



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722763/2013-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-010.781 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente INSTITUTO CORPORE PARA O DESENVOLVIMENTO DA QUALIDADE DE VIDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. A aferição indireta inverte o ônus da prova, que passa a ser do contribuinte.

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

As contribuições devidas a outras entidades e fundos denominados Terceiros não se destinam à Seguridade Social, e, portanto, não estão abrangidas pelo manto da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º., da Constituição Federal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. REQUISITOS

Os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN são mínimos para obtenção do direito de fruição da isenção/imunidade prevista no art. 195 da CF. Sem a demonstração dos cumprimentos, a pessoa jurídica não faz jus ao benefício fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 14.46-697 que julgou procedente os AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Os créditos tributários lançados correspondem ao período de 01/07/2008 a 31/12/2008 e se referem à

- AI DEBCAD n.º 37.375.459-0, no valor de R\$ 2.917.288,60, lavrado em 06/05/2013, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social e devidas pela empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.
- AI DEBCAD n.º 37.398.440-5, no valor de R\$ 230.911,05, lavrado em 06/05/2013, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social e devidas pelos segurados.
- AI DEBCAD n.º 37.398.441-3, no valor de R\$ 708.713,32, consolidado em 06/05/2013, referente às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos e devidas pela empresa.

No curso da mesma ação fiscal foram realizados os seguinte lançamentos:

- Processo n.º 10980.722763/2013-03 - período de 01/07/2008 a 31/12/2008 – AIOP – Patronal, empregados e terceiros – em análise de Recurso Voluntário na 2ª Seção.
- Processo n.º 10980.722928/2013-39 - período de 01/07/2008 a 30/11/2008 – AIOA – GFIP com omissão de empregados - em análise de Recurso Voluntário na 2ª Seção.
- Processo n.º 1980.722765/201394 - período de 01/01/2009 a 31/12/2011 – AIOP – Patronal, empregados e terceiros – Recurso Voluntário já julgado pela 2ª Seção em 14/06/2016, negando provimento ao recurso.

- Processo n.º 10980.722766/201339 – 01/07/200 a 31/12/2008 – AIOA – falta de apresentação de arquivo em meio digital – Recurso Voluntário já foi apreciado pela 2ª Seção, dando provimento por entender que houve erro no enquadramento da infração.

A ciência do lançamento foi em 05/05/2013 (e-fl. 2034).

A impugnação foi apresentada em 06/06/2013 (e-fls. 2040 a 2158), alegando, conforme relatório da DRJ, que:

Nulidade do Auto de Infração. Falta de Descrição das Infrações.

- Houve falta de discriminação da infração supostamente praticada. Infere-se que os autos de infração teriam sido lavrados em razão da não apresentação em meio eletrônico da escrita fiscal do contribuinte. Entretanto, a escrita fiscal, ainda que não apresentada em meio eletrônico, foi oferecida integralmente em via física. Dessa maneira, havia elementos suficientes para a verificação de toda e qualquer movimentação fiscal do Instituto Corpore, não se podendo servir unicamente desse pressuposto para o arbitramento da base de cálculo.

- A não apresentação de documentos em via magnética não pode ensejar, por si só, o arbitramento de tributos. Isto porque, tratando-se de obrigação acessória pura e simples, seu descumprimento deve gerar apenas multa administrativa de ordem formal. E como a Impugnante foi autuada pela não apresentação de documentos em via magnética, haveria dupla punição pela prática de um único ato, o que é inadmissível no direito brasileiro.

- O Auditor Fiscal exigiu que o Instituto Corpore lhe apresentasse o CEBAS, como se fosse este o instrumento capaz de outorgar ao administrado a imunidade tributária. No entanto, deve ser observado que o Instituto Corpore é qualificado em nível nacional como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público e goza, pela sua simples natureza, de imunidade tributária.

- A Constituição Federal outorgou, em seu artigo 195, parágrafo 7º, imunidade às entidades beneficentes de assistência social, as quais para serem reconhecidas como entidades beneficentes e de assistência social devem atender apenas aos requisitos descritos no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Inexiste, portanto, qualquer fundamento na pretensão fazendária em exigir a apresentação do CEBAS.

- No auto de infração não se encontra descrito o fato que justificaria a tributação, nem indicado de forma precisa as bases de cálculo das contribuições lançadas, em violação ao artigo 10 do Decreto 70.235/1972. Quanto ao Discriminativo de Débito, este não explica suficientemente como as bases de cálculo foram atingidas.

- O arbitramento não atendeu ao disposto no artigo 148 do CTN, que diz que ao arbitramento deve preceder processo regular com vistas à composição do valor da base de cálculo.

- As explicações prestadas pela fiscalização não geram qualquer conclusão. Por exemplo, em relação ao Levantamento DC, a informação esclarece que foram extraídas da DIRF as maiores bases de cálculo num determinado período, mas não esclarece qual a razão, nem de que forma foram empregadas estas bases de cálculo, nem tampouco se estes dados foram cruzados com outros.

- Também não há qualquer justificação do uso das DIRF, GFIP e RAIS para a fixação das bases de cálculo, nem tampouco explicação como estes documentos foram utilizados para elaboração dos cálculos.

Nulidade do Auto de Infração. Falta de Tipificação das Infrações.

- O auto de Infração descreve o fato gerador da obrigação tributária exigida, porém não tipifica a infração imputada. O Agente Fiscal não tipificou as condutas, limitando-se a citar diversos dispositivos legais, sem demonstrar a aplicação deles ao caso em análise. A ausência de tipificação da infração e de sua penalidade acarreta a nulidade do auto de infração, porque exige o cumprimento de uma obrigação sem indicar a lei aplicável ao caso.

Nulidade do Auto de Infração. Fundamento Legais Inválidos.

- Alguns dos fundamentos legais citados no auto de infração não estavam mais em vigor no momento da obrigação tributária, o que acarreta a nulidade do auto de infração.

- A fundamentação legal da aferição indireta é composta por diplomas legais revogados no momento do lançamento: Medida Provisória 222/2004 (convertida na Lei n.º 11.098/2005, cujos artigos 1º e 3º foram revogados pela Lei n.º 11.501/2007) e o Decreto 5.256/2004 (revogado pelo Decreto n.º 5.403/2005).

- A fundamentação legal da contribuição devida pelos segurados empregados é integrada por diploma legal revogado à época do lançamento: Lei n.º 9.317/1996 (revogada pela Lei Complementar n.º 123/2006).

- A fundamentação legal das contribuições destinadas aos Terceiros é composta de diploma legal revogado à época do lançamento: Lei n.º 2.613/1955 (revogado pelo Decreto-Lei n.º 1.146/1970).

- A fundamentação em dispositivo inválido se trata de um erro de direito, com origem no erro do critério jurídico, em relação ao qual não é autorizada a retificação do lançamento, sendo possível apenas a declaração de nulidade do ato administrativo praticado.

Pedido de CEBAS em Trâmite

- Com a finalidade de ser reconhecida a seu direito à isenção de contribuição para a Seguridade Social, a Impugnante ingressou com pedido de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS - perante o Ministério da Saúde. Tal requerimento foi protocolado em 23 de fevereiro de 2012 (Processo n.º 25000.028486/2012-13) e até a data da impugnação não foi analisado. Considerando que os efeitos do deferimento de tal pedido poderá retroagir à data anterior ao de seu protocolo, o julgamento deste processo deverá ser suspenso até o pronunciamento do órgão competente para apreciação do requerimento do CEBAS. O direito do contribuinte não pode ser prejudicado pela mora da Administração Pública.

Imunidade Tributária

- Por se tratar de uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, credenciada pelo Ministério da Justiça, a Impugnante preenche todos os requisitos constitucionais e infraconstitucionais para o gozo da imunidade tributária.

- Para que determinada pessoa jurídica possa deter o título de OSCIP, ela deva comprovar que preenche todos os requisitos do artigo 3º da Lei n.º 9.790/99 e do Decreto 3.100/99, os quais contem os requisitos do artigo 14 do CTN. Tais requisitos são inerentes às OSCIP. Uma vez certificada como OSCIP, a entidade faz jus à imunidade tributária sobre contribuições previdenciárias, ainda que não porte o CEBAS.

- Nos termos da Lei n.º 9.797/1999 (artigo 18 parágrafo 1º) a entidade certificada como OSCIP pelo Ministério da Justiça há mais de cinco anos a partir da vigência da lei, presume que a sua permanência nessa qualidade resultou na renúncia automática de

qualificações anteriores que acaso possuía, o que significa dizer que, a partir de então, a emissão de qualquer certificado passa a ser de competência do Ministério da Justiça.

- A Lei n.º 9.797/1999, em seu parágrafo 1º, proíbe a dupla certificação da entidade. Uma vez certificada como OSCIP, a Impugnante não poderia buscar a sua certificação como entidade beneficente de assistência social, sob pena de ser descaracterizada OSCIP.

- As OSCIP, para fazer jus ao benefício de imunidade previsto no artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, não estão adstritas às exigências do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, no que diz respeito a sua condição de entidade, sob pena de cancelamento da certificação concedida pelo Ministério da Justiça.

- A certificação de OSCIP pelo Ministério da Justiça pressupõe o atendimento das exigências dos incisos I e II do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, não havendo necessidade de apresentação do CEBAS.

- O CEBAS é exigível somente das entidades beneficentes de assistência social. Existe uma lacuna na regulamentação do preceito constitucional (já que o CEBAS não deve ser exigido das OSCIP) que deve ser preenchida mediante uma interpretação sistemática da ordem jurídica, reconhecendo que as OSCIP estão abrangidas pela imunidade relativa às contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 7º do artigo 195 da Carta Magna, embora não as mencione expressamente.

- As OSCIP exercem atividade de interesse público fomentada pelo próprio Estado, através dos chamados Termos de Parcerias, por isso são imunes a impostos e contribuições sociais, nos termos do artigo 150, inciso VI da CF.

- Por outro lado, a complexidade da matéria de direito, por si só, evidencia que o contribuinte, ao deixar de informar as contribuições devidas não agiu com dolo, o qual é elemento subjetivo da multa imposta.

Termos de Parceria. Não Incidência de Contribuição.

- Ainda que não reconhecida a imunidade tributária da Atuada, destaca que não incide nenhuma contribuição previdenciária sobre relação jurídica mantida com o Poder Público.

- Não incide contribuição para a Seguridade Social sobre verbas de termos de parceria, logo a OSCIP não está obrigada a recolher o valor correspondente a 11% sobre o valor bruto da nota fiscal.

Imunidade Recíproca

- A imunidade recíproca prevista no artigo 150, IV, a, da CF, deve ser estendida às OSCIP, por se tratar de prestadoras de serviços públicos não privativos do Estado, os quais são explorados em regime de colaboração com o Poder Público em virtude do contrato de gestão. Além disso, as OSCIP não tem finalidade lucrativa.

Revisão do Lançamento

- É indevida a incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais (autônomos), pois tais pagamentos não tem natureza salarial, ante a ausência de requisitos indispensáveis à caracterização do vínculo empregatício.

- O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade das expressões "avulsos, autônomos e administradores", contidas no artigo 3º, inciso I, da Lei n.º 7.787/1989. Posteriormente, a Lei n.º 8.212/1991, repetindo o disposto no artigo 3º, inciso I, da Lei n.º 7.787/1989, trouxe novamente a questão, para estabelecer o percentual de 20% para a contribuição devida pelos segurados empresários, trabalhadores avulsos e autônomos

por serviços prestados à empresa. Todavia, referida contribuição somente poderia ter sido instituída por meio de lei complementar, restando, pois, violada a norma constitucional inscrita no parágrafo 4º do artigo 195 da Constituição Federal.

- Os contribuintes individuais (autônomos) são obrigados a recolher a contribuição previdenciária. O lançamento das contribuições previdenciárias devidas pelos contribuintes individuais só seria possível ante a prova de que tais contribuições não foram recolhidas por eles próprios. O simples fato da Impugnante não ter procedido ao desconto das contribuições no momento dos pagamentos efetuados não autoriza a conclusão de que os contribuintes individuais deixaram de proceder ao pagamento do tributo por iniciativa própria.

Responsabilidade Tributária. Terceiros

- O Auditor fez o lançamento apenas contra o sujeito passivo, esquecendo se de incluir no pólo passivo o responsável, o que torna o lançamento de terceiros insubsistente.

Verbas Indenizatórias. Não Incidência

- Não há incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas de caráter indenizatório (décimo terceiro salário, horas extras, um terço de férias gozadas, aviso prévio).

Contribuições ao Sistema S. Não Sujeição

- A Impugnante não está sujeita às contribuições para o SENAC, SESC e SEBRAE, pois é uma pessoa jurídica com destinação específica e com funcionamento autorizado por legislação própria, não se dedica ao comércio, não visa lucros e não desenvolve prestação de serviço, mas sim termo de parceria, atuando de maneira complementar ao gestor público.

- O Superior Tribunal de Justiça entende que somente as prestadoras de serviço que auferem lucro é que figuram como sujeitos passivos das contribuições para o SESC e o SENAC.

- A contribuição para o SEBRAE nada mais é do que um adicional às contribuições já existentes que remuneram o "Sistema S", logo a Impugnante também não está sujeita a referida contribuição adicional.

- A contribuição para o INCRA é inconstitucional.

- A contribuição para o INCRA somente pode ser exigida daqueles que atuam no setor agrícola, não havendo razão para exigí-la de entidades que tem atividades urbanas.

Teto do Salário-de-Contribuição

- O lançamento não observou o limite máximo do salário-de-contribuição para a incidência da contribuição dos segurados.

Cobrança Cumulativa de Multas. Ilegal

- A Auditoria Fiscal fez incidir multa por falta de recolhimento das contribuições concomitantemente com a multa de ofício por redução indevida, total ou parcial, das contribuições (definitivas) a pagar na declaração. Transcreve jurisprudência que indica a impossibilidade de cobrança cumulativa de multa isolada com multa de ofício normal.

Multa de 75%. Confiscatória. Redução para 20%

. - A aplicação de multa no percentual de 75% é excessiva, desproporcional e confiscatória, devendo ser reduzida a um patamar razoável, de no máximo, 20%.

Inexigibilidade de Multa de Mora

- A exigência de multa de mora não encontra respaldo no artigo 138 do Código Tributário Nacional, uma vez que a multa de mora tem natureza punitiva e não pode ser imposta ao contribuinte que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco sua situação irregular, como no caso em análise, em que a Impugnante apresentou todos os documentos necessários à fiscalização pelo modo físico.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 2205 a 2226) e decidiu por não acolher os argumentos.

O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. REQUISITOS. OBTENÇÃO DE CERTIFICAÇÃO.

A Constituição Federal isenta de contribuição para a Seguridade Social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Dentre as exigências estabelecidas pela legislação destaca-se a necessidade de que a entidade interessada na obtenção da isenção seja certificada como entidade beneficente de assistência social.

PEDIDO DE CERTIFICAÇÃO NÃO APRECIADO. INEXISTÊNCIA DE IMPEDIMENTO AO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO FISCAL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Os pedidos de certificação efetuados já sob a égide da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, só geram efeitos a partir da data da publicação do seu deferimento. Assim sendo, não existe óbice ao julgamento do contencioso fiscal administrativo enquanto o pedido de certificação não for apreciado.

ISENÇÃO. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

O artigo 111 do Código Tributário Nacional estabelece que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, o que impede a adoção de interpretação sistemática com o fim de estender o alcance da isenção concedida às entidades beneficentes de assistência social pela Constituição Federal, a fim de incluir no rol dos beneficiados pela isenção as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. DESCABIMENTO.

Conforme estabelece o Decreto n.º 70.235/1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, INCISO VI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

As OSCIP não estão incluídas no rol dos beneficiados pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, sendo que a referida imunidade refere-se apenas a impostos, não abrangendo contribuições sociais.

ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL. DESCABIMENTO.

O excesso de informações consignadas no anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito, não enseja a anulação do lançamento fiscal, desde que o referido anexo contenha a indicação precisa da legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da tributação.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO.

Os benefícios da denúncia espontânea pressupõem, além da comunicação do débito ao Fisco antes do início da ação fiscal, que a denúncia seja acompanhada do recolhimento do tributo devido e dos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 17/01/2014 (e-fl. 2229). Em 14/02/2014, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 2239 a 2259.

Em preliminar alegou que os documentos apresentados pelo contribuinte à fiscalização não foram juntados aos autos da ação fiscal, que constituiria violação ao direito de defesa.

No mérito arguiu novamente sobre a questão da imunidade, da inexigibilidade do CEBAS, do erro no arbitramento da base de cálculo e do fato de não ser contribuinte do Sistema "S". Os demais tópicos da impugnação não foram reapresentados no Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Preliminar

Em preliminar, a recorrente sustenta que os documentos apresentados por ela quando da fiscalização "notas fiscais, contratos, relatório alusivos às contribuições

previdenciárias recolhidas” e sua escrita fiscal em Pen Drive não foram juntadas aos autos. Assim, requer a baixa dos autos à origem para que os documentos sejam juntados e se promova novo exame da matéria.

Sobre a produção de provas, o Código de Processo Civil - Lei n.º 13.105, de 2015, prevê no art. 373 que é ônus do autor provar o fato constitutivo do direito e do réu provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do seu direito.

Nos termos do §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.325, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, as provas documentais que comprovam o direito alegado pelo impugnante deverão ser apresentadas junto com a impugnação, sob pena de preclusão do direito.

Assim, não é ônus da fiscalização juntar aos autos documentos apresentados pelo contribuinte. Seu dever é juntar documentos que comprovem os fatos que justificaram o lançamento.

Os documentos que o impugnante julgar relevantes para contrapor seu direito deveriam ter sido apresentados juntamente com a impugnação. Estando precluso o direito de apresentá-los em outro momento, salvo exceções, que não é o caso.

Deste modo, não é cabível o pedido de baixa dos autos para juntada de documentos neste momento processual.

Mérito

Imunidade art 195 da CF

No mérito a recorrente sustenta que é imune à incidência de contribuição previdenciária.

Sobre esse tema, o relatório fiscal assim justifica o lançamento:

Esta empresa foi enviada para a fiscalização, pois declarou-se nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, indevidamente, como entidade beneficente de assistência social, código FPAS 639. **Ao ser intimada a apresentar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, documento que comprova esta condição, não o fez.** (grifei)

Em sua impugnação a pessoa jurídica alega, de forma bem resumida que:

Por se tratar de uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, credenciada pelo Ministério da Justiça, a Impugnante preenche todos os requisitos constitucionais e infraconstitucionais para o gozo da imunidade tributária.

Para que determinada pessoa jurídica possa deter o título de OSCIP, ela deva comprovar que preenche todos os requisitos do artigo 3º da Lei n.º 9.790/99 e do Decreto 3.100/99, os quais contêm os requisitos do artigo 14 do CTN. Tais requisitos são inerentes às OSCIP. Uma vez certificada como OSCIP, a entidade faz jus à imunidade tributária sobre contribuições previdenciárias, **ainda que não porte o CEBAS.** (grifei)

Em apreciação aos argumentos, a DRJ assim se posicionou:

Há que se ter em vista ainda que a isenção prevista na Carta Magna somente foi concedida às entidades beneficentes de assistência social, não abrangendo as OSCIP. A Impugnante **propõe uma interpretação sistemática da ordem jurídica, reconhecendo que as OSCIP estão abrangidas pela imunidade relativa às contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 7º do artigo 195 da Constituição Federal, embora não as mencione expressamente.**

Não há como adotar a interpretação sistemática proposta pelo Contribuinte, uma vez que o Código Tributário Nacional estabelece que a legislação tributária pertinente à isenção de tributos deve ser interpretada restritivamente. (grifei)

O ponto central da discussão e motivação do lançamento é o fato da pessoa jurídica não possuir o CEBAS no período. De acordo com a documentação apresentada, a certificação só foi requerida em 2012, e o período de lançamento se refere ao ano de 2008.

O Acórdão n.º 2202-003.440 do Recurso Voluntário, proferido em 14/06/2016, no processo 10980.722765/2013-94, que constituía a mesma ação fiscal ora em apreciação mas relativa ao período de 2009 a 2011, este órgão apreciou os mesmos argumentos relativa à que o simples fato de constituir a entidade em OSCIP não é motivo suficiente para determinar que faz jus a imunidade, independentemente de possuir o CEBAS. O Acórdão está assim ementado:

Processo n.º 10980.722765/201394

Recurso n.º Voluntário

Acórdão n.º 2202003.440–2ªCâmara/2ªTurmaOrdinária

Sessão de 14 de junho de 2016

Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Recorrente INSTITUTO CORPORE PARA O DESENVOLVIMENTO DA QUALIDADE DE VIDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. OSCIP. AUSÊNCIA DE TÍTULO DE UTILIDADE PÚBLICA E REGISTRO E CERTIFICADO DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 195, PARÁGRAFO 7º DA CF.

O só fato de a entidade ser beneficente de assistência social, como uma OSCIP - criada pela Lei n.º 9.790/99, não é suficiente para o reconhecimento da imunidade da cota patronal devida à seguridade social. **Necessária a obtenção do CEBAS.**

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULA 02 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus.

Recurso Voluntário Negado

O mesmo argumento apresentado lá é aqui também é que o cumprimento dos requisitos do art. 14 da Código Tributário Nacional – CTN, que tem força de lei complementar, é por si só suficiente para fazer jus à imunidade, independentemente de possuir certificação.

A legislação que regia o benefício da isenção/imunidade na ocorrência dos fatos geradores era o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991:

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 e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).~~

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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (grifei)

Com a edição da Lei nº 12.101 de 2009, os requisitos passaram a constar do art.

29:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

(...)

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. 34. Os pedidos de concessão originária de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que não tenham sido objeto de julgamento até a data de publicação desta Lei serão remetidos, de acordo com a área de atuação da entidade, ao Ministério responsável, que os julgará nos termos da legislação em vigor à época da protocolização do requerimento. (grifei)

Embora os artigos citados acima mantenham o termo “isenção”, o Supremo Tribunal Federal já de muito tempo reconheceu que se trata de uma “imunidade”.

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - **não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social** - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado**

no mais elevado plano normativo.(RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

Os requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, foram objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (ADIs 2028, 2036, 2228 e 26214 e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida), sob a alegação que a exigência de contrapartidas por parte das entidades beneficentes teria que ocorrer por lei complementar e não lei ordinária

Com a edição da Lei n.º 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS, a constitucionalidade foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações.

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE n.º 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN. Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema n.º 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001. (grifei)

Quando apreciou a Lei n.º 12.101, de 2009 (ADI 448), decidiu pela constitucionalidade dos dispositivos procedimentais, e pela inconstitucionalidade de outros que estabeleciam contrapartidas estranhas ao já tratados pelo art. 14 do CTN.

Visando solucionar o problema, foi publicada a Lei Complementar n.º 187, de 16 de dezembro de 2021, que passou a tratar da questão da certificação necessária para se obter a imunidade.

Art. 3º Farão jus à imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, certificadas nos termos desta Lei Complementar, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- I - não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
- II - apliquem suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do

Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IV - mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor;

V - não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

VI - conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

(...)

Art. 29. **A certificação ou sua renovação será concedida** às entidades beneficentes com atuação na área de assistência social abrangidas pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, **que executem:**

I - serviços, programas ou projetos socioassistenciais de atendimento ou de assessoramento ou que atuem na defesa e na garantia dos direitos dos beneficiários da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - serviços, programas ou projetos socioassistenciais com o objetivo de habilitação e de reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde;

III - programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência, prestados com a finalidade de promover a sua integração ao mundo do trabalho nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e do inciso II do caput do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, ou da legislação que lhe for superveniente, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente);

IV - serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes que estejam em trânsito e sem condições de autossustento durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência.

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), as entidades beneficentes poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.

(...)

Art. 31. Constituem requisitos para a certificação de entidade de assistência social:

I - ser constituída como pessoa jurídica de natureza privada e ter objetivos e públicos-alvo compatíveis com a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - comprovar inscrição no conselho municipal ou distrital de assistência social, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

III - prestar e manter atualizado o cadastro de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do caput do art. 19 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

IV - manter escrituração contábil regular que registre os custos e as despesas em atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade;

V - comprovar, cumulativamente, que, no ano anterior ao requerimento:

a) destinou a maior parte de seus custos e despesas a serviços, a programas ou a projetos no âmbito da assistência social e a atividades certificáveis nas áreas de educação, de saúde ou em ambas, caso a entidade também atue nessas áreas;

b) remunerou seus dirigentes de modo compatível com o seu resultado financeiro do exercício, na forma a ser definida em regulamento, observados os limites referidos nos §§ 1º e 2º do art. 3º desta Lei Complementar.

§ 1º Para fins de certificação, a entidade de assistência social de atendimento que atuar em mais de um Município ou Estado, inclusive o Distrito Federal, deverá apresentar o comprovante de inscrição, ou de solicitação desta, de suas atividades nos conselhos de assistência social de, no mínimo, 90% (noventa por cento) dos Municípios de atuação, com comprovação de que a preponderância dos custos e das despesas esteja nesses Municípios, conforme definido em regulamento.

§ 2º Para fins de certificação, a entidade de assistência social de assessoramento ou defesa e garantia de direitos que atuar em mais de um Município ou Estado, inclusive o Distrito Federal, deverá apresentar o comprovante de inscrição da entidade, ou de solicitação desta, no conselho municipal de assistência social de sua sede, ou do Distrito Federal, caso nele situada a sua sede, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 3º Os requisitos constantes dos incisos II e III do caput deste artigo deverão ser cumpridos:

I - no ano do protocolo ou no anterior, quando se tratar de concessão da certificação; ou

II - no ano anterior ao do protocolo, quando se tratar de renovação.

§ 4º As entidades que atuem exclusivamente na área certificável de assistência social, ainda que desempenhem eventual atividade de que trata o art. 30 desta Lei Complementar, caso obtenham faturamento anual que ultrapasse o valor fixado em regulamento, deverão apresentar as demonstrações contábeis auditadas, nos termos definidos em regulamento.

§ 5º As entidades de atendimento ao idoso de longa permanência, ou casas-lares, poderão gozar da imunidade de que trata esta Lei Complementar, desde que seja firmado contrato de prestação de serviços com a pessoa idosa abrigada e de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade seja realizada no limite de 70% (setenta por cento) de qualquer benefício previdenciário ou de assistência social percebido pelo idoso.

§ 6º (VETADO).

§ 6º O limite estabelecido no § 5º deste artigo poderá ser excedido, desde que observados os seguintes termos: (Promulgação partes vetadas)

I - tenham termo de curatela do idoso; (Promulgação partes vetadas)

II - o usuário seja encaminhado pelo Poder Judiciário, pelo Ministério Público ou pelo gestor local do Suas; e (Promulgação partes vetadas)

III - a pessoa idosa ou seu responsável efetue a doação, de forma livre e voluntária. (Promulgação partes vetadas)

§ 7º Não se equiparam a entidades de atendimento ao idoso de longa permanência, ou casas-lares, aquelas unidades destinadas somente à hospedagem de idoso e remuneradas com fins de geração de recursos para as finalidades beneficentes de mantenedora, conforme o art. 30 desta Lei Complementar.

(...)

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, **ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados** contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, **expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais**, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 2028 e 4480 e correlatas. (grifei)

Após a edição da Lei Complementar, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, assim se manifestou sobre a exigência do CEBAS como pré-requisito para se obter imunidade das contribuições sociais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

EMBARGOS. OBSCURIDADE. SANEAMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO DA COFINS. **INEXIGIBILIDADE DO CEBAS**.

Obscuridade endógena conferida no final da ementa consignada e voto condutor gera a necessidade de saneamento como consequência lógica ou necessária para a supressão do equívoco. Clarifica-se, assim, que, considerando que as Leis Ordinárias - 8.212/91 e 12.101/09 não trazem somente normas procedimentais para a emissão do CEBAS, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social e de educação, **para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN, independentemente da inexistência ou existência do certificado** (RE 566.622/RS e ADI 4.480). (grifei)

Neste contexto, independentemente da questão se a existência do CEBAS poderia ou não ser pré-requisito para condicionar a fruição da isenção/imunidade, é incontroverso que, no mínimo, teria que atender aos requisitos do art. 14 do CTN:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;(Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (grifei)

Segundo o relatório fiscal:

Antes de tratarmos dos fatos que originaram os lançamentos fiscais objeto deste relatório é pertinente observar que o INSTITUTO CORPORE PARA O DESENVOLVIMENTO DA QUALIDADE DE VIDA, regularmente intimado através do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF e dos Termos de Intimação Fiscal - TIF n.º 01 e 02, não apresentou, dentre outros documentos, **sua contabilidade e suas folhas de pagamento em meio digital, tampouco trouxe à fiscalização qualquer justificativa para esta não apresentação**, o que provocou a aferição indireta das bases de cálculo e correspondentes contribuições apuradas na ação fiscal, fundamentada no §3º do artigo 33 da lei n.º 8.212/91: (grifei)

A aplicação da aferição indireta será tratada mais detalhadamente no próximo tópico, mas cabe aqui tão somente a discussão se a falta de apresentação da contabilidade em meio digital constitui desrespeito ao disposto no inciso III do art. 14 do CTN.

Sobre este tópico, assim se manifesta a decisão de piso:

Desde logo, cabe ressaltar que a **Autuada está obrigada pela legislação a elaborar e apresentar ao Fisco (sempre que solicitado) a sua escrita fiscal e sua folha de pagamentos em meio eletrônico**. Trata-se de **medida fundamental para viabilizar os procedimentos fiscais e a tornar os mesmos mais confiáveis**. Dessa forma, o simples fato de ter sido desatendida a intimação (sem a apresentação de qualquer justificativa para a falta de cumprimento do dever legal) já é motivo suficiente para amparar a aferição indireta das bases de cálculo do crédito fiscal.

Deve ser ainda considerado que **não há nos autos qualquer indício, ou comprovação, de que a documentação em meio papel foi apresentada ao Fisco**.

Conforme é possível verificar pelo relatório fiscal e pela documentação juntada aos autos, a Autuada **foi por diversas vezes intimada a apresentar a escrita fiscal e as folhas de pagamento em meio eletrônico, porém, não atendeu as intimações e não apresentou qualquer justificativa para a falta de atendimento**.

Não há nos autos qualquer comprovação de que foram levadas à Auditoria Fiscal os livros contábeis e folhas de pagamento em meio papel, sequer um recibo da documentação entregue à Auditoria. Além disso, no item 5 do relatório a Auditoria discrimina a documentação examinada durante a ação fiscal: estatuto social; atas de eleição dos dirigentes da Autuada; GFIP, RAIS e DIRF (documentos obtidos nos sistemas da RFB (grifei)

A impugnante alega que apresentou a contabilidade em papel à fiscalização, mas sua alegação não está comprovada nos autos, e admite que não o fez em meio digital.

Ficou demonstrado nos autos que não foi possível à fiscalização comprovar o cumprimento do requisito previsto no inciso III, do art. 14 do CTN: contabilidade regular nos termos da legislação.

Não comprovando nem ao menos o cumprimento dos requisitos do CTN para a fruição do benefício da imunidade, não há nem de se adentrar a questão da necessidade ou não da existência de certificação da entidade no período de autuação.

Arbitramento da Base de Cálculo do tributo

A recorrente defende que houve erro no arbitramento da base de cálculo da contribuição previdenciária. Aduz que antes do arbitramento, deveria haver um processo prévio para a composição da base de cálculo. Alega que esse ponto não foi apreciado pela decisão de piso.

Afirma ainda que a falta de juntada dos documentos apresentados demonstra que a fiscalização não os considerou, decorrente deste ato arbitrariedade.

Por fim aduz que houve excesso ao eleger a base de cálculo tributável, pois inclui várias verbas indenizatórias, que deveriam ter sido excluídas. Alega que pleiteou isso na impugnação mas o Acórdão da DRJ rejeitou unicamente por falta de documentos comprobatórios, que afirma que estavam demonstrados nos documentos apresentados à fiscalização, mas que não foram juntados aos autos.

Em relação ao arbitramento, ele ocorreu pela falta de atendimento na apresentação da documentação requisitada no curso da ação fiscal, em especial a contabilidade e folhas de pagamento do período.

A aferição indireta do salário de contribuição tem apoio no artigo 33, § 3º da Lei n. 8.212/91, com redação na época dos fatos geradores, que prescreve:

“Art.33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal-DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário” (grifei).

A redação do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, é bem clara, a falta de apresentação de documentos exigidos ou sua apresentação deficiente, conferi, por si só, sem a

necessidade de outra causa, o direito de a fiscalização arbitrar o valor que reputar devido, sendo o ônus probatório em contrário do contribuinte.

Assim não restam dúvidas que estavam presentes os requisitos que justificavam a utilização da aferição indireta. Também é incontroverso que o ônus probatório em contrário era do contribuinte.

Não se exige para o arbitramento qualquer ato prévio de “composição da base de cálculo”. Os Fiscais deveriam arbitrar com base nos documentos que possuíam, nos termos da lei “inscrever de ofício importância que reputarem devida”.

Assim, descabe qualquer manifestação neste sentido e a DRJ apreciou a questão no contexto geral da procedência do arbitramento.

Sobre a alegação da exclusão da base de cálculo das parcelas que a recorrente alega terem natureza de indenização da base de cálculo, a decisão da DRJ muito bem salientou que está condicionada a prova do alegado.

É ônus probatório do contribuinte, que deveria ter sido cumprido até a apresentação da impugnação.

Já foi apreciada em preliminar a questão que não era incumbência do Fiscal juntar documentos ao processo, exceto os que justificam o lançamento. Pela redação do art. 33, supra transcrito, um dos efeitos do arbitramento é a inversão do ônus da prova.

Com base em tais premissas, o contribuinte deveria ter apresentado a documentação que comprova a exclusão da base de cálculo de parcelas indenizatórias ao Fiscal. Não feito ou não concordado o Fiscal sobre a natureza das parcelas, o momento processual adequado fazer prova era junto com a apresentação da impugnação.

Não há portanto motivos para reformar a decisão de piso.

Contribuição para Terceiros

Trata-se de contribuições da empresa, destinadas a outras entidades e fundos denominados Terceiros (FNDE/Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), que não se destinam à Seguridade Social,

O Fiscal classificou a recorrente com o código CNAE:8660-7/00 (atividades de apoio à gestão de saúde), código FPAS: 515 (prestação de serviço de saúde) e terceiros: 0115 (Inkra, Senac, Sesc, Sebrae).

A recorrente afirma que não é contribuinte do sistema “S” por ser uma entidade sem fins lucrativos.

A decisão recorrida assim se pronunciou sobre o assunto:

Mesmo estando classificada como OSCIP a Impugnante **não está desobrigada de fornecer ao Fisco todos os documentos necessários** para que o mesmo possa verificar de que forma a entidade está efetivamente atuando, pois é com base em sua atuação efetiva que o contribuinte deverá ser tributado.

Em tese, nada impede que uma OSCIP atue como uma empresa comercial, o que não constitui obstáculo para a tributação, já que os atos realizados em desconformidade com a legislação também são tributados.

Dessa forma, ainda que classificado como OSCIP, o **contribuinte tem por obrigação comprovar ao Fisco todas as exceções que apresente como impedimento à tributação.**

A questão volta-se para a quem deve ser atribuído ônus probatório, que, conforme já argumentado, é do contribuinte.

Ademais, cabe ressaltar que às contribuições a terceiros não estão abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. art. 195, § 7º., da Constituição Federal, por decisão do STF

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADE EDUCACIONAL. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. NÃO ABRANGÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973.

1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, **não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros.**

2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

3. Em se tratando de agravo manejado sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015. 4. Agravo regimental conhecido e não provido. (ARE 744.723-AgR, Rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 4/4/2017) (grifei)

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, rejeitar as preliminares, e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias

Fl. 21 do Acórdão n.º 2301-010.781 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722763/2013-03