



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10510.722073/2011-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.454 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2014
Matéria IMUNIDADE - CANCELAMENTO
Recorrente SOCIEDADE EUNICE WEAVER DE ARACAJU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE COTA PATRONAL. NORMAS PROCEDIMENTAIS. RETROATIVIDADE. LEI 12.101/2009. APLICAÇÃO PROCEDIMENTAL A FATOS GERADORES PRETÉRITOS À SUA EDIÇÃO. AÇÃO FISCAL POSTERIOR À ALUDIDA LEGISLAÇÃO. ARTIGO 144, § 1º, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Tratando-se de ação fiscal desenvolvida após a edição da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, a qual, além de contemplar os requisitos para fruição da isenção da cota patronal, igualmente, estabeleceu novos procedimentos para obtenção e cancelamento da certificação de entidades beneficentes de assistência social, impõe-se à observância desse novo regramento aos fatos geradores ocorridos anteriormente à aludida lei, com esteio no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional.

In casu, tendo a fiscalização que culminou com a lavratura do presente auto de infração transcorrido após a vigência da Lei nº 12.101/2009, impõe-se à observância dos procedimentos ali inscritos, com o devido aprofundamento na matéria ao rechaçar a condição de entidade isenta, dissertando a propósito dos pressupostos legais da isenção que teriam sido inobservados e para quais períodos nos autos do próprio lançamento fiscal, inexistindo necessidade de **emissão de Ato Cancelatório**.

**MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO.
PRECLUSÃO PROCESSUAL.**

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

**IMUNIDADE COTA PATRONAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXCLUSIVA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.
AUXÍLIO SERVIÇOS PRESTADOS PELO ESTADO. REQUISITOS
LEGAIS. INOBSERVÂNCIA.**

A prestação de serviços por entidade privada, *in casu*, exclusiva cessão de mão-de-obra, utilizando-se da estrutura do próprio Estado, não caracteriza promoção de assistência social beneficente, nos termos do inciso III, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91 e legislação superveniente, capaz de assegurar a fruição da imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, o que somente seria viável na hipótese de utilização de meios próprios da entidade, limitando-se, ainda, a cessão da mão-de-obra de maneira a não desvirtuar os seus objetivos institucionais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar a preliminar de nulidade; e II) no mérito, negar provimento ao recurso. Ausente momentaneamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

SOCIEDADE EUNICE WEAVER DE ARACAJU, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 7ª Turma da DRJ em Salvador/BA, Acórdão nº 15-032.179/2013, às fls. 358/378, que julgou procedentes os lançamentos fiscais, lavrados em 13/06/2011, referentes às contribuições sociais devidas ao INSS, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, em relação ao período de 07/2006 a 12/2010, conforme Relatório Fiscal, às fls. 64/80, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

- 1) AIOP nº 37.253.242-0 - Contribuições Sociais relativas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;
- 2) AIOP nº 37.253.243-8 – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros;
- 3) AIOAC nº 37.253.244-6 – **Auto de Infração Código 78** – lavrado nos termos do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com informações incorretas ou omissas, devidamente elencadas no Relatório Fiscal, ensejando a aplicação da multa de R\$ 23.080,00, com fundamento no artigo 32-A, *caput*, inciso I, § 3º, da Lei nº 8.212/91;

Após explicitar que a contribuinte é portadora dos documentos/certificados necessários à imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, com reconhecimento pelo INSS em 23/10/1992, ressalta que a entidade, no período de 07/2006 a 12/2010, deixou de observar os pressupostos legais para fruição de aludido benefício fiscal, inscritos nos seguintes dispositivos legais;

- 1) Artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91 – 01/07/2006 a 09/11/2008;
- 2) Artigo 28, incisos III e IX, da Medida Provisória nº 446/2008 – 10/11/2008 a 11/02/2008;
- 3) Artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91 – 12/02/2009 a 29/11/2009;
- 4) Artigo 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009 – 30/11/2009 a 31/12/2010;

Isto porque, de conformidade com o Relatório Fiscal, a entidade, *preponderantemente, não utilizou os seus recursos no desenvolvimento de seus objetivos institucionais e sim no cumprimento de tarefas inerentes a outras pessoas jurídicas não detentoras da referida isenção*, a partir de formalização de contratos/convênios de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, situação, inclusive, que deu ensejo à Ação Civil

Pública impetrada pelo Ministério Público de Sergipe, em trâmite perante a 3ª Vara Cível da Comarca de Aracaju/SE.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 387/390, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, das atividades desenvolvidas pela recorrente, além dos conceitos e evolução da legislação que contempla a imunidade, assevera que, na condição de Entidade de Assistência Social, nos termos do artigo 6º da CF, é isenta das contribuições previdenciárias para a seguridade social, conforme preceitos contidos no artigo 195, § 7º, da Carta Magna.

Em defesa de sua pretensão, assevera que *a SEWA utilizou os seus recursos no desenvolvimento de seus objetivos institucionais*, continuando *exercendo as suas atividades sociais*, não tendo sofrido qualquer punição por parte dos órgãos competentes *dos Poderes da República*, mas somente intervenção e *cumpriu os ditames da Lei, principalmente as regras que a fiscalização aponta como não cumpridas*.

Insurge-se contra a pretensão fiscal, trazendo à colação vasta argumentação a propósito da suposta imunidade da contribuinte, elencando o histórico de suas atividades, sustentando que a entidade cumpre todos os requisitos exigidos na legislação de regência, notadamente no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, artigo 28 da Medida Provisória nº 446/2008, e artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, mormente em razão de sempre ter aplicado *suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, conforme se pode verificar através de investigação contábil*, sendo totalmente improcedentes os lançamentos em epígrafe, os quais encontram-se embasado em simples suposições.

Sustenta não haver qualquer irregularidade com os convênios firmados com o Poder Público, representando mais de noventa e nove por cento da receita arrecadada, a qual *se pode denominar subvenções para gastos para manutenção de suas atividades, não existindo nada apontado pela Fiscalização como irregular*.

Requer, igualmente, seja reconhecida a nulidade do feito, uma vez que a exigência fiscal encontra-se escorada em desconsideração da condição de entidade isenta sem a devida pretérita manifestação do Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome, cancelando ou suspendendo aludido benefício fiscal, contemplando os fatos que levaram a tal conclusão.

Registra que *a relação jurídica entre a Prefeitura de Aracaju e a Autuada era de Convênio* (instrumentos jurídicos firmados sem visar lucro) *e não de contrato de locação de mão-de-obra*, objetivando à época *exclusivamente a execução de atividade gratuita na educação do trânsito, educação infantil, modalidade creches, nas comunidades carentes, através de parceria entre o Poder Público Municipal e a entidade SEWA, colocando seu pessoal na Entidade Municipal e em contra partida a Prefeitura Subvencionava a Entidade SEWA, cada Ente com suas responsabilidades*.

Alega que eventuais sobras advindas dessa atividade de parceria, era destinada à manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, em observância aos preceitos da legislação de regência, primando sempre a educação e a assistência social gratuitas para os necessitados, conforme garante a Constituição Federal.

Processo nº 10510.722073/2011-11
Acórdão n.º **2401-003.454**

S2-C4T1
Fl. 405

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, em face da contribuinte foram lavrados Autos de Infração em virtude da constatação do descumprimento das obrigações acessórias e principal abaixo discriminadas, no decorrer do período de 07/2006 a 12/2010, senão vejamos:

1) **AIOF nº 37.253.242-0** - Contribuições Sociais relativas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;

2) **AIOF nº 37.253.243-8** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros;

3) **AIOAC nº 37.253.244-6** – **Auto de Infração Código 78** – lavrado nos termos do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com informações incorretas ou omissas, devidamente elencadas no Relatório Fiscal, ensejando a aplicação da multa de R\$ 23.080,00, com fundamento no artigo 32-A, *caput*, inciso I, § 3º, da Lei nº 8.212/91;

Verifica-se que, de acordo com o Relatório Fiscal, a recorrente não apresentou a documentação e/ou informações exigidas pela fiscalização na forma que determina a legislação previdenciária, incorrendo nas infrações previstas nos dispositivos legais supracitados, o que ensejou a aplicação das multas, nos termos do Regulamento da Previdência Social.

Ademais, no entendimento da fiscalização, deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a totalidade das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas a partir da desconsideração da imunidade da cota patronal da entidade, diante da inobservância das seguintes normas legais:

- 1) Artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91 – 01/07/2006 a 09/11/2008;
- 2) Artigo 28, incisos III e IX, da Medida Provisória nº 446/2008 – 10/11/2008 a 11/02/2008;
- 3) Artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91 – 12/02/2009 a 29/11/2009;
- 4) Artigo 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009 – 30/11/2009 a 31/12/2010;

Com mais especificidade, explicita o fiscal autuante que a entidade, *preponderantemente, não utilizou os seus recursos no desenvolvimento de seus objetivos institucionais e sim no cumprimento de tarefas inerentes a outras pessoas jurídicas não detentoras da referida isenção*, a partir de formalização de contratos/convênios de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, situação, inclusive, que deu ensejo à Ação Civil

Pública impetrada pelo Ministério Público de Sergipe, em trâmite perante a 3ª Vara Cível da Comarca de Aracaju/SE.

Em face do apensamento de todos os processos, diante do nexo de causa e efeito que os vincula, a contribuinte apresentou defesas inaugurais, as quais foram rechaçadas pela autoridade julgadora de primeira instância e, posteriormente, recurso voluntário, contemplando essencialmente argumentos pertinentes à pretensa imunidade das contribuições previdenciárias, que passaremos a analisar.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

De início, pretende seja decretada a nulidade do feito, uma vez que a exigência fiscal encontra-se escorada em desconsideração da condição de entidade isenta sem a devida pretérita manifestação do Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome, cancelando ou suspendendo aludido benefício fiscal, contemplando os fatos que levaram a tal conclusão.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias propriamente ditas, impende trazer à baila breve evolução dos dispositivos constitucionais/legais que regulamentam a matéria, com o fito de melhor elucidar a questão posta nos autos.

Destarte, o artigo 195, § 7º da Constituição Federal, ao conceder o direito à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias, assim prescreveu:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

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

Como se verifica, o dispositivo constitucional encimado é por demais enfático ao determinar que somente terá direito à isenção em epígrafe as entidades que atenderem as exigência definidas em lei. Ou seja, a CF deixou a cargo do legislador ordinário estipular as regras para concessão de tal benefício, a sua regulamentação.

Por sua vez, o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, vigente à época da ocorrência de parte dos fatos geradores, veio aclarar referida matéria, estabelecendo que somente fará jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias, a contribuinte/entidade que cumprir, cumulativamente, todos os requisitos ali elencados, senão vejamos:

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

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

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

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

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.”

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para a fruição da isenção da cota patronal dos tributos em epígrafe novos regimentos a serem observados pelos contribuintes e autoridades fazendárias.

De início, registra-se a edição da Medida Provisória nº 446/2008, que dispôs sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e procedimentos a serem adotados com a finalidade de sua obtenção objetivando fazer jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias, apartando os campos de atuação da entidade para efeito de usufruto do benefício fiscal (Saúde, Educação e Assistência Social), estabelecendo, ainda, a competência para análise do cumprimento dos requisitos legais para concessão e cancelamento de referida certificação.

Dentre as alterações que causaram maior discussão, destacam-se os preceitos contidos no artigo 37 da MP nº 446/2008, que assim estabeleceu:

“Art. 37. Os pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolizados, que ainda não tenham sido objeto de julgamento por parte do CNAS até a data de publicação desta Medida Provisória, consideram-se deferidos.

Parágrafo único. As representações em curso no CNAS propostas pelo Poder Executivo em face da renovação referida no caput ficam prejudicadas, inclusive em relação a períodos anteriores.”

Posteriormente, fora editada a Lei nº 12.101, de 27/11/2009, igualmente, contemplando os requisitos para fruição da isenção da cota patronal, bem como os procedimentos para obtenção e cancelamento da certificação de entidades beneficentes de assistência social.

Relativamente ao tema posto em debate, mister ressaltar o disposto nos artigos 31 e 32 daquele Diploma Legal, constantes da Seção II – “Do Reconhecimento e da Suspensão do Direito à Isenção”, que assim prescrevem:

“Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

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.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

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

Repousa exatamente nos dispositivos encimados a discussão aventada pela contribuinte e que nos fez pensar sobre o tema, para não lhe conferir direito, senão vejamos.

Como se observa, com o advento da Lei nº 12.101/2009, o procedimento fiscal tendente a verificar o cumprimento dos requisitos do favor legal que ora cuidamos fora submetido a nova ordem, passando a entidade a usufruir da imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias a partir da publicação da concessão da certificação, conquanto que observados os demais pressupostos para tanto, inseridos na Seção I da mesma Lei.

Por seu turno, rechaçando os atos cancelatórios, determinou-se que a fiscalização e a eventual constatação do descumprimento dos requisitos do benefício fiscal em comento deveria ser formalizada com a lavratura do auto de infração, contendo relatório demonstrando a inobservância de tais pressupostos em relação ao período objeto da fiscalização.

Extrai-se daí a celeuma que permeia a presente demanda. De um lado, a autoridade lançadora achou por bem reenquadrar a entidade como não imune, desconsiderando o seu autoenquadramento naquela condição, inferindo para tanto que assim procedeu em razão do descumprimento das normas legais que regulam a matéria, cada uma a seu tempo, como acima explicitado.

Em outra via, pretende a contribuinte seja decretada a insubsistência/nulidade do feito, aduzindo para tanto que a autoridade fiscal deveria ter aguardado pretérita manifestação do Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome, cancelando ou suspendendo aludido benefício fiscal, contemplando os fatos que levaram a tal conclusão, para, somente assim, poder promover o lançamento, entendimento que não compartilhamos.

Isto porque, o artigo 144, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a aplicação da legislação no tempo, é por demais enfático ao preceituar que deverá ser aplicado ao lançamento legislação posterior à ocorrência dos fatos geradores quando tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ou seja, novos procedimentos fiscalizatórios, *in verbis*:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.”

Foi precisamente o que ocorrera no caso vertente, onde a ação fiscal iniciou-se 20/01/2011, como se extrai do Termo de Início de Procedimento Fiscal, de fls. 108, portanto, após a edição da Lei nº 12.101/2009, ressaltando, ainda, que os lançamentos somente foram consolidados/efetuados em 13/06/2011, com a ciência da contribuinte constante da folha de rosto dos Autos de Infração.

Com o fito de rechaçar qualquer dúvida quanto à matéria, impende suscitar que o próprio Decreto nº 7.237, de 20/07/2010, o qual regulamentou a Lei nº 12.101/2009, encampou tal entendimento ao determinar que os Atos Cancelatórios e Pedidos de Isenção pendentes de julgamento deveriam ser remetidos para as Delegacias da Receita Federal competentes, com a finalidade de verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, consoante se infere dos artigos 44 e 45, que assim preceituam:

“Art. 44. Os pedidos de reconhecimento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador.

Parágrafo único. Verificado o direito à isenção, certificar-se-á o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do pedido de isenção até a data de publicação da [Lei nº 12.101, de 2009](#).

Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele

órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no [art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009](#), aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.”

Melhor elucidando, se o próprio Decreto que regulamentou a Lei nº 12.101/2009, na linha do disposto no artigo 144, parágrafo 1º, do CTN, contemplou a retroatividade dos novos procedimentos para verificação da observância dos pressupostos para fruição da imunidade da cota patronal para os processos contemplando pedidos de isenção e cancelamento ainda pendentes de julgamentos, quiçá para os casos de ação fiscal em curso, como aqui se vislumbra.

E mais, se os Atos Cancelatórios ainda pendentes de julgamentos perderam os efeitos e objeto, com a determinação da remessa às unidades da Receita Federal de origem, para nova análise do cumprimento dos requisitos da isenção, não se pode exigir a emissão de aludido ato para fins de cancelamento da imunidade em comento, após a edição da Lei nº 12.101/2009.

Mister ressaltar, porém, que somente os procedimentos fiscalizatórios posteriores ao advento da Lei nº 12.101/2009 deverão observar os novos regramentos inseridos naquele Diploma legal, devendo verificar, no entanto, os requisitos do benefício fiscal em comento de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Em outras palavras, a questão procedimental deverá observar a legislação hodierna inscrita na Lei nº 12.101/2009, mas a questão material (os pressupostos em si da isenção) deve observância aos dispositivos legais vigentes à época dos fatos geradores.

Com mais especificidade, não é demais lembrar que o entendimento estampado acima, se aplica exclusivamente aos novos procedimentos, iniciados ou já em curso após o advento da Lei nº 12.101/2009, não alcançado, portanto, aqueles que se findaram antes da edição de referida lei, mesmo porque as autoridades fazendárias não poderiam adivinhar os novos regramentos que seriam contemplados pela legislação futura.

A propósito da matéria, dissertou com muita propriedade o ilustre Conselheiro Marco André Ramos Vieira, reconhecendo a aplicabilidade da Lei nº 12.101/2009 retroativamente aos fatos geradores anteriores à edição de referido Diploma legal, sobretudo no que tange as normas procedimentais, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN, conforme se depreende do julgado exarado nos autos do processo administrativo nº 10120.002408/2010-93, com sua ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REGIME JURÍDICO.

O direito à isenção de contribuições previdenciárias de que trata o §7º do art. 195 da Constituição Federal foi regulamentado pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme sacramentado pelo Comunicado do Senado Federal SM/Nº 805/91, de 12 de agosto de 1991.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.
ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.
PERDA DO DIREITO À ISENÇÃO.**

A percepção direta ou indireta de remuneração, vantagens ou benefícios, sob qualquer forma ou título, pelos diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores, ou equivalentes, de Entidade Beneficente de Assistência Social, implica a suspensão automática do direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 da Lei nº 12.101/2009, durante o período em que se constatar o descumprimento do requisito essencial em apreço, devendo a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrar o auto de infração relativo ao período correspondente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Recurso Voluntário Negado.” (Acórdão nº 230201.597 – 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Sessão de 19/01/2012) (grifamos)

Na esteira desse entendimento, tendo a fiscalização que culminou com a lavratura dos presentes autos de infração transcorrido após a vigência da Lei nº 12.101/2009, andou bem a autoridade lançadora ao observar os procedimentos ali inscritos, aprofundando-se na matéria, ao rechaçar a condição de entidade isenta, dissertando a propósito dos pressupostos legais da isenção que teriam sido inobservados e para quais períodos, não havendo a necessidade de prévia emissão de Ato Cancelatório por parte do Fisco ou mesmo do Ministério competente para a concessão do CEBAS, impondo a manutenção do feito na forma conduzida.

MÉRITO

No mérito, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, trazendo à colação vasta argumentação a propósito da suposta imunidade da contribuinte, elencando o histórico de suas atividades, sustentando que a entidade cumpre todos os requisitos exigidos na legislação de regência, notadamente no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, artigo 28 da Medida Provisória nº 446/2008, e artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, mormente em razão de sempre ter aplicado *suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, conforme se pode verificar através de investigação contábil*, sendo totalmente improcedentes os lançamentos em epígrafe, o quais encontram-se embasados em simples suposições.

Após breve relato das fases processuais, das atividades desenvolvidas pela recorrente, além dos conceitos e evolução da legislação que contempla a imunidade, assevera que, na condição de Entidade de Assistência Social, nos termos do artigo 6º da CF, é isenta das contribuições previdenciárias para a seguridade social, conforme preceitos contidos no artigo 195, § 7º, da Carta Magna.

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que *a SEWA utilizou os seus recursos no desenvolvimento de seus objetivos institucionais*, continuando *exercendo as suas atividades sociais*, não tendo sofrido qualquer punição por parte dos órgãos competentes *dos Poderes da República*, mas somente intervenção e *cumpriu os ditames da Lei*, principalmente *as regras que a fiscalização aponta como não cumpridas*.

Insurge-se contra a pretensão fiscal, Sustenta não haver qualquer irregularidade com os convênios firmados com o Poder Público, representando mais de noventa e nove por cento da receita arrecadada, a qual *se pode denominar subvenções para gastos para manutenção de suas atividades, não existindo nada apontado pela Fiscalização como irregular*.

Registra que *a relação jurídica entre a Prefeitura de Aracaju e a Autuada era de Convênio* (instrumentos jurídicos firmados sem visar lucro) e *não de contrato de locação de mão-de-obra*, objetivando à época *exclusivamente a execução de atividade gratuita na educação do trânsito, educação infantil, modalidade creches, nas comunidades carentes, através de parceria entre o Poder Público Municipal e a entidade SEWA, colocando seu pessoal na Entidade Municipal e em contra partida a Prefeitura Subvencionava a Entidade SEWA, cada Ente com suas responsabilidades*.

Suscita, por fim, que eventuais sobras advindas dessa atividade de parceria, era destinada à manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, em observância aos preceitos da legislação de regência, primando sempre a educação e a assistência social gratuitas para os necessitados, conforme garante a Constituição Federal.

Não obstante as fundamentadas alegações de fato e de direito arguidas pela contribuinte em defesa de sua tese, seu insurgimento não é capaz de rechaçar a pretensão fiscal, como passaremos a demonstrar.

O tema em debate envolve grande celeuma no âmbito dos julgamentos neste Colegiado. De um lado, a fiscalização por vezes entende que uma entidade sem fins lucrativos não poderia prestar serviços sob pena de desvirtuar de seus objetivos sociais, escorando seu entendimento, inclusive, em Parecer nº 3.272/2004, da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, o qual contempla o fornecimento de mão-de-obra por parte de entidades beneficentes.

No entanto, impende analisar com o devido cuidado cada caso posto em debate. Primeiro, aludido Parecer não vincula este Órgão Colegiado. Segundo, porque a jurisprudência administrativa vem aceitando a prestação de serviços por parte das entidades beneficentes, ainda que mediante cessão de mão-de-obra, conquanto que não extrapole os limites razoáveis ou haja o seu desvirtuamento com a simples locação de mão-de-obra.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra por parte recorrente, na forma que a legislação de regência contempla, capaz de justificar a isenção/imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, antes mesmo de adentrar as questões meritorias impende transcrever os dispositivos constitucionais/legais que **regulam a matéria, senão vejamos:**

“ **CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 26, de 2000\)](#)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

[...]

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

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

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

§ 2º - É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

Por sua vez, o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, na sua redação original, tendo em vista decisão exarada nos autos da Adin nº 2028/DF, que suspendeu, até julgamento final, a alteração daquele dispositivo legal introduzida pela Lei nº 9.732/98, contempla os requisitos a serem observados para o gozo do benefício fiscal em comento, nos seguintes termos:

“ *LEI Nº 8.212/91*

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

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

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

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

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.”

Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao instituto da imunidade/isenção, elencando sua finalidade e as condições para sua a fruição.

Conforme se depreende dos dispositivos constitucionais acima transcritos, é dever do Estado, dentre outros, prestar aos administrados serviços de saúde, de maneira a atender as suas necessidades visando alcançar o bem estar da população, os quais serão financiados por toda sociedade na forma estabelecida no artigo 195 da CF.

Entretantes, é notório que o Estado não reuni as condições necessárias ao atendimento pleno das demandas nas áreas de saúde, educação, etc. Em vista dessa realidade, o legislador constituinte contemplou mecanismos para que as entidades privadas pudessem exercer referido papel/dever do Estado, tendo como contrapartida a isenção e/ou imunidade de alguns tributos.

Melhor elucidando, a instituição privada de saúde, educacional, etc, a qual pretendesse ofertar aos administrados a prestação de serviços médicos e/ou outros de forma gratuita, observados, ainda, os requisitos previstos em leis específicas, teriam direito ao gozo da isenção/imunidade dos tributos pertinentes.

Ou seja, as entidades de assistência social desenvolvem atividades que se o Estado desenvolvesse, iria utilizar os recursos das contribuições para a seguridade social, consoante previsto no artigo 194 da Constituição Federal, justificando, assim, o tratamento tributário privilegiado conferido àqueles.

Em outras palavras, a entidade que reunir os requisitos para se enquadrar como beneficente de assistência social, especialmente aqueles insculpidos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, vigente à época, fará jus à imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Na hipótese dos autos, à primeira vista, poder-se-ia concluir que a contribuinte cumpre com todos os requisitos da imunidade em comento. Isto porque, além de observar os demais pressupostos inscritos no artigo 55 da Lei nº 8.212/91, e legislação posteriormente vigente, de fato, prestaria serviços de assistência social, *destinada ao amparo social de crianças desamparadas, carentes, com prioridade assistência ao filho de hansenianos*, AUXILIANDO principalmente Órgãos Públicos no desenvolvimento de suas atividades, o que estaria de acordo com o inciso III daquele dispositivo legal.

Em suas razões recursais, após traçar histórico da entidade, explicitando as atividades que desenvolve, bem como suas certificações, se limita a recorrente a inferir/afirmar que aquela instituição presta serviços de assistência social, ao contrário do entendimento levado a efeito pela fiscalização.

No entanto, com a devida vênia, engana-se a recorrente, uma vez restar demonstrado no Relatório Fiscal um desvirtuamento dos seus objetivos institucionais, **eminente**mente no sentido de prestar assistência social, tendo em vista que os convênios

firmados com os Órgãos Públicos se prestam basicamente a suprir a carência de mão-de-obra de aludidos órgãos, caracterizando a entidade como mera cedente de mão-de-obra, o que foge ao seu desiderato, senão vejamos:

“[...]”

Na folha de pagamento, apesar de existir o código de lotação específico para os segurados que trabalham na própria Sewa, código 05, no período de 07/2006 a 13/2010, somente nas competências 13/2008, 02/2009, 03/2009 e 04/2009 há trabalhadores com essa lotação, conforme discriminação a seguir:

[...]

8.1. Salienta-se que:

a) Na competência 13/2008, de um total de 869 segurados incluídos na folha de pagamento, apenas 3 estavam trabalhando na SEWA;

b) Na competência 02/2009, de um total de 401 segurados incluídos na folha de pagamento, apenas 1 estava trabalhando na SEWA;

c) Na competência 03/2009, de um total de 401 segurados incluídos na folha de pagamento, apenas 1 estava trabalhando na SEWA;

d) Na competência 04/2009, de um total de 398 segurados incluídos na folha de pagamento, apenas 1 estava trabalhando na SEWA;

8.2. Verifica-se que em 55, das 59 competências fiscalizadas, 100% dos segurados, apesar de estarem na folha de pagamento da SEWA, tiveram a sua mão de obra cedida. Nas outras 4 competências esse percentual ficou acima de 99%.

8.3. Em relação à frequência da cessão de mão de obra, observa-se a presença desse instituto em 100% das competências fiscalizadas.

9. A SEWA entregou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), para as competências de 07/2006 a 12/2010, com o código de recolhimento 150, em que são informados os locais de trabalho (SEWA ou estabelecimentos de terceiros) dos segurados. Apenas nas competências 13/2007, 13/2008, 01/2009 e 02/2009, constaram segurados trabalhando para a própria SEWA, nas seguintes quantidades:

[...]

10. Na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) 2006, cópia anexa, verifica-se que de um total de R\$ 5.357.811,89 de receitas, R\$ 5.327.470,06, ou seja, 99,43% têm

origem nos convênios/contratos em que são cedidas mãos de obra.

10.1 Na parte das despesas, nessa mesma DRE 2006, observa-se que de um total de R\$ 5.345.971,40, R\$ 5.331.169,76, ou seja, 99,72% são despesas com os convênios/contratos em que são cedidas mãos de obra.

11. Na DRE 2007, cópia anexa, verifica-se que de um total de R\$ 7.447.873,43 de receitas, R\$ 7.417.963,05, ou seja, 99,60% têm origem nos convênios/contratos em que são cedidas mãos de obra.

11.1 Na parte das despesas, nessa mesma DRE 2007, observa-se que de um total de R\$ 7.444.425,13, R\$ 7.414.451,41, ou seja, 99,60% são despesas com os convênios/contratos em que são cedidas mãos de obra.

12. Na DRE 2008, cópia anexa, verifica-se que de um total de R\$ 7.640.144,35 de receitas, R\$ 7.626.783,26, ou seja, 99,83% têm origem nos convênios/contratos em que são cedidas mãos de obra.

[...]

13. Na DRE 2009, cópia anexa, verifica-se que de um total de R\$ 367.099,56 de receitas, R\$ 354.648,50, ou seja, 96,61% têm origem nos contratos em que são cedidas mãos de obra.

[...]

14. Na DRE 2010, cópia anexa, verifica-se que de um total de R\$ 397.349,66 de receitas, R\$ 397.068,85, ou seja, 99,93% têm origem nos contratos em que são cedidas mãos de obra.

[...]

15. Para exemplificar os instrumentos de terceirização de mão de obra firmados pela Sociedade Eunice Weaver de Aracaju (SEWA), encontra-se anexa cópia do Convênio n.º 01/2006 celebrado entre o Município de Aracaju, por meio da Secretaria Municipal da Educação (denominada Concedente nesse convênio), e a SEWA (denominada Convenente nesse convênio), objetivando a execução de atividade na Educação Infantil modalidade Creche, nas comunidades carentes da Capital.

15.1 A Cláusula Segunda desse convênio especifica os compromissos da Secretaria Municipal de Educação, entre eles constam:

"A - Exercer ampla e completa coordenação, assistência e fiscalização, em todas as fases de execução do presente convênio; "

"B - Aprovar a seleção e fiscalizar a atuação dos profissionais necessários a operacionalização do programa e garantir apoio técnico, administrativo e financeiro à Sociedade Eunice Weaver de Aracaju;"

"D - Promover a capacitação dos Educadores Assistentes contratados pela Sociedade Eunice Weaver que desenvolverão atividades objeto deste Convênio;"

"F - Lotar os assistentes designados pela Sociedade Eunice Weaver, exclusivamente nas unidades de educação infantil — modalidade creche;"

"H – Solicitar a substituição da equipe ou pessoa contratada pela CONVENIENTE quando for detectada falha técnica no atendimento ou operacionalização dos Projetos Pedagógicos;"

15.2 A Cláusula Terceira desse convênio especifica os compromissos da SEWA, entre eles constam:

"B - Manter cadastros, prontuários e relatórios individualizados dos Assistentes, bem como quaisquer outros registros de modo a permitir monitoramento, fiscalização e inspeção sobre a execução;"

"F – Viabilizar o atendimento às solicitações encaminhadas pela SECRETARIA visando adequar as ações de atendimento à criança de 0 a 3 anos, às suas necessidades reais;"

"G – Apoiar ativamente as ações da SECRETARIA relativas ao atendimento à criança de 0 a 3 anos matriculadas nas Unidades de Ensino Públicas Municipais;"

"H – Responsabilizar-se pelos encargos trabalhistas, previdenciários ou fiscais, resultantes da contratação dos recursos humanos para execução do objeto deste Convênio, nos termos da legislação aplicável;"

15.3 A Cláusula Quarta cuida da vigência do convênio, inicialmente prevista para um prazo de 384 dias, a contar da data da sua assinatura, podendo, no entanto, a critério exclusivo da Secretaria Municipal da Educação ser prorrogado.

15.4 Esse convênio foi assinado em 13/02/2006 pela Secretária Municipal da Educação e pela Presidente da SEWA.

15.5 No Anexo I a esse convênio (plano de trabalho), cópia anexa, no item 3 (descrição do projeto), consta a justificativa da proposição:

"Com o recente processo de passagem das creches públicas municipais da Secretaria Municipal de Assistência Social e Cidadania para a Secretaria Municipal de Educação, faz-se necessário o aumento de recursos humanos para o atendimento crescente às crianças de 0 a 3 anos que se encontram matriculadas nas escolas municipais de educação infantil. Estes recursos humanos se constituem de educadores assistentes, profissionais indispensáveis para a melhoria da qualidade de ensino oferecida para essa faixa etária da população aracajuana."

15.6 *Encontra-se em anexo o Terceiro Aditivo a esse Convênio 001/2006, assinado em 001/2009 pela Secretária Municipal da Educação e pela Presidente da SEWA.*

16. *Acompanha este relatório fiscal cópia do Convênio nº 03/2007 celebrado entre a Superintendência Municipal de Transportes e Trânsito SMTT de Aracaju/SE (denominada 1ª CONVENENTE) e a SEWA (denominada 2ª CONVENENTE), em que o objeto é a realização do projeto de Educação e Mobilidade Urbana em Aracaju.*

16.1 *Diz a Cláusula Terceira (Responsabilidades) desse convênio:*

"Para a realização do objeto deste convênio a SMTT contribuirá com o repasse dos recursos financeiros explicitados na Cláusula Quarta deste instrumento, a serem utilizados, exclusivamente, em DESPESAS COM PESSOAL E ENCARGOS DA CONTRATAÇÃO para fins do objeto do presente Convênio, e a 2ª CONVENENTE com a execução do projeto de Educação e Mobilidade Urbana em Aracaju, conforme definido em plano de trabalho elaborado pela SMTT através da sua Coordenadoria de Educação para o Trânsito.

Parágrafo Único — A SMTT franqueará aos executores do projeto, constantes da relação de pessoal a ser encaminhada pela convenente, cartão de gratuidade funcional do transporte público urbano de Aracaju, para garantir seu deslocamento durante o período da prestação dos serviços."

16.2 *A Cláusula Oitava cuida da vigência do convênio, inicialmente prevista para um prazo de 6 meses, a partir da data de sua assinatura, podendo ser prorrogado por igual período, por conveniência das partes.*

16.3 *Esse convênio foi assinado em 24/09/2007 pelo Superintendente da SMTT e pela Presidente da SEWA.*

16.4. *No Parecer Jurídico de 24/09/2007, cópia anexa, ratificado pelo Superintendente da SMTT, referente a esse convênio, no segundo parágrafo está dito:*

"Diante deste intento e, tendo em vista as atividades inerentes ao plano de trabalho desenvolvido pela Coordenadoria de Educação para o Trânsito, com a necessidade de uma efetiva ação dos educadores e a **falta de pessoal disponível nos quadros desta autarquia** e, para atendimento à demanda detectada quando da efetivação das diversas campanhas já em andamento, se faz necessária a ampliação dos educadores empregados no plano de trabalho." (grifos nossos)

17. *Anexo a este relatório fiscal encontra-se cópia do Convênio nº 03/2008 celebrado entre o Município de Aracaju, por meio da Secretaria Municipal da Educação (denominada Concedente nesse convênio), e a SEWA (denominada Convenente nesse convênio), objetivando a execução de*

atividades na Educação Básica modalidades Infantil e Fundamental, nas comunidades carentes da Capital.

17.1 A Cláusula Segunda desse convênio especifica os compromissos da Secretaria Municipal de Educação, entre eles constam:

A – Exercer ampla e completa coordenação, assistência e fiscalização, em todas as fases de execução do presente convênio, nomeando, para tanto, o gestor do convênio;"

"B - Aprovar a seleção e fiscalizar a atuação dos profissionais necessários à operacionalização do programa e garantir apoio técnico, administrativo e financeiro à Sociedade Eunice Weaver de Aracaju;"

"D – Promover a capacitação dos profissionais contratados pela Sociedade Eunice Weaver que desenvolverão as atividades objeto deste Convênio:"

"F – Lotar os profissionais designados pela Sociedade Eunice Weaver exclusivamente nas unidades de educação básica — modalidades infantil e fundamental;"

"H – Solicitar a substituição da equipe ou pessoa contratada pela CONVENIENTE quando for detectada falha técnica no atendimento ou operacionalização das ações desenvolvidas;"

17.2 A Cláusula Terceira desse convênio especifica os compromissos da SEWA, entre eles constam:

"B - Manter cadastros, prontuários e relatórios individualizados dos profissionais, bem como quaisquer outros registros de modo a permitir monitoramento, fiscalização e inspeção sobre a execução;"

"F - Adotar providências necessárias à contratação dos profissionais indicados no Plano de Trabalho, para desenvolver as atividades do programa;"

"H – Responsabilizar-se pelos encargos trabalhistas, previdenciários e fiscais, resultantes da contratação dos recursos humanos para execução do objeto deste Convênio, nos termos da legislação aplicável;"

"L – Viabilizar o atendimento às solicitações encaminhadas pela CONCEDENTE, visando adequar as ações de atendimento às reais necessidades da educação básica;"

"M - Como contratante de pessoal, a SOCIEDADE EUNICE WEAVER DE ARACAJU poderá demitir a qualquer tempo os profissionais que não cumprirem as exigências relativas ao Programa, em consonância com o gestor do convênio."

17.3 Esse convênio foi assinado em 10/09/2008 pela Secretária Municipal de Educação e pela Presidente da SEWA.

17.4. No Anexo I a esse convênio (plano de trabalho), cópia anexa, no item 3 (descrição do projeto), consta a justificativa da proposição:

"Com a significativa redução do número de funcionários da Rede Municipal de Ensino, seja através de afastamento definitivo por aposentadoria, seja através de afastamento para readaptação motivada por problemas de saúde, faz-se necessária a reposição de recursos humanos para o atendimento dos serviços educacionais ofertados à população, constitucionalmente definidos como direito inalienável do cidadão. Estes recursos humanos se constituem de profissionais técnicoadministrativos, garantidores da execução da atividade fim - o exercício da docência - indispensáveis para a continuidade do sistema educacional no município de Aracaju. "

17.5 Ainda nesse Anexo I, no item 4 (cronograma de execução), estão especificadas as funções exercidas pela mão de obra cedida pela SEWA e a respectiva quantidade: 115 Digitadores, 342 Serviços Gerais, 62 Porteiros e 5 Técnicos em Nutrição.

18. Apresenta-se anexa a este relatório fiscal cópia do Convênio n.º 002/2009 celebrado entre o Município de Aracaju, por meio da Secretaria Municipal da Educação (denominada Concedente nesse convênio), e a SEWA (denominada Conveniente nesse convênio), objetivando a execução de atividades na Educação Infantil na modalidade Creche.

18.1. A Cláusula Terceira desse convênio especifica as obrigações da SEWA, entre eles constam:

"A - Promover a capacitação do pessoal contratado destinados a desenvolver as atividades objeto deste convênio;"

"D - Manter cadastros, prontuários e relatórios individualizados dos profissionais, bem como quaisquer outros registros de modo a permitir monitoramento, fiscalização e inspeção sobre a execução; e documentação relativa ao registro da relação empregatícia;"

"H - Adotar providências necessárias à contratação dos profissionais indicados no Plano de Trabalho, para desenvolver as atividades do programa, inclusive atender a NR7 e demais NR do MT e demais pertinentes ao tipo de contratação;"

"I - Recolher em tempo hábil os encargos trabalhistas, previdenciários e fiscais, resultantes da contratação dos recursos humanos para execução do objeto deste Convênio, nos termos da legislação aplicável;"

18.2 A Cláusula Décima Segunda cuida da vigência do convênio, inicialmente prevista para um período de 12 meses, a partir da data de sua assinatura, podendo, no entanto, a critério exclusivo da Secretaria Municipal da Educação ser prorrogado.

18.3. *Esse convênio foi assinado em 04/05/2009 pela Secretária Municipal da Educação e pela Presidente da SEWA.*

19. *Por tudo que foi exposto acima, verifica-se que a Sociedade Eunice Weaver de Aracaju SEWA não cumpriu todos os requisitos necessários à manutenção da isenção das contribuições previdenciárias e das contribuições sociais para Terceiros, pois, preponderantemente, não utilizou os seus recursos no desenvolvimento de seus objetivos institucionais e sim no cumprimento de tarefas inerentes a outras pessoas jurídicas não detentoras da referida isenção. [...]*

A extensa transcrição de parte do Relatório Fiscal tem por objetivo demonstrar que a entidade, em que pese ter como objeto institucional a prestação de assistência social, em verdade, desenvolveu atividades exclusivamente no sentido de ceder mão-de-obra aos Órgãos Públicos que firmou convênios, com receitas e despesas de tais atividades representando mais de 99% do total, sem contar a ínfima lotação de funcionários na própria SEWA, no período objeto do lançamento.

Ora, como relatado alhures, não se pode negar a possibilidade de haver cessão de mão-de-obra por parte de entidades beneficentes de assistência social, conquanto que de maneira proporcional/razoável, não representando, ainda, o desvirtuamento de seus objetivos institucionais, como aqui se vislumbra.

Por sua vez, a contribuinte em momento algum logrou demonstrar que, de fato, além da cessão de mão-de-obra, desenvolve efetivamente serviços de assistência social, pelos seus próprios meios, de maneira a justificar a imunidade sob análise, se limitando a inferir que os “Convênios” são instrumentos jurídicos firmados sem visar lucro, tendo revertido toda sobra da receita em seus objetivos institucionais, deixando de apresentar qualquer prova neste sentido.

Em outras palavras, a exclusiva atividade de cessão de mão-de-obra de digitadores, serviços gerais, porteiros, técnicos em nutrição, professores, e outros, ou seja, fornecimento de recursos humanos (como estipulado nos convênios), ainda que tendentes a auxiliar no regular desenvolvimento das atividades inerentes do Estado (Órgãos Públicos), não se presta a assegurar o direito à imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias.

Partindo dessa premissa, afigura-se um verdadeiro contra-senso conceder imunidade a uma entidade privada que presta serviços/auxilia (fornece mão-de-obra) por meio de Órgãos Públicos, o qual tem como finalidade precípua o atendimento gratuito à população.

Como se observa, as atividades desenvolvidas pela entidade, portanto, isoladamente, não representam à observância do inciso III, do artigo 55, da Lei nº 8.212/91, que assim prescreve:

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

Extrai-se da norma legal retro que a condição para fruição do benefício fiscal sob análise é a promoção a assistência social beneficente aos que necessitarem. *In casu*, quem

presta os serviços, ou seja, quem promove a assistência social, é o próprio Órgão Público, que já tem esse dever.

Como a própria recorrente afirma a todo momento, a SEWA tão somente (sem qualquer intenção de minimizar os serviços desenvolvidos pela entidade) AUXILIA na prestação das atividades desenvolvidas pelos Órgãos Públicos.

A SEWA não é mantenedora de um Hospital, Escola, Creche, etc próprios, utilizados na prestação de serviços de assistência social gratuitos à população carente, situação que se amoldaria à intenção do legislador ao contemplar a imunidade em epígrafe.

O que a legislação de regência exige é a prestação de serviços de assistência social à população carente e, não, o auxílio nesta empreitada, sobretudo quando o agente principal é o próprio Estado (Órgãos Públicos).

Repita-se, a legislação de regência impõe a prestação de serviços de assistência social beneficentes/gratuitos aos necessitados e, não, o auxílio nessa atividade, mediante cessão de mão-de-obra, enquadrando-se como secundário ao alcance de sua finalidade. Trata-se, pois, de prestação de serviços aos Órgãos Públicos e não a população carente diretamente, o que é feito pelas próprias contratantes.

Acolher-se o pleito da contribuinte significaria possibilitar o gozo da imunidade a qualquer entidade privada que auxiliar uma instituição pública na prestação de serviços públicos.

Aliás, seria a Administração conferindo imunidade de contribuições previdenciárias a entidade que não desonera o Estado da prestação dos serviços assistenciais, mas simplesmente o auxilia nesta empreitada, sendo, no entanto, remunerada para tanto.

No que concerne às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações a respeito do tema, uma vez já atingidas pela preclusão, eis que não ofertadas em sede de impugnação. É o que se extrai do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, como segue:

“ Decreto nº 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Período de apuração: 01/07/1991 a 30/09/1995
PIS. APRESENTAÇÃO DE ALEGAÇÕES E PROVAS DOCUMENTAIS APÓS PRAZO RECURSAL. PRECLUSÃO.
As alegações e provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento das provas e argumentos apresentados somente na fase recursal. [...] (Primeira Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 149.545, Acórdão nº 201-81255, Sessão de 03/07/2008)*

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO -
Escado o prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72,2*

opera-se a preclusão do direito da parte para reclamar direito não argüido na impugnação, consolidando-se a situação jurídica consubstanciada na decisão de primeira instância, não sendo cabível, na fase recursal de julgamento, rediscutir ou, menos ainda, redirecionar a discussão sobre aspectos já pacificados, mesmo porque tal impedimento ainda se faria presente no duplo grau de jurisdição, que deve ser observado no contencioso administrativo tributário. Recurso não conhecido nesta parte. COFINS - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Constatada, em procedimento de fiscalização, a falta de cumprimento da obrigação tributária, seja principal ou acessória, obriga-se o agente fiscal a constituir o crédito tributário pelo lançamento, no uso da competência que lhe é privativa, vinculada e obrigatória. JUROS DE MORA - O artigo 161 do CTN autoriza, expressamente, a cobrança de juros de mora à taxa superior a 1% (um por cento) ao mês-calendário, se a lei assim o dispuser. TAXA SELIC - Correta a cobrança da Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e de Custódia - SELIC como juros de mora, a partir de 01/01/1997, para débitos com fatos geradores até 31/12/1994, não pagos no vencimento da respectiva obrigação. Recurso a que se nega provimento.” (Terceira Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 111.167, Acórdão nº 203-07328, Sessão de 23/05/2001) (grifamos)

Dessa forma, salvo nos casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário ou posteriormente, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação, considerando tacitamente confessada pela contribuinte a parte do lançamento não contestada, operando a constituição definitiva do crédito tributário com relação a esses levantamentos, mormente em razão de não se instaurar o contencioso administrativo para tais questões.

Registre-se, que a própria fiscalização ao notificar o contribuinte do Auto de Infração tem o cuidado de informar, mediante o anexo “Instruções para o Contribuinte – IPC”, que a defesa poderá ser parcial ou total, considerando confessada a matéria que não fora objeto de contestação.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais argumentações da contribuinte, não se cogita em analisá-las, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento na forma ali decidida, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito previdenciário,

atraindo para si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando os Autos de Infração *sub examine* em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de nulidade dos lançamentos e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a exigência fiscal em sua plenitude, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.