



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11020.721133/2016-77</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.516 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CENTRO CULTURAL ESPÍRITA JARDELINO RAMOS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

REQUISITOS LEGAIS. IMUNIDADE. SUSPENSÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Constatada a ausência de algum dos requisitos necessários para que a entidade possa usufruir da imunidade constitucional do § 7º do artigo 195, da Carta Magna, estará suspenso o favor constitucional, autorizando a imediata lavratura do Auto de Infração, nos termos do § 1º do artigo 32, da Lei nº 12.101/2009.

IMUNIDADE. FISCALIZAÇÃO. LEI ORDINÁRIA. PORTADOR DO CEBAS.

À despeito do Tema 32 do STF reservar à lei complementar a imposição de contrapartidas para que as entidades beneficentes possam gozar da imunidade prevista no § 7º, do artigo 195 da Constituição Federal, os aspectos procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo podem ser regulados em lei ordinária, inclusive a necessidade de ser portador de CEBAS.

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. DIREITO ADQUIRIDO. REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA.

Para que a entidade possa usufruir da imunidade prevista no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal, devem ser atendidas às exigências estabelecidas em lei. Inexiste direito adquirido a regime jurídico tributário.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício para o percentual de 100%.

Sala de Sessões, em 6 de outubro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sara Maria de Almeida Carneiro Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente), Thiago Buschinelli Sorrentino.

## RELATÓRIO

### DA AÇÃO FISCAL

Foram lavrados os seguintes Autos de Infração:

Contribuição previdenciária da empresa e do empregador: devida à Seguridade Social, correspondente à cota patronal e destinada ao custeio dos benefícios concedidos em Razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, e à cota patronal incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais nas competências de 01/2011 a 12/2014, e não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP), lavrado em 04/05/2016, no valor de R\$ 996.571,94 (novecentos e noventa e seis mil quinhentos e setenta e um reais e noventa e quatro centavos).

Contribuição a outras entidades e fundos: incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, nas competências de 01/2011 a 12/2014, e não declaradas em GFIP, lavrado em 04/05/2016, no valor de R\$ 198.316,42 (cento e noventa e oito mil trezentos e dezesseis reais e quarenta e dois centavos).

O Auditor Fiscal relata ter lavrado Auto de Infração em função de o impugnante ter se declarado em GFIP como entidade beneficente de assistência social, gozando da isenção conferida pelo art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, sem possuir certificação que a reconhecesse como Entidade Beneficente de Assistência Social, desde 21/12/2010.

Relata que a empresa possuía Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, com validade de 21/12/2007 a 20/12/2010, e que solicitou explicações sobre a razão de ela ter protocolizado o pedido de renovação apenas em 03/05/2013, ocasião em que ela respondeu ter passado por uma série de entraves e conturbações, percebendo que havia várias falhas quanto a atrasos na elaboração dos registros contábeis, apenas em 2011, e que não tinha conhecimento de que o certificado já tinha vencido.

Em função da falta de certificação, a Auditoria Fiscal fez o lançamento das contribuições previdenciárias devidas, cita os dispositivos legais que ampararam o lançamento, como o art. 29 da Lei nº 12.101/09, e o art. 227 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Comunica que em 3 de fevereiro de 2009 foi publicada a Resolução nº 7, que tratava dos deferimentos dos pedidos de renovação do CEBAS, que não tinham sido julgados pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) até a data da publicação da Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008, entre os quais estava o Centro Cultural Espírita Jardelino Ramos - Caxias do Sul/RS, com período de validade de renovação de 21/12/2007 a 20/12/2010. Aduz que, apesar de ter ciência de que estaria abrangida pela isenção até 12/2010, a impugnante continuou se enquadrando como entidade de assistência social isenta, após essa data.

Informa que, diante da suspensão da isenção e do objeto social da impugnante, para fins do lançamento, enquadrando-a no Fundo da Previdência e Assistência Social (FPAS) 566, em consonância com o Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 8800-6/00 - Serviços de Assistência Social sem Alojamento.

Noticia que, de 01/2011 a 12/2014 a empresa declarou os seguintes campos da GFIP com erro ou omissão:

- Campo Alíquota RAT - A empresa informou "0%". O correto seria 2%;
- Campo "Código Outras Entidades" - A empresa informou "0000". O correto seria "0099", vinculado ao FPAS 566;
- Campo "Código pgto GPS" - A empresa informou "2305", quando o correto seria "2100";
- Campo "Valor Devido à Previdência" - O valor informado neste campo não inclui as contribuições decorrentes da empresa, que deveriam ser informadas, considerando que a entidade não tem a isenção deferida.

Narra que, em relação à contribuição patronal não houve qualquer recolhimento por parte da impugnante, e que a base de cálculo considerada para lançamento foi a remuneração

dos segurados empregados e contribuintes individuais constantes em Folha de Pagamento, por centro de custo. Comunica não ter efetuado lançamento relativo ao centro de custo decorrente do Termo de Convênio com o Município de Caxias, por meio da Secretaria Municipal de Educação (SMED), que tinha por objetivo atender as escolas de Educação Infantil do Município.

Relata ter aplicado a multa qualificada, em função de sonegação praticada pela impugnante, que se declarava no Código FPAS 639 apesar de ter conhecimento de que não possuía certificação para concessão de isenção.

Responsabilizou solidariamente o representante legal da entidade Sr. Ismael Zatti Ramos, que ocupava o cargo de presidente da impugnante nas gestões 2011/2012 e 2013/2014, nos termos do inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), por atos praticados com infração à lei, visto que a impugnante agiu com a intenção de omitir as contribuições lançadas ao informar incorretamente FPAS que sabia não estar enquadrada.

Informa ter emitido Representação Fiscal para Fins Penais.

DA IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELO CENTRO CULTURAL ESPÍRITA JARDELINO RAMOS, E ISMAEL ZATTI RAMOS

Os impugnantes descrevem o lançamento efetuado pela Autoridade Fiscal, transcrevendo trechos do Relatório Fiscal, e dizem serem incabíveis e fora da realidade os fatos narrados quanto à certificação e imunidade prevista no §7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988.

Fazem um breve histórico do Centro Cultural Espírita Jardelino Ramos (CCEJR), afirmando que a condição de entidade beneficente de assistência social foi reconhecida por Registro no Conselho Nacional de Assistência Social; Declaração de Utilidade Pública Federal, Estadual e Municipal; e pela Inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social. Anexam documentos.

Aduzem que a impugnante tem conduta pautada pela regularidade fiscal perante os órgãos fazendários e autárquicos. Anexam Certidões Negativas de Tributos Federais e Municipais, além do Certificado de Regularidade do FGTS (CRF). Com isso dizem comprovar a atuação e importância social do Centro Cultural Espírita Jardelino Ramos, que desde 1988 alcançou o direito à isenção em causa por direito adquirido, conforme jurisprudência à época, e por atender às exigências do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Asseveram que, o fato de a certificação ter sido solicitada em 2013 não pode levar à conclusão de que o Centro Cultural Espírita Jardelino Ramos agiu com dolo ou planejamento tributário elisivo, nos termos afirmados pela Fiscalização ao registrar que a conduta da impugnante caracterizava, em tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária.

Arrazoam que o Centro Cultural Espírita Jardelino Ramos sempre prestou as informações ao Fisco, e que o recolhimento das contribuições previdenciárias não foi efetuado por orientação da Prefeitura Municipal de Caxias do Sul, com quem ele possuía convênios de prestação de serviço, a qual entendia que o caráter filantrópico do trabalho desenvolvido e os certificados e declarações que atestavam isso, dariam ao Centro Cultural Espírita Jardelino Ramos o direito à fruição da imunidade quanto a essas contribuições.

Transcrevem trecho do Relatório Fiscal em que a fiscalização cita a existência desse convênio.

Informam que em 2013 o CCEJR decidiu buscar a atualização do CEBAS em atendimento à Lei nº 12.101/09, e que o pedido de concessão pendente demonstra seus trabalhos sociais referentes aos exercícios anteriores a esse ano. Ressaltam que por força constitucional o CCEJR goza de desoneração tributária das contribuições sociais, por meio da certificação pretendida e daquela que possuía anteriormente, conforme jurisprudências à época, inclusive do Supremo Tribunal Federal (STF).

Aduzem que os requisitos legais foram atendidos pelo CCEJR e que o processo do CEBAS ainda não foi analisado definitivamente pelo Ministério da Educação, sendo insubsistente o lançamento fiscal que não ponderou a hipótese do §2º do art. 26 da Lei nº 12.101/09 e art. §7º do art. 14 do Decreto nº 8.242 de 23 de maio de 2014. Transcreve dispositivos, e interpreta que somente após o julgamento do requerimento do CEBAS pelo Ministério competente, o procedimento de cobrança do tributo teria início, caso indeferida a certificação, o que se aplicaria também ao CCEJR que tinha pedido concessório pendente de análise, por morosidade da administração pública. Transcrevem dispositivos do Decreto nº 8.242/14 que regulamenta a Lei nº 12.101/09.

Informam que o pedido de certificação do CCEJR está pendente de apreciação, situação que não foi considerada, sendo inadmissível o lançamento que gera ônus fiscal e financeiro a esse Centro, que atua na área social, sendo, portanto, nulo.

Ressalta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em função da instauração do contencioso administrativo, conforme inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172/66.

Transcreve jurisprudência nesse sentido.

#### DOS PEDIDOS

Os impugnantes requerem:

- a) recebimento e exame da impugnação;
- b) suspensão desse processo administrativo fiscal, até a análise e decisão final do processo de concessão do CEBAS.
- c) extinção dos Autos de Infração no caso de deferimento do pedido concessório do CEBAS.

Sobreveio o Acórdão nº 01-033.675 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPUGNAÇÃO.

Impugnado o lançamento tributário, nos termos e requisitos estabelecidos pelas leis do processo tributário administrativo, o crédito permanece com sua exigibilidade suspensa enquanto não esgotadas as vias recursais.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS (TERCEIROS). OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS A CARGO DA EMPRESA. CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). DESCUMPRIMENTO DE PRÉ-REQUISITO. SUSPENSÃO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Para ter direito à isenção das contribuições sociais, a entidade deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação.

Somente ficavam isentas das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 a partir de 30/11/2009, as entidades beneficentes de assistência social certificadas que cumpriam cumulativamente os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009. Se a entidade não possuir Certificação válida, é lavrado o Auto de Infração de obrigações principais relativo ao período correspondente, considerando-se automaticamente suspenso o direito à isenção no mesmo período, seguindo o rito previsto no Decreto nº 70.235/1972, em observância ao § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

DA INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO A REGIME DE ISENÇÃO.

A concessão de isenção de contribuições previdenciárias, não confere às entidades beneficiadas direito adquirido a um regime jurídico, que lhes permitiria

não ter de atender qualquer novo requisito criado por meio de lei para a obtenção da isenção.

O direito à isenção não foi resguardado pela cláusula da intangibilidade, muito pelo contrário, a própria lei que o garantiu, estabeleceu os casos em que seria revogado.

O parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal estabelece que são isentas de contribuição para a Seguridade Social as entidades beneficentes que atendam às exigências estabelecidas em lei. Dessa forma, a continuidade do favor previdenciário ficou condicionado às leis que venham a ser editadas, estabelecendo, como anunciado pelo dispositivo constitucional, as exigências necessárias para usufruir a isenção, o que afasta a tese do direito adquirido a um regime jurídico.

DECISÕES JUDICIAIS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS JULGADORAS. VÍNCULO.

Os parâmetros e critérios de julgamentos estão limitados ao âmbito administrativo e não há subordinação do julgador administrativo às decisões administrativas ou judiciais sem força vinculante expressa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte e o solidário tomaram conhecimento do Acórdão nº 01-033.675, na data de 20.03.2017, apresentando recurso voluntario conjunto em 18.04.2017, questionando, em síntese, os seguintes fundamentos: (i) nulidade do lançamento fiscal, e; (ii) inconstitucionalidade formal e material da Lei 11.201/2009.

## VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

O Recurso Voluntário apresentado conjuntamente pelo contribuinte e solidário é tempestivo, e presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento. Ressalto que tomarei conhecimento da aplicação da Lei nº 11.201/2009, tão somente para demonstrar que as inúmeras Ações Diretas de Inconstitucionalidade citadas pelo recorrente não se aplicam ao caso concreto, sem pretender adentrar em competência do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Antes do enfrentamento das alegações dos recorrentes, é preciso ficar consignado que a qualidade de solidário ao crédito tributário não foi objeto de impugnação por parte de Ismael Zatti Ramos, tornando-se matéria preclusa.

### **DA NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

Os recorrentes sustentam a nulidade do lançamento tributário argumentando a existência de questão prejudicial não satisfeita, que é a ausência de apreciação do pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social e Combate à Fome, protocolizado em 03.05.2013, controlado no Processo Administrativo nº 71000.053505/2013-48, ora em tramitação junto ao Ministério da Educação.

Que uma vez não apreciada a prejudicialidade, estariam sendo afrontados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e da economia processual, arguindo a aplicação do § 2º do artigo 24, da Lei 12.101/2009, que conclui que a certificação permanecerá válida, enquanto pendente o pedido de apreciação do requerimento de renovação.

Pois bem, as nulidades no processo administrativo fiscal estão consignadas no Capítulo III, do Decreto 70.235/1972, e para que sejam declaradas, devem representar violação a dispositivo legal, ser insuscetíveis de saneamento ou que reste demonstrado o efetivo prejuízo ao direito de defesa.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

No caso, os recorrentes apontam como fundamento de sua pretensão, que o lançamento tributário teria sido praticado ao arrepio do § 2º do artigo 24, da Lei 12.101/2009, que considera válido o requerimento de renovação tempestivamente apresentado, enquanto não apreciado.

Art. 24. Os Ministérios referidos no art. 21 deverão zelar pelo cumprimento das condições que ensejaram a certificação da entidade como beneficente de

assistência social, cabendo-lhes confirmar que tais exigências estão sendo atendidas por ocasião da apreciação do pedido de renovação da certificação.

§ 1º O requerimento de renovação da certificação deverá ser protocolado com antecedência mínima de 6 (seis) meses do termo final de sua validade.

§ 1º Será considerado tempestivo o requerimento de renovação da certificação protocolado no decorrer dos 360 (trezentos e sessenta) dias que antecedem o termo final de validade do certificado. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2º A certificação da entidade permanecerá válida até a data da decisão sobre o requerimento de renovação tempestivamente apresentado.

§ 3º Os requerimentos protocolados antes de 360 (trezentos e sessenta) dias do termo final de validade do certificado não serão conhecidos. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Tal dispositivo legal pertence à Seção IV da Lei 12.101/2009, e tem por objetivo regular as relações existentes entre os ministérios e as entidades que pretendem a concessão, renovação ou cancelamento das certificações. Portanto, não se direcionam ao fisco, ou impedem o lançamento tributário decorrente da constatação de falta de certificação necessária para o gozo da imunidade prevista no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal.

Além disso, para que possa ser invocado o § 2º do artigo 24, da Lei 12.101/2009, visando a manutenção da imunidade constitucional, há que se demonstrar que o pedido de renovação tenha sido apresentado tempestivamente, o que efetivamente não foi o ocorrido. A última certificação constatada pela autoridade fiscal se deu para o período compreendido entre 21.12.2007 e 20.12.2010, sendo a sua renovação protocolizada apenas em 03.05.2013, através do Processo Administrativo nº 71000.053505/2013-48.

Inobstante todos estes argumentos, o artigo 32, da Lei nº 12.101/2009, autoriza o imediato lançamento tributário quando descumpridos pela entidade os requisitos necessários para a manutenção da imunidade constitucional do § 7º do artigo 195, da Constituição Federal, considerado automaticamente suspenso durante o período do descumprimento. Entre tais requisitos, está a certificação da entidade beneficente.

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. (Vide ADIN 4480)

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. (Vide ADIN 4480)

§ 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.

Assim sendo, ainda que pendente de apreciação a renovação do certificado de entidade beneficente, a autoridade fiscal não está impossibilitada de realizar o lançamento das contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 22, da Lei nº 8.212/1991, e a devida para outras entidades ou fundos, mormente em razão da protocolização intempestiva da renovação do certificado, que não poderá retroagir a período anterior ao seu pedido, conforme § 2º, do artigo 24, da Lei nº 12.101/2009.

Muito pelo contrário, uma vez que inexistente previsão legal para suspensão ou interrupção do prazo decadencial para o lançamento tributário previstos nos artigos 150, § 4º e 173, I, do Código Tributário Nacional. Logo, antes de se argumentar alguma ilegalidade que venha a macular o lançamento tributário, a providência da autoridade fiscal, ainda que se alegue existir alguma conexão com a apreciação do Processo Administrativo nº 71000.053505/2013-48, a cargo do Ministério da Educação, tem natureza acautelatória dos direitos da Fazenda Pública.

Por fim, resta dizer que a despeito de todo o esforço dispendido pelo recorrente para demonstrar eventual prejuízo ao seu direito a ampla defesa, não há nexo de causalidade direto entre suas alegações e o suposto prejuízo que lhe teria sido imposto de maneira ilegal ou arbitrária. Os recorrentes bem compreenderam a imputação da acusação fiscal, desenvolvendo sua tese defensiva, arguindo todos os direitos inerentes ao contraditório e a ampla defesa, não prejudicado, em absoluto, pela falta de apreciação do Processo Administrativo nº 71000.053505/2013-48, motivo pelo qual rejeito a preliminar.

#### **DA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DA LEI 12.101/2009**

Insurge-se os recorrentes contra a decisão que manteve o crédito tributário, sustentando a inconstitucionalidade formal da Lei nº 12.101/2009, como historicamente decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADIN's nº 2028, nº 2036, nº 2228, nº 2621 e do RE nº 566.622. Requer a suspensão do julgamento do processo, até que ocorra a modulação dos efeitos da ADIN nº 2028 pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 62, dos §§ 1º e 2º, do anterior RICARF.

Argumenta, também, que desde 1998 já gozava da isenção das contribuições previdenciárias, o que lhe confere direito adquirido à manutenção deste status fiscal.

Inicialmente cabe ressaltar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que consagra que o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, na realidade, refere-se à “imunidade tributária” e não de “isenção”, cujo termo estaria eivado de atecnia do legislador, conforme se verifica do seguinte trecho do voto do Ministro Relator, no RMS 22.192 (Primeira Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.1996):

“A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para 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 [...].

Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política, a existência de uma típica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rel. Min. MOREIRA ALVES)”.

Quanto às ADIs mencionadas pelos recorrentes, julgadas em conjunto com o RE 566.622, o Supremo Tribunal Federal julgou procedentes os pedidos deduzidos nas ADIs 2028 e 2036 para declarar a inconstitucionalidade (a) do art. 1º da Lei nº 9.732/1998, na parte em que alterada a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e lhe foram acrescentados os §§ 3º, 4º e 5º e (b) dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998; bem como julgou parcialmente procedentes os pedidos deduzidos nas ADIs 2621 e 2228.

Tais ADIs não questionavam dispositivos da Lei 12.101/2009, mas outros anteriormente a ela vigentes, reservando à Lei Complementar a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF/1988, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas. No entanto, também reconheceu que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária (Vide AD 2028 ED/DF).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIDA COMO ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. EXAME CONJUNTO COM OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622/RS. ALEGAÇÃO DE OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA. ART. 1.022, I, DO CPC. ERRO MATERIAL. CORREÇÃO. JULGAMENTO DO MÉRITO POR UNANIMIDADE. ART. 1.022, III, DO CPC. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. ESCLARECIMENTOS. ACOLHIMENTO PARCIAL.

[...]

4. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

5. Embargos de declaração acolhidos em parte, apenas para corrigir erro material e prestar esclarecimentos, sem efeito modificativo.

(ADI 2028 ED / DF)

No julgamento da ADIN nº 4.480, o Supremo Tribunal Federal levou à discussão a constitucionalidade de diversos dispositivos da Lei nº 12.101/2009, também segregando o relator os aspectos relacionados com a fiscalização, procedimentais para a concessão, renovação ou cancelamento da certificação, e das contrapartidas exigidas para o gozo da imunidade, concluindo que estas últimas estavam reservadas à lei complementar.

Que especificamente ao artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, concluiu pela constitucionalidade do caput e dos seus incisos que guardem correspondência com o artigo 14, do Código Tributário Nacional (incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII do artigo 29, da Lei nº 12.101/2009), diferentemente do inciso VI que estabelece prazo de obrigação acessória tributária.

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:

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;

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; (Vide ADI nº 4.480)

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.

Quanto ao artigo 31, da Lei 12.101/2009, que condiciona o direito à isenção das contribuições sociais a partir da data da sua publicação, entendeu o relator que este dispositivo padece de inconstitucionalidade formal, reclamando lei complementar, pois pretende regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (artigo 146, II, da Constituição Federal).

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. (Vide ADI nº 4.480)

Argumenta o relator, também, que tal dispositivo contraria a Súmula STJ nº 612 que confere natureza declaratória ao certificado de entidade beneficente de assistência social, retroagindo seus efeitos à data em que se considerados cumpridos os requisitos necessários para o gozo da imunidade, e não a partir do momento em que concedido.

O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

Mais adiante, na mesma ADIN, concluiu o relator que o artigo 32, da Lei nº 12.101/2009, apenas prevê a penalidade pelo descumprimento dos requisitos do artigo 29 e seus incisos, considerados constitucionais, pois já previstos no artigo 14, do Código Tributário Nacional, exceto o inciso VI, do artigo 32.

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.

Em sede de repercussão geral, no Tema nº 32, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese da necessidade de lei complementar para regular a atuação das entidades de assistência social, especialmente às contrapartidas por ela realizadas.

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Posteriormente à fixação da tese do Tema nº 32, a Lei nº 12.101/2009 foi revogada pela Lei Complementar nº 187, de 16.12.2021, que passou a dispor sobre a certificação das entidades beneficentes e regular os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Nos embargos de

declaração ao RE nº 566622, paradigma do Tema nº 32, restou considerado constitucional o art. 55, II, da Lei nº 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 nº 2.187-13/2001, que condiciona a imunidade em questão ao Registro e ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

Tecidos os comentários acima para se nivelar os aspectos jurídicos atinentes, é importante dizer que o crédito tributário objeto do lançamento neste processo tem por fundamento a ausência da certificação, considerada como elemento necessário para que a entidade possa gozar da imunidade tributária do § 7º do artigo 195, da Constituição Federal. O caso não envolve a constatação de qualquer violação aos requisitos dos incisos do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, ou de contrapartidas inadimplidas, conforme se depreende da leitura do Relatório Fiscal de fls. 53 a 70.

Assim sendo, inexistente impedimento para o lançamento do crédito tributário, quando constatada que alguma condição para fruição do favor constitucional não tenha sido atendida, no caso concreto, a ausência de certificação a partir de 21.12.2010.

Nestes termos, a despeito do Tema 32 da repercussão geral fixar o entendimento da necessidade de lei complementar para impor as contrapartidas necessárias às entidades de assistência social para que possam usufruir da imunidade do § 7º do artigo 195, da Carta Magna, a exigência do registro e certificação junto ao ministério competente não encontra qualquer óbice em constar de lei ordinária. Na ADIN nº 4.480 isso ficou patente na medida em que o acórdão concluiu pela constitucionalidade do “caput”, do artigo 29, da Lei nº 12.101/2009. Nesta linha de raciocínio segue recente decisão da Câmara Superior, publicada em 01.04.2024, abaixo transcrita, que já havia abalizado os Acórdãos nº 2101-002.878 e 2102-003.358.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013 IMUNIDADE ART. 195, §7º CF/88. ART 14 DO CTN. 29 DA LEI Nº 12.101, 2009. ADI 4.480. AUSÊNCIA DO CEBAS. IMPOSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

O Supremo Tribunal Federal já externou o entendimento de que aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes serem passíveis de definição em lei ordinária.

Assim, para caracterização da condição de entidade imune às Contribuições Previdenciárias, deve ser demonstrado o cumprimento cumulativo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e das formalidades prevista na lei ordinária correlata, inclusive a necessidade de ser portadora do CEBAS.

Número da Decisão 9202-011.071 – Processo nº 13971.720322/2015-28

Quanto a alegação de direito adquirido, este argumento é completamente contraditório ao próprio teor do § 7º, do artigo 195, da Carta Magna, que condiciona o favor constitucional ao atendimento de exigências estabelecidas em lei. As próprias ADI's utilizadas

pelos recorrentes para embasar sua pretensão não autorizam outra conclusão, reconhecendo que as contrapartidas exigidas das entidades beneficentes possam ser impostas por lei complementar, além de prever regras de fiscalização, de certificação, de renovação e cancelamento atribuídas ao legislador ordinário.

A obtenção do certificado de entidade beneficente condiciona-se ao atendimento às exigências mencionadas no artigo 195, § 7º da Constituição Federal. À propósito, a Súmula 352 do STJ tratou deste tema, cravando inexistir direito adquirido a regime jurídico tributário, ainda que a entidade seja portadora anterior de Certificado de Entidade Beneficente ou reconhecida de caráter filantrópico em data pretérita.

A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) não exige a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes. (Súmula 352 do STJ)

Ao se impor uma série de requisitos para a manutenção da imunidade constitucional, resta comezinho concluir que estas regras não são imutáveis, assim como se atendidas em algum momento, não se revestem da perpetuidade pretendida pelos recorrentes com sua pretensão. Não basta a alegação de que desenvolve o recorrente serviços relevantes para a sociedade, mas cabe a demonstração de que cumpriu todos os requisitos e procedimentos necessários para que possa gozar da imunidade no período em questão, inclusive ser portador de certificado de entidade beneficente de assistência social.

Reitera-se que nas inúmeras ADIs que trataram da matéria envolvendo a imunidade constitucional do § 7º do artigo 195, da Carta Magna, o artigo 55, II, da Lei nº 8.212/1991, jamais foi considerado inconstitucional, assim como o “caput” do artigo 29, da Lei 12.101/2009. Portanto, não há qualquer reparo à decisão recorrida, nada justificando o pedido de sobrestamento apresentado pelos recorrentes.

#### **DA MULTA QUALIFICADA**

Desde o julgamento do paradigma RE 736.090, em sede de repercussão geral, que resultou no Tema nº 863 do STF, fixou-se o entendimento de que a multa aplicada em casos de sonegação fraude ou conluio, limita-se a 100%. O Egrégio Supremo Tribunal Federal concluiu que a multa aplicada em percentual superior a 100% adquire efeito confiscatório, violando o inciso IV do artigo 150, da Constituição Federal. Portanto, desde a limitação estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal (03.10.2024), entendeu esta Turma de Julgamento, que tal matéria adquire contornos de ordem pública, cabendo a redução da multa qualificada de ofício, ainda que não suscitada pelo recorrente.

Inobstante isso, antecipando-se ao entendimento que posteriormente teria se consolidado no Tema nº 863, do STF, a Lei nº 14.689, de 2023, deu nova redação ao § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, limitando a multa qualificada ao percentual de 100%, facultando sua aplicação em 150%, quando constatada a reincidência do sujeito passivo, nos termos da tese fixada.

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Independente disso, uma vez que a Lei nº 14.689/2023, fixou penalidade menos gravosa para os casos de sonegação, fraude ou conluio, há que se reconhecer a sua aplicação retroativa, nos termos do artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/10/2020

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DIANTE DA CONFIGURAÇÃO DA CONDUTA PREVISTA EM LEI PARA SUA IMPUTAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Sendo apontadas e mantidas as razões para a qualificação multa de ofício, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, de rigor a manutenção da multa conforme imposta. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Número da decisão: 2202-010.911 – Processo nº 17095.721950/2020-14

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2017 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se dentre as hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

Número da decisão: 2202-011.095 – Processo nº 17459.720025/2022-61

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 30/04/2014 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício. Retroação benigna em razão do disposto no art. 106, II, c, CTN.

Número da decisão: 2202-010.934 – Processo nº 16561.720059/2017-59

---

Reitera-se, considerando o entendimento desta Turma Ordinária que esta questão é de ordem pública, adota-se a limitação dada pelo Egrégio Superior Tribunal Federal, nos casos em que restar configurada as hipóteses de fraude, simulação ou conluio, mesmo que não suscitada no recurso voluntário.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva**