



Solução de Consulta nº 144 - Cosit

Data 28 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como ramo de atividade “preponderantemente de assistência social” (fl. 58), vem, por seu procurador, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos seguintes termos:

“I - PONTO NEVRÁLGICO DA PRESENTE CONSULTA:

Consta no inciso XVII do artigo 3º de seu Ato Constitutivo (...) que, entre outras, sua missão também encampa a possibilidade da implantação de programas de aprendizagem voltados para jovens, adolescentes ou pessoas com deficiência, cujo objetivo é a integração ao mercado de trabalho, (...):

(...)

A Lei 12.868/13 regula que os programas de aprendizagem adidos a promoção e a integração dos jovens e/ou deficientes ao mundo do trabalho, são reconhecidos como de assistência social e, por consequência, palatáveis para o reconhecimento da qualidade de beneficente pelo Estado, vejamos:

(...)

II - DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL:

Restando demonstrado que os programas de aprendizagem são considerados como atividades de assistência social, o inciso III do artigo 8º do Decreto 5.598/2005, especifica que as entidades sem fins lucrativos que tenham por objetivos a assistência ao adolescente e à educação profissional, registradas no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente, são qualificadas para a formação técnico-profissional metódica, a saber:

(...)

Tecidas essas regras gerais, enaltece-se o que dispõe o §2º do artigo 15, do Decreto 5.598/2005:

(...)

Como pode ser observado, foi facultado às entidades sem fins econômicos, entre elas a Consulente, o direito de contribuir com a integração ao mundo do trabalho, de jovens e/ou deficientes, por meio de terceiros.

III – QUESTIONAMENTOS:

Assim sendo, diante do cenário acima apresentado, a problemática que inspirou a presente consulta, cinge-se no seguinte:

- 1. A Consulente na qualidade de entidade beneficente, nos termos do artigo 195, §7º, da Constituição Federal, é imune de contribuições sociais;*
- 2. Não obstante a Consulente, de fato, ainda não promover a contratação direta dos aprendizes, ao intermediar a tomada de serviço com as empresas do segundo setor, nos moldes acima narrados, a Consulente poderá: (i) prostrar o encargo de empregadora; (ii) receber da tomadora o valor salarial para repassar ao aprendiz.*

A suscitação que paira, como ponto nuclear da presente CONSULTA, é a seguinte:

A imunidade tributária (artigo 195, § 7o da Constituição Federal) a que faz jus a Consulente, abarca as contribuições sociais incidentes sobre o salário do aprendiz, reembolsado por terceiro tomador do serviço dele na forma do caput e parágrafo 2o do artigo 15o do Decreto 5.598/05?

(...)” (sic) (grifos do original)

Fundamentos

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

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. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia à conformidade entre fatos narrados e a realidade factual.

4. Cabe advertir ainda à interessada que o processo administrativo de consulta sobre “*dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*”, segundo o art. 46, **caput**, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da **interpretação** da legislação tributária. Assim, a solução de consulta não se presta à função de instrumento declaratório da condição da consulente quanto a determinado enquadramento legal ou para reconhecimento de direitos ou obrigações, a exemplo de se confirmar se a “*Consulente na qualidade de entidade beneficente, (...), é imune de contribuições sociais*”.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

12. Segundo afirmação da consulente tomada como pressuposto nesta solução de consulta, o caso em pauta é de entidade que detém CEBAS e goza de imunidade e vem a empregar e posteriormente ceder mão-de-obra para empresas interessadas no trabalho de

aprendizes. Apesar de não se discutir nesta consulta se há ou não a caracterização do instituto previdenciário da cessão de mão-de-obra (certo que não há elementos suficientes no documento inicial para qualquer conclusão a respeito), deve-se aplicar a lógica empregada na Solução de Consulta Interna n.º 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 n.º 11.457/2007 manteve a vigência dos atos normativos e administrativos editados pelo Ministério da Previdência Social relativos à administração das contribuições previdenciárias, enquanto não modificados pela Receita Federal do Brasil, de forma que a RFB permanece vinculada ao entendimento exarado por meio do Parecer aprovado pelo ministro da Previdência Social até que outra posição venha a ser adotada expressamente.*

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

“PARECER/CJ N.º 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 uma 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 n.º 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 acidental da cessão onerosa de mão-de-obra em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente; e mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

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 acidental. (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 acidental em face das atividades desenvolvidas pela entidade beneficente ou mínima representatividade quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, ainda que os trabalhadores cedidos sejam o público alvo da atividade assistencial.

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

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

Conclusão

15. Com base no exposto, conclui-se que 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.

À consideração da Chefe da DPrev.

Assinado digitalmente
RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais – Copen.

Assinado digitalmente
CARMEM DA SILVA ARAUJO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DPrev

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
MAIRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen Substituta

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit