



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17095.722603/2021-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.404 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2023
Recorrente REDE NACIONAL DE APRENDIZAGEM, PROMOÇÃO SOCIAL E INTEGRAÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi, que davam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 526/548) interposto em face de decisão (e-fls. 475/492) que julgou improcedente impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR (e-fls. 04/16), competências 01/2018 a 12/2019, envolvendo as seguintes infrações:

DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO - DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADES ISENTAS (2141);

DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO - DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADES ISENTAS (2141); e

DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE BASES DECLARADAS DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADES ISENTAS. (2158).

CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (e-fls. 17/38), competências 01/2018 a 12/2019.

Os Autos de Infração foram cientificados em 29/09/2021 (e-fls. 122/133). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 39/53. Na impugnação (e-fls. 139/165), foram abordados os seguintes tópicos:

(a) Tempestividade.

(b) Nulidade por usurpação de competência.

(c) Imunidade. Inocorrência de desvio de finalidade. CEBAS. Contratação indireta de aprendizes.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 475/492):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

A atividade de cessão de mão-de-obra, para efeito de usufruto da imunidade de contribuições previdenciárias (art. 195, § 1º da CF/1988) é incompatível com o conceito de assistência social previsto na legislação.

A contratação de aprendizes valendo-se da condição de imune com a posterior cessão de mão de obra a empresas tomadoras representa desvio de finalidade e extensão de vantagem indevida para as empresas tomadoras.

IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSÃO. REQUISITOS LEGAIS. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos legais (inciso II do art. 14 do CTN e inciso II art. 29 da Lei nº 12.101/2009) exigidos para o gozo da imunidade/isenção (art. 195, § T da CF/1988) considera-se suspenso o benefício e lavra-se auto de infração para exigência das contribuições sociais devidas no período.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 23/08/2022 (e-fls. 519/522) e o recurso voluntário (e-fls. 526/548) interposto em 14/09/2022 (e-fls. 523/524), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. O recurso é tempestivo, observado o prazo de 30 dias.
- (b) Nulidade da decisão recorrida. Houve usurpação de competência pela inobservância do §2º do art. 38 da Lei Complementar nº 187, de 2021, que revogou a Lei nº 12.101, de 2009, pois a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do presente processo deveriam ficar suspensos até decisão definitiva de representação dirigida à autoridade executiva federal responsável pela área de atuação da entidade, uma vez válida a certificação até a data da decisão administrativa definitiva sobre o cancelamento da certificação da entidade beneficente. Logo, o Acórdão de Impugnação deve ser anulado e suspenso o processo administrativo fiscal.
- (c) Imunidade. O lançamento e a decisão recorrida não observam 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. 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 confunde 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). Há 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

cujas finalidades institucionais abrangem 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.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 23/08/2022 (e-fls. 519/522), o recurso interposto em 14/09/2022 (e-fls. 523/524) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário, estando a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III).

Nulidade da decisão recorrida. A recorrente postula a anulação da decisão recorrida e a suspensão do processo por considerar que houve usurpação de competência pela inobservância do §2º do art. 38 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que revogou a Lei nº 12.101, de 2009, eis que a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do presente processo deveriam ficar suspensos até decisão definitiva de representação dirigida à autoridade executiva federal responsável pela área de atuação da entidade, uma vez válida a certificação até a data da decisão administrativa definitiva sobre o cancelamento da certificação da entidade beneficente. De plano, a argumentação não prospera, pois o próprio §2º do art. 38 da Lei Complementar nº 187, de 2021, é taxativo no sentido de o procedimento nele previsto se aplicar ao descumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, sendo o presente lançamento lastreado (competências 01/2018 a 12/2019) e efetuado (cientificado em 29/09/2021) ao tempo da vigência da Lei nº 12.101, de 2009, revogada posteriormente pelo art. 47 da Lei Complementar nº 187, de 2021. Rejeita-se a preliminar.

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):

III) ATIVIDADES DO RELATÓRIO:			
a) Atividades		Vagas	Usuário(s)
socioaprendizagem		10048	adolescentes; jovens
assessoramento político, técnico, administrativo e financeiro		58	entidades de Assistência Social
b) Atividades de outras áreas não certificáveis:		Atividade meio (Estágio)	
(...)			

A partir da documentação apresentada, a entidade demonstrou atuar na área da assistência social e Assistência Social (Lei nº 8.742/93) e a legislação pertinente à certificação (Lei nº 12.101/09 e Decreto nº 8.242/2014). O conjunto de atividades apresentadas no item III.a expressam as ofertas socioassistenciais em conformidade com a Tipificação Nacional dos Serviços Socioassistenciais e as Resoluções CNAS nº 27, 33 e 34/2011. As atividades descritas no item III.b não se caracterizam como ofertas socioassistenciais. No entanto, não impedem o deferimento do pedido de certificação, pois não correspondem à atuação preponderante da entidade.

(...)

Insta informar, por fim, que a entidade poderá ser objeto de supervisão a qualquer tempo, por este Ministério, conforme determina o art. 15 do Decreto nº 8.242/2014 e, caso a entidade descumpra quaisquer requisitos estabelecidos na Lei nº 12.101/2009 e/ou no Decreto nº 8.242/2014, poderá ter a sua Certificação cancelada. Ademais, também estará sujeita à fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme institui o art. 48 e parágrafos seguintes do Dec. 8.242/2014.

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 dos 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**¹ 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 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. 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 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.

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.

¹ Por subsistentes, refiro-me aos fundamentos que restam válidos, uma vez extirpados os argumentos a serem tidos por prejudicados pelas decisões vinculantes do Supremo Tribunal Federal a reconhecer a inconstitucionalidade de parte dos dispositivos legais invocados.

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, § 7º 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 noutro parágrafo, 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 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 nº8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 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 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:

(...)

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

(...)

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

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 abrangidos 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 lave 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.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro