



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.003902/2009-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.824 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2021
Recorrente ASSOCIAÇÃO DOS DEFICIENTES FÍSICOS E VISUAIS DE MOGI GUAÇU
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

ARGUMENTOS DE DEFESA. PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE DA DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Por força do princípio processual da eventualidade da defesa, o contribuinte deve alegar toda a matéria de defesa que tiver na impugnação, pena de não mais poder fazê-lo em momento posterior em face do fenômeno processual da preclusão consumativa. Em consequência, o argumento de defesa somente levantado no recurso voluntário não pode ser conhecido, nos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS.

No julgamento dos EDcl no RE com repercussão geral nº 566622/RS, no qual foram examinados conjuntamente os EDcl nas ADI's nº 2028, 2036, 2228 e 2621, à exceção do inciso I do art. 55 da Lei nº 8212/91, o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade de todo o restante desse dispositivo legal, incluindo do seu inciso III.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações de inconstitucionalidade da Lei nº 8.212/91 e da Lei nº 12.101/09, uma vez que tais alegações não foram levadas ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal. Vencidos os Conselheiros Denny Medeiros da Silveira e Ana Claudia Borges de Oliveira, que conheceram integralmente do recurso, por não reconhecerem a inovação recursal, e, na parte conhecida do recurso, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento, cancelando-se o crédito tributário lançado.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos até o julgamento em primeira instância, adoto o relatório da decisão recorrida, abaixo reproduzido:

Trata-se de Auto de Infração a obrigação principal - AI/DEBCAD nº 37.229.410-3, lavrado em face do contribuinte acima identificado, constituindo contribuições devidas à Seguridade Social atinentes as parcelas da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — RAT, em função da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços em atividades operacionais na sua sede.

Segundo o Relatório Fiscal, o contribuinte auditado é entidade beneficente de assistência social em gozo de isenção total da quota patronal previdenciária, cujos objetivos estatutários são *"a prestação de serviços de natureza sociocultural e educativas a pessoas portadoras de deficiência física, visual e auditiva, tomando em especial consideração a criança e o adolescente, deficiente ou não, de modo a alcançar sua plena integração na sociedade"*.

Ainda segundo o relato, tal entidade beneficente vem realizando atividades de cessão de mão-de-obra como forma de subsistência, desde 05/09/1997, através de convênios firmados com as empresas que especifica, mediante taxa administrativa de 15% sobre a remuneração dos cedidos através dos convênios firmados, que passou a consistir na principal receita da Associação.

Aduz que a Autuada não emite nota fiscal/fatura de prestação de serviços aos tomadores de serviços, alegando dispensa em face de Decreto Municipal, emitindo Demonstrativo de Encargos sobre a Folha de Pagamento com os Valores a serem repassados à Entidade. Acrescenta que, quanto as retenções de 11% da Lei nº 9711/98, afirma nos contratos-padrão firmados com as tomadoras não ser cabível, em face do Parecer CJ/INSS nº 2.332/2000 e Nota Técnica PROCGER/CGMT/DCMT nº 15/2003. Não obstante, em relação ao contrato firmado com o tomador de serviços Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, a retenção foi feita, informada e deduzida das contribuições da empresa declaradas em GFIP.

Afirma que os contratos/convênios firmados com as empresas contratantes preveem apenas a relação de trabalho comum e própria de qualquer contrato de trabalho, em especial os de cessão de mão-de-obra, com a colocação dos deficientes por um período de 1 ano, com a possibilidade de permanecer por 2 anos e em seguida, por 5 anos. Entende que não há integração no mercado de trabalho como previsto no contrato/convênio simplesmente porque os empregados cedidos já são contratados pela cedente, ou seja, tais deficientes alocados nas prestadoras não são contratados ao final do período previsto, sendo simplesmente demitidos. Os contratos preveem jornada de trabalho de 8 horas (comuns a todos os trabalhadores) e nenhum deficiente físico atendido nas atividades da sede social da autuada foi colocado nas tomadoras, havendo um ponto de suporte da Associação em São Paulo com a finalidade de selecionar e encaminhar os deficientes, que nem conhecem a sede social da Entidade, para as contratadas. Da mesma forma procede-se com relação aos menores colocados no

mercado através dos convênios, entendendo tratar-se, esta prestação, [de] uma atividade extra estatuto, pois não há previsão da absorção de pessoas 'não deficientes'.

Posto nestes fatos, entende haver desvirtuamento da promoção de assistência social beneficente nestas atividades de cessão de mão-de-obra, permitindo a alocação de mão-de-obra barata em virtude da imunidade de que goza, descumprindo o inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91, razão pela qual será encaminhada Informação Fiscal ao Delegado da Receita Federal jurisdicionante bem como Representação Administrativa para o CNAS propondo o cancelamento da isenção da contribuição previdenciária ao final do procedimento fiscal na auditada.

Afirma que *"a presente notificação é emitida com a finalidade de prevenir a decadência tributária com vistas ao PARECER/CJ nº 3.272..."*, que o lançamento firmou-se sobre as remunerações mensais do pessoal envolvido nas prestações operacionais em sua sede, extraída das folhas de pagamento, a classificação no CNAE fiscal 9439-8/00 com FPAS 566, o que **importa em RS 123.213,16 (Cento e vinte e três mil, duzentos e treze reais e dezesseis centavos)**, valor consolidado em 21/12/2009, correspondente ao principal acrescido dos juros de mora e da multa de ofício introduzida pela MP 449/08, tendo em vista a aplicação do art. 106, II, 'c' do CTN.

A empresa interessada apresentou impugnação na qual contesta o lançamento fiscal, introdutoriamente apresentando extenso arrazoado a respeito da atuação da auditada e dos conceitos de deficiência, bem como a evolução da abordagem social e legislativa da questão dos deficientes físicos, inclusive do papel das empresas de assistência social no trato da matéria e argumentando, em síntese:

i) preliminarmente, a ocorrência da decadência do direito da constituição do crédito, com supedâneo no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Nos argumentos de mérito, sustenta:

ii) que possui a condição de usufruir da isenção, outorgada por Ato Declaratório expedido pelo Ministério da Previdência Social, em 14/08/1998 após ter preenchido todos os requisitos legais;

iii) que periodicamente se submete à verificação dos requisitos para a manutenção desta condição, apresentando relatório circunstanciado de suas atividades e demais provas pertinentes e, deste modo, tendo ratificado o Termo Declaratório, mantendo-se em gozo do benefício;

iv) reafirma sua condição de entidade promotora da assistência social merecedora da isenção das contribuições previdenciárias, quer pelos parâmetros do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, que pelos da Lei nº 12.101/2009 que atualmente regulamenta a matéria;

v) cita o Parecer/CJ nº 2.332/01 que trata da retenção quando a cedente de mão de obra é entidade beneficente, bem como os Pareceres 509/96 e 022/87, concluindo que se a cobrança dos serviços prestados visa remunerar as entidades de assistência social e, com os recursos obtidos, garantir a continuidade dos seus serviços de assistência social, não há porque se negar a imunidade destes entes nem a natureza assistencial destas instituições estando presentes os demais requisitos previstos em lei;

vi) na mesma linha, cita que se há imunidade em relação a estas instituições não há como se exigir a retenção de quem com elas contrata, citando agora o Parecer CJ nº 2.416/01 que trata da natureza jurídica das atividades desenvolvidas pelo CIEE, reconhecendo-lhe o caráter beneficente e o direito à isenção;

vii) conclui dizendo que a realização de um dos objetivos da assistência social atende aos requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 quanto à promoção da assistência social beneficente, não restando dúvidas que a Impugnante atende a esta condição, tendo em vista as inúmeras atividades relatadas, inclusive pela Auditoria Fiscal;

viii) quanto a alegação de não haver integração no mercado de trabalho pelo fato de os cedidos já serem contratados pela cedente, argumenta com as experiências adquiridas no convívio com outras pessoas, o aprendizado de uma tarefa, os reflexos de autoestima e o

orgulho gerado pelo trabalho e pela autossustentação, além do sentimento de ser útil e respeitado, fatos que respondem aos conceitos de integração e inclusão social;

ix) ainda, que a obtenção de resultados positivos na prestação de serviços ou na venda de bens pelas entidades sem fins lucrativos encontra-se previsto na própria lei, bastando que tais resultados sejam reinvestidos na atividade assistencial da instituição, conforme o afirma a própria Auditoria;

x) afirma que não há como igualar estas instituições com as demais empresas que tem finalidade lucrativa, nem alegar que tal comportamento violaria o artigo que fala sobre abuso do poder econômico, a dominação de mercados e a eliminação da concorrência ou o aumento arbitrário dos lucros, citando novamente o Parecer/CJ nº 2.332 bem como jurisprudência;

xi) refuta o Parecer/CJ nº 3.272, dizendo que as interpretações dele extraídas não merecem prosperar, pois contrárias a disposição do inciso III do art. 55 que não vedava expressamente a cessão de mão-de-obra pelas entidades beneficentes, sustentando que ela é possível tão-somente exigida a promoção gratuita e em caráter exclusivo da assistência social beneficente e a filantropia, conforme exercido pela Impugnante;

xii) impugna a multa aplicada decorrente da declaração incorreta em GFIP, pela não ocorrência da acusação apontada, não ficando claro a conduta apenada, se pautada em ausência de declaração ou na apresentação de declaração incorreta; aduz que, em consulta ao site da Receita Federal, em texto explicativo sobre aplicação de multas incidentes sobre recolhimentos em atraso, constatou a inaplicabilidade da multa de ofício de 75% arbitrada pela Auditoria Fiscal;

xiii) afasta a possibilidade de cometimento de crime de sonegação de contribuição previdenciária, pela análise do tipo penal previsto no art. 337-A do Código Penal, inexistindo a configuração de dolo.

A DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação apresentada, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADES BENEFICENTES. ISENÇÃO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

As entidades beneficentes ficam isentas das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei de Custeio da Previdência Social desde que atendam todos os requisitos insculpidos no artigo 55 daquela Lei.

Somente poderão realizar cessão de mão-de-obra sem perder a isenção das contribuições para a Seguridade Social as entidades que atendam a dois critérios: caráter acidental da cessão onerosa de mão-de-obra e mínima quantidade representativa dos empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DISCUSSÃO JUDICIAL OU ADMINISTRATIVA. PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA.

Será constituído o crédito tributário de contribuições objeto de discussão judicial ou administrativa com o fito de prevenir a decadência, uma vez que esta não se suspende nem se interrompe, a menos que haja disposição judicial expressa em sentido contrário.

MULTAS APLICADAS EM DECORRÊNCIA DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MULTA MAIS BENÉFICA. ANÁLISE COMPARATIVA PARA RECALCULO DA MULTA.

Verificando-se em relação aos mesmos fatos geradores a aplicação de multa em decorrência do descumprimento da obrigação acessória prevista no parágrafo 5º do artigo 32 da Lei 8.212/91 e de multa moratória cominada no artigo 35 da mesma Lei (na redação dada pela Lei 9.876/99), para fins de determinação da penalidade mais

benéfica, o somatório das mesmas deve ser comparado à multa de ofício prevista na legislação superveniente (artigo 44, I da Lei 9.430/96, em virtude da nova redação conferida pela MP 449/2008 ao artigo 35 da Lei 8.212/91).

REPRESENTAÇÃO FISCAL.

A representação fiscal para fins penais não é ato discricionário do Auditor, decorre de disposição expressa do art. 66 da lei 3.688/41 (Lei de Contravenções Penais) e deve ser formalizada sempre que, no exercício de suas funções, seja constatada a ocorrência, em tese, de crime de ação penal pública ou contravenção penal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificado dessa decisão aos 13/07/10 (fls. 181), foi interposto recurso voluntário aos 12/08/10 (fls. 187/204), no qual o contribuinte alega, em síntese:

- a) que desde a sua constituição, tem reconhecido seu caráter beneficente e de assistência social, logo, de utilidade pública no âmbito federal, estadual e municipal, e conforme fazem prova todos os documentos anexados aos autos, goza do benefício de imunidade no que diz respeito ao recolhimento de contribuições previdenciárias ilicitamente lançadas no auto de infração impugnado;
- b) faz um descritivo de todas as atividades assistenciais desenvolvidas, dentre elas, parcerias com o PAT de Mogi Guaçu-SP para vagas de empregos para Portadores de Deficiência, parcerias essas sem nenhum fim lucrativo ou econômico;
- c) passa a tratar, então, da competência para certificar uma entidade beneficente de assistência social e a legislação aplicável vigente à época e anteriormente, para concluir que naquele momento, a certificação das entidades beneficentes de assistência social era regida pela Lei nº 12101/19;
- d) afirma que nos termos do art. 31 dessa lei, o direito à isenção de contribuições sociais será exercido pela entidade beneficente a partir da data de sua concessão e será automaticamente suspenso durante o período em que se constatar o descumprimento dos requisitos para o gozo do benefício, devendo o lançamento ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa;
- e) na sequência, passa a discorrer sobre a imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88;
- f) na sequência, discorre longamente sobre a imunidade constitucional prevista no art. 195, § 7º da CF/88, a diferença entre imunidade e isenção, citando inúmeras lições doutrinárias a esse respeito, concluindo que a regulamentação do mencionado dispositivo constitucional somente pode se dar por meio de lei complementar, de modo que os requisitos para fruição do benefício inseridos no ordenamento jurídico pelas Leis nº 8212/91 e 12101/09 são inconstitucionais;
- g) afirma que, de todo modo, fato é que seja atendendo aos requisitos do art. 18 da Lei nº 12101/09 ou ao art. 14 do CTN, sempre preencheu os requisitos essenciais à sua certificação de entidade assistencial e,

portanto, tem pleno direito à imunidade constitucional, sempre cumprindo “inegável e cumulativamente” todos os requisitos determinados pela lei para o gozo da imunidade, de modo que qualquer revogação e cobrança que viesse a lhe alcançar, somente poderia ter efeitos para fatos futuros e jamais de forma retroativa, como pretende o presente lançamento;

- h) por fim, requer a reforma do acórdão recorrido, para julgar improcedente o auto de infração.

Vindo os autos a este Conselho para apreciação e julgamento do recurso voluntário, houve por bem este colegiado determinar a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem informasse

o atual andamento do processo no qual se discute o cancelamento do Ato Declaratório de Isenção da recorrente, informando a autoridade fiscal o DEBCAD do Auto de Infração, bem como o número do processo administrativo correspondente, com o sobrestamento do presente processo, até que venha a ser proferida decisão final sobre ter a recorrente desviado ou não a sua finalidade de promoção.

Em resposta, sobreveio o Despacho de 30 de maio de 2016, a fls. 223, no qual a autoridade fiscal se manifestou no seguinte sentido:

1. Processo baixado em diligência pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF conforme Resolução 2402-000.249 – 4ª Câmara /2ª Turma Ordinária de 19 de junho de 2012 para informação acerca do processo no qual discute o cancelamento do Ato Declaratório de Isenção da recorrente.
2. Auto de Infração lavrado em 21/12/2009, na vigência da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.
3. Considerando que o art. 55 da Lei nº 8212/1991, foi revogado pela Lei nº 12.101/2009, acabando assim com a obrigatoriedade do requerimento do § 1º do art. 55 da Lei nº 8212/1991, para que a entidade possa usufruir da isenção das contribuições sociais.
4. Considerando disposto no art. 31 da Lei 12.101/2009, de que a isenção pode ser exercida pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação e independe de requerimento à RFB.

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.

5. Descreve o AFRFB no item 26 do Relatório Fiscal do Auto de Infração a ocorrência da infração por descumprimento ao requisito previsto no inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (vigente na data do fato gerador), abaixo transcrito:

Por estar visando primordialmente, a realização de cessão de mão-de-obra como atividade principal em contratos renovados periodicamente, desde 1997 a Associação não faz jus a isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, por descumprimento do seu inciso III, abaixo transcrito:

6. Verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com o rito estabelecido no art. 32 da Lei 12.101, de 2009, aplicando-se a legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador.

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.

7. Tendo em vista o disposto no art. 233 da Instrução Normativa RFB nº 971/1991.

Art. 233. A partir de 30 de novembro de 2009, deixam de ser emitidos ato declaratório e ato cancelatório de isenção. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

8. Pelo exposto, a partir de 30 de novembro de 2009 deixaram de ser emitido o Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei 8.212/1991 e o presente Auto de Infração data de 21 de dezembro de 2009.

Os autos foram, então, devolvidos a este Conselho para que fosse dado seguimento ao julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo, mas somente pode ser conhecido em parte.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ/RPO que julgou improcedente impugnação apresentada pelo ora recorrente contra auto de infração de contribuições devidas à Seguridade Social, parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre o valor da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços em atividades operacionais na sua sede no período autuado.

Conforme se constata do quanto acima relatado, o contribuinte, introduziu em seu recurso tese de defesa nova que não constou de sua impugnação e, portanto, não foi levada a conhecimento do julgador de primeira instância. Com efeito, dedicou longo trecho de seu recurso a tratar da competência para a certificação das entidades beneficentes de assistência social, dos reflexos tributários decorrentes dessa certificação, da legislação vigente para, então, tratar da diferença entre imunidade e isenção, da regulamentação do art. 195, § 7º da CF, que conclui somente poder ser possível mediante lei complementar, citando diversas lições doutrinárias a respeito do tema, concluindo que tanto a Lei nº 8212/91 como a Lei 12101/09 são inconstitucionais.

Essa matéria, apontada sinteticamente nas letras “c”, “d”, “e” e “f” do relatório, acima, trata-se de tese de defesa **nova, inédita**, que não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância. E matérias novas, inéditas, que não tenham sido levadas ao conhecimento e apreciação do julgador de primeira instância, não podem ser conhecidas nesta instância de julgamento em face da **preclusão**.

Com efeito, nos termos do art. 16, III do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...).(Destaquei)

Ainda, conforme dispõe o art. 17, do mesmo Decreto nº 70.235/72, "**considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante**".

Desse modo, nos termos do mencionado dispositivo, **a impugnação apresentada pelo recorrente estabeleceu os limites da lide instaurada e fixou, também, em função disso, os limites para o conhecimento da matéria pelo julgador de primeira e de segunda instâncias**, de modo que esses novos argumentos, que poderiam, e mais, deveriam ter sido suscitados já em primeiro grau, mas que somente foram trazidos em grau de recurso, não podem ser apreciados por este colegiado em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa.¹

Sobre o assunto, sendo a preclusão a **perda da faculdade de praticar o ato processual**, ensina-nos a doutrina que:

5.Preclusão consumativa: Diz-se consumativa a preclusão, quando a perda da faculdade de praticar o ato processual decorre do fato de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, isto é, de o ato já haver sido praticado e, portanto, não poder tornar a sê-lo. (...) Contestação. Uma vez apresentada a contestação, com bom ou mau êxito, não é dada ao réu a oportunidade de contestar novamente ou de aditar ou completar a já apresentada (RTJ 122/745). No mesmo sentido: RT 503/178.²

E "por *inovação* entende-se todo elemento que pode servir de base para a decisão do tribunal que não foi arguido ou discutido no processo, no procedimento de primeiro grau de jurisdição. (...) Não se pode inovar no juízo de apelação, sendo defeso às partes modificar a causa de pedir ou o pedido (nova demanda). (...) O sistema contrário, ou seja, o da permissão de inovar, no procedimento da apelação, estimularia a deslealdade processual, porque propiciaria à parte que guardasse suas melhores provas e seus melhores argumentos para apresentá-los somente ao juízo recursal de segundo grau".³

Inúmeros são os precedentes deste tribunal no sentido de não conhecer de matéria que não tenha sido submetida à apreciação e julgamento de primeira instância, dos quais cito apenas alguns, ilustrativamente:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2006 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente /contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

DECADÊNCIA

¹ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – NOVO CPC – LEI 13.105/2015. São Paulo: RT, 2015, p. 744.

² Ibid., p. 745.

³ Ibid., in comentário ao art. 1014, p. 2073.

Tendo a contribuinte sido cientificado no transcurso do quinquênio legal não há que se falar em decadência.

NULIDADE DO MPF

Tendo sido realizadas as prorrogações e inclusões no procedimento de fiscalização, não há que se acolher a nulidade do procedimento.⁴

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

Os contornos da lide administrativa são definidos pela impugnação ou Manifestação de inconformidade, oportunidade em que todas as razões de Fato e de direito em que se funda a defesa devem deduzidas, em observância Ao princípio da eventualidade, sob pena de se considerar não impugnada a matéria não expressamente contestada, configurando a preclusão consumativa, conforme previsto nos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.⁵

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001

INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE

Nos termos dos artigos 16, inciso III e 17, ambos do Decreto n. 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em impugnação desenvolver todos os fundamentos fático jurídicos essenciais ao conhecimento da lide administrativa, sob pena de preclusão da matéria.

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA.

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição ao PIS e COFINS relativa às instituições financeiras, sendo irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos.

Recurso voluntário negado. Crédito tributário mantido.⁶

Desse modo, considerando que essa matéria somente foi trazida pelo recorrente no recurso voluntário, não pode ser conhecida.

No mais, o recorrente alega em seu recurso, em síntese, que

Fato é que seja atendendo os requisitos do artigo 18 da Lei 12.101/09, seja atendendo os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, de qualquer forma a Recorrente sempre preencheu os requisitos essenciais à sua certificação de Entidade Assistencial, goza, portanto, a recorrente de pleno direito da imunidade fiscal prevista Constitucionalmente, e supondo que qualquer revogação viesse lhe alcançar, o que se discute apenas em respeito ao princípio da eventualidade, quaisquer efeitos que dela decorram somente poderiam alcançá-la aos fatos futuros e jamais de forma retroativa como se pretende através do indigitado processo que ora se apresenta.

(...)

Cumprir lembrar que por Ato Declaratório expedido pelo Ministério da Previdência Social - Instituto Nacional do Seguro Social - Diretoria de Arrecadação e Fiscalização, através da Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização, processo n.º 35413.000310/98-25, expedido em 14 de agosto de 1998, a impugnante, Associação dos

⁴ Acórdão 3301-002.475, autos do processo nº 19515.004887/201013

⁵ Acórdão 1001000.297, autos do processo nº 10830.722047/2013-31.

⁶ Acórdão 3402004.942, autos do processo nº 16327.000840/2003-81.

Deficientes Físicos e Visuais de Mogi Guaçu, após ter preenchido todos os requisitos legais teve deferido o reconhecimento do direito à isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23, da Lei n.º 8.212/91, bem como pela exigida pela Lei Complementar n.º 84 de 18.01.96, a partir de 30/03/98.

Extraí-se do referido Ato Declaratório que o INSS verificaria periodicamente se a Impugnante continuaria atendendo os requisitos à concessão da isenção requerida, em atendimento aos termos da Lei n.º 8.212/91, regulamentada pelo Decreto n.º 2.173/97 e especialmente o artigo 55, com redação dada pela Lei n.º 9.429/96 e assim tem sido desde então.

Cumprindo as determinações expressamente relacionadas no próprio Ato Declaratório, a Impugnante vem apresentando o relatório circunstanciado de suas atividades junto a Gerência Regional de Arrecadação e Fiscalização da Previdência Social, e demais provas pertinentes e deste modo, atendendo os requisitos legais, tem-lhe sido ano após ano, renovada sua certificação, gozando a recorrente até a presente data, da imunidade prevista constitucionalmente.

É certo que a Recorrente sempre atendeu a todas as exigências determinadas no Ato Declaratório, cumprindo especialmente o quanto dispunha expressamente o artigo 55, da Lei n.º 8.212/91, com redação dada pela Lei n.º 9.429/96 e revogada pela Lei 12.101/2009.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal da Infração, o recorrente, de fato, por ocasião da ação fiscal, tratava-se de “entidade beneficente de assistência social em gozo de isenção total da quota patronal previdenciária que vem fazendo cessão de mão de obra como meio de subsistência”.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal,

(...)

4. Segundo previsão estatutária — art. 20, cópia juntada no Anexo I, do AIOP 37.229.412-0, a Associação tem por finalidade de "prestação de serviços de natureza sociocultural e educativa, a pessoas portadoras de deficiência física, visual e auditiva, tomando em especial consideração a criança e o adolescente, deficiente ou não, de modo a alcançar sua plena integração na sociedade".

5. Constatado no procedimento fiscal que na sede da Associação, atualmente são desenvolvidas as atividades: curso de informática; oficina de brinquedos; oficina de talentos (música); fisioterapia e refeitório. No Rancho Luz, zona rural de Mogi Guaçu, é desenvolvida a atividade de hipoterapia; na sede social - do SESI em Mogi Guaçu, a atividade de hidroginástica; na rua Guanabara, 142, Jd Centenário, em Mogi Guaçu, funciona provisoriamente o escritório com a parte de pessoal e telemarketing, que brevemente pretendem juntar no endereço da sede da Associação, onde está sendo edificado um anexo.

6. Na cidade de Mogi Guaçu, nas localidades citadas no item anterior, a Associação emprega: 3 funcionários administrativos; 3 motoristas; 2 cozinheiros; 2 auxiliares de limpeza; 3 fisioterapeutas; 1 advogado (autônomo); 2 motoboy; 3 funcionários no escritório de RH; 7 no setor de telemarketing; e 3 funcionários pedreiros na execução dos anexos, num total de 29 colaboradores.

7. Com o pessoal e instalações descritos nos itens 5 e 6 anteriores, a Associação atende mensalmente, um número aproximado de 300 deficientes, incluindo as doações de fraudas, remédios, andador, cesta básica e empréstimo de cadeiras de rodas e muletas, juntado ao Anexo I do AIOP 37.229.412-0, folder.

8. As constatações descritas acima estão previstas no estatuto, cumprindo assim os objetivos a que foi instituída e que justifica a isenção de quota patronal; efetivada através do processo nº 35413.000310/98-25, de 30/03/1998; Ato Declaratório nº 006/1998; relatórios de atividades que apresenta anualmente; e tela de consulta de renovações junto do MIAS, Anexo I, do AIOP 37.229.412-0.

(...)

23. Pela Associação gozar de isenção total da quota patronal, a cessão de mão-de-obra configura modalidade de elisão fiscal, desvirtuada da promoção de assistência social beneficente que por sua vez, também a exerce na sua sede social em Mogi Guaçu, como descrito nos itens 5 a 8 anteriores, sendo visualizada de duas formas, a que pratica assistência social e a que pratica a cessão de mão-de-obra, embora a segunda é que financia a primeira, descrito no item 16 anterior.

24. A integração ao mercado de trabalho, assim entendida como exercido por entidade assistencial, deveria ser a "preparação de pessoas para as exigências do mercado, dotando-as de meios para a obtenção de emprego, como o ensino de uma profissão". A cessão de mão-de-obra como feito, distorce ao propósito da imunidade para permitir que as entidades supostamente imunes impulsionem os negócios de outras, através de mão-de-obra barata, entendendo assim, com a evasão fiscal, o benefício é fruído em verdade pelas cessionárias de mão-de-obra.

25. Conforme descrito no item 16 anterior, analisado(*sic*) as receitas e despesas da Associação, não há "caráter acidental", mas sim uma exploração econômica da atividade, que é renovada desde 1997 e, analisado(*sic*) as informações relativas ao quantitativo de "deficientes e adolescentes" cedidos, também concluímos não se tratar de "mínima representatividade" quantitativa de empregados cedidos em relação ao número de empregados da entidade beneficente, mas sim a quase totalidade.

26. Por estar visando primordialmente a realização de cessão de mão-de-obra como atividade principal em contratos renovados periodicamente desde 1997, a Associação não faz jus à isenção prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, por descumprimento do seu inciso III, abaixo transcrito:

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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 27/11/2009)

III - promova a assistência beneficente, inclusive educacional- ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 27/11/2009)

(...).

Ou seja, embora a autoridade fiscal autuante tenha constatado, conforme acima descrito, que a Associação, ora recorrente, cumpre “os objetivos a que foi instituída e que justifica a isenção de quota patronal; efetivada através do processo nº 35413.000310/98-25, de 30/03/1998; Ato Declaratório nº 006/1998; relatórios de atividades que apresenta anualmente; e tela de consulta de renovações junto do MIAS, Anexo I, do AIOP 37.229.412”, o **fundamento** da autuação foi o fato de que entendeu que os contratos de cessão de mão de obra por ela celebrados periodicamente desde 1997 desvirtuariam a promoção de assistência social, conforme previsto no art. 55, III da Lei nº 8212/91, razão pela qual não faria jus ao benefício da imunidade.

O julgador de primeira instância, por sua vez, entendeu que “Não se deve esperar, assim, que uma entidade beneficente goze da isenção da cota patronal para a Seguridade Social quando seu comportamento se transmuda para empresa cessionária de mão-de-obra, com o que concluímos que agiu bem a Auditoria, ao postular pelo cancelamento da isenção e lançar as contribuições assim omitidas”, manifestando-se pela manutenção do lançamento.

Ocorre que no julgamento dos **EDcl no RE com repercussão geral nº 566622/RS**, no qual foram examinados conjuntamente os EDcl nas **ADI's nº 2028, 2036, 2228 e 2621**, à exceção do inciso I do art. 55 da Lei nº 8212/91, o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade de todo o restante desse dispositivo legal, incluindo do seu inciso III, que deu suporte à lavratura do auto de infração.

Assim, não há razão legítima para a manutenção do lançamento, que deve ser cancelado.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso voluntário, para cancelar o crédito tributário lançado.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini