de aplicação integral do eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais (CTN, art. 14, II; e Lei nº 12.101, de 2009, art. 29, II) e da própria definição de atividade assistencial para fins de imunidade. Logo, não se trata de uma aplicação direta do Parecer/CJ/MPS nº 3.272/04, em face da superveniência da Lei nº 12.101, de 2009.

Não havendo na Lei nº 12.101, de 2009, dispositivo semelhante ao inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e sendo competência dos Ministérios certificadores (Educação, Saúde e Desenvolvimento Social e Combate à Fome) a certificação das entidades, em face das regras procedimentais estabelecidas na Lei nº 12.101, de 2009, resta admissível representação ao Ministério competente diante da prática habitual e onerosa de cessão de mão de obra e lavratura de auto de infração de desvio de finalidade por transferência do benefício fiscal, de modo a se invocar o art. 29, II, da Lei nº 12.101, de 2009, e o art. art. 14, II, do CTN.

Como bem explicitado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 10, de 2015, após a entrada em vigor da Lei nº 12.101, de 2009, subsistiu o poder de a fiscalização, constatando o desvio de finalidade advindo da cessão de mão de obra com transferência do benefício fiscal, efetuar o lançamento com base no dispositivo que veio a substituir o inciso V do art. 55 da Lei nº

8.212, de 1991, ou seja, com base no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, merecendo destaque:

(...) Sendo assim, a prática da cessão de mão-de-obra fora dos padrões estabelecidos pelo Parecer do MPS deve ser representada ao Ministério competente para certificação, por descaracterizar a atividade assistencial, requisito para obtenção do certificado.

16. Por outro lado, não se deve esquecer que a prática habitual e onerosa de cessão de mão-de-obra caracteriza também afronta ao inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009, à semelhança do que constava do antigo inciso V do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, cuja redação veio a ser aprimorada pelo legislador ao mencionar aplicação não só de eventual superávit e rendas, mas também de “recursos” de forma abrangente. Por recursos pode-se entender a mão-de-obra da entidade que, ao ser cedida com transferência a terceiros do benefício fiscal a que faz jus a entidade, caracteriza desvio de finalidade.

A Solução de Consulta Cosit nº 144, de 2019, expressamente invoca a Solução de Consulta Interna Cosit nº 10, de 2015, para aplicar sua lógica, na medida em que “a intermediação promove uma indevida extensão da imunidade a pessoa que não lhe faz jus”, asseverando que se atente “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”, sendo a imunidade das contribuições “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”.

Diante dos esclarecimentos do Conselheiro Relator de todos os contratos constantes dos autos evidenciarem a inocorrência de transferência do benefício fiscal para os tomadores, havendo precificação e cobrança pela entidade das contribuições previdenciárias e para terceiros, e de nem todos os contratos apresentados para a fiscalização terem sido carreados aos autos, suscitei diligência para a análise da integralidade dos contratos celebrados.

Vencido na diligência, cabe presumir que, tendo em vista a amostra carreada aos autos pela autoridade lançadora, a mesma situação se faz presente em face da totalidade dos documentos apresentados para a fiscalização, impondo-se a constatação de que, no caso concreto, não houve apenas reembolso da remuneração devida e paga pela entidade ao aprendiz, mas também a inclusão dos valores relativos às contribuições previdenciárias e para terceiros no preço pago pelas tomadoras para a entidade, a resultar em obtenção de mão de obra por custo não inferior ao existente no mercado.

Assim, não se firma convicção quanto ao desvio de finalidade, uma vez que, em face da constatação de os contratos firmados com os tomadores estabelecerem não apenas a remuneração da entidade a partir do salário do aprendiz, mas também remuneração a partir da

valoração das contribuições previdenciárias e para terceiros a incidir sobre o salário do aprendiz, fica comprovado que a entidade não promoveu a extensão da imunidade aos tomadores de serviço, a significar que a imunidade beneficiou o público alvo da assistência social, na medida em que as empresas tomadoras de serviços não se valeram do trabalho dos aprendizes sem arcar com o valor correspondente ao ônus tributário-previdenciário, revertendo o benefício fiscal efetivamente para a própria entidade beneficente, não tendo a fiscalização demonstrado não dispor a entidade de certificação em relação ao período objeto do lançamento.

Isso posto, voto por converter o julgamento em diligência e, vencido em primeira votação, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro