



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720093/2015-13
ACÓRDÃO	2102-004.273 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE HABILITAÇÃO FILOSOFIA E CULTURA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

IMUNIDADE/ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO. CONDIÇÕES.

Inexiste direito adquirido a regime jurídico de imunidade tributária, de maneira que o cumprimento dos requisitos vigentes antes do advento do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, não vale para todo e qualquer período subsequente. Após a Constituição Federal de 1988, para manutenção da imunidade/isenção, a entidade beneficente deve cumprir as exigências definidas pela lei vigente ao tempo do fato gerador.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. FRUIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CERTIFICAÇÃO. REQUISITOS MATERIAIS.

Para fruição da imunidade/isenção tributária das contribuições para a seguridade social, a entidade civil, sem fins lucrativos, deve ser portadora de certificado de entidade beneficente de assistência social e, cumulativamente, atender ao disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, exceto o inciso VI. A falta do cumprimento de requisitos legais é impeditiva ao gozo do benefício tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO.

Impõe-se a qualificação da multa de ofício quando demonstrada, na linguagem de provas, a intenção dolosa de impedir ou retardar o conhecimento da administração tributária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim como das condições pessoais do contribuinte, a fim de deixar de recolher as contribuições previdenciárias patronais, sob a aparência de entidade beneficente em gozo de imunidade/isenção, hipótese que se amolda à figura da sonegação fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689, DE 2023. LIMITAÇÃO DA PENALIDADE AO PATAMAR DE 100%.

A multa de ofício qualificada aplicada no lançamento tributário deve seguir o princípio da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, que limitou o percentual a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, André Barros de Moura (substituto integral), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça (substituta integral) e Cleberson Alex Friess (Presidente). Ausentes a conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, substituída pela conselheira Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, e o conselheiro Yendis Rodrigues Costa, substituído pelo conselheiro André Barros de Moura.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 04-44.394, de 01/11/2017, prolatado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 582/598).

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ARGUIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

ISENÇÃO - IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A Constituição Federal (CF/1988) determina no §7º do art. 195, que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seus arts. 9º e 14º, referem-se a imunidade tributária quanto a impostos, espécie do gênero tributo, assim como as contribuições. Conseqüentemente, são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei específica (Lei nº 12.101/2009).

O direito de usufruir da isenção das contribuições sociais/previdenciárias requer da entidade o cumprimento, cumulativo, de todos os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101/2009. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na legislação, 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO.

É cabível a aplicação da multa qualificada devido comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o

conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Impugnação Improcedente

(i) Lançamento de Ofício

Extrai-se que foi lavrado o Auto de Infração (AI) nº 51.054.752-4, correspondente à exigência de contribuições previdenciárias patronal (empresa e SAT/RAT), incidentes sobre as remunerações de segurados, relativa ao período de 01/2010 a 12/2012, inclusive décimo terceiro (fls. 02/51).

De acordo com a Relatório Fiscal, a entidade beneficente descumpriu os requisitos da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para fazer jus à isenção do pagamento de

contribuições para a seguridade social, mormente os definidos no art. 29, incisos IV, VI, VII e VIII, além não comprovar a certificação válida na área de educação, por meio do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social - CEBAS (fls. 328/371).

A fiscalização constatou que a entidade não mantém escrituração contábil regular, que registre receitas, despesas e aplicações de recursos, tampouco conserva em boa ordem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

Ao deixar de manter escrituração de receitas e despesas, também descumpre o requisito do art. 14, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

O contribuinte publicou em 01/09/2014, durante o procedimento fiscal, nota em veículo da imprensa escrita, comunicando o extravio de toda a documentação desde a sua fundação até o ano de 2013, entre eles livros contábeis e declarações fiscais. Entretanto, nada apresentou que pudesse atestar a pretensão de reconstituir a escrituração contábil e os demais documentos extraviados.

A autoridade lançadora aplicou multa de ofício qualificada sobre o tributo, no percentual de 150%, em face da constatação da conduta de sonegação fiscal, com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

(ii) Impugnação

Ciente da lavratura do auto de infração, em 16/03/2015, o contribuinte impugnou o lançamento fiscal no dia 15/04/2015 (fls. 378 e 438).

Em síntese, a associação beneficente apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de elementos de prova (fls. 438/451 e 458/469):

(i) a entidade, à época denominada de “Sociedade Bach de São Paulo”, obteve seu certificado de entidade assistencial de caráter filantrópico em 03/09/1963, declarada de utilidade pública federal, conforme Decreto nº 52.071, de 27 de maio de 1963;

(ii) possui direito adquirido como entidade filantrópica e, por consequência, ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, não havendo necessidade de cumprir outra exigência legal posterior, por força da Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, c/c Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977;

(iii) mesmo assim, obteve o Certificado de Utilidade Pública Federal, emitido pelo Ministério da Justiça no ano de 2013, válido até 09/2014;

(iv) após ser despejada do imóvel que ocupava na cidade de São Paulo (SP), todos os documentos foram extraviados, durante o transporte para o depósito, razão pela qual providenciou a publicação do ocorrido em jornal de grande circulação; e

(v) a multa aplicada por sonegação é indevida, pois o extravio dos documentos resta comprovado.

(iii) Recurso Voluntário

O contribuinte foi intimado da decisão de piso em 14/12/2017, por via postal, e apresentou recurso voluntário no dia 12/01/2018 (608/609).

Após breve relato dos fatos, o apelo recursal pugna pela reforma da decisão de piso, reiterando os argumentos da impugnação (fls. 611/627).

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário da entidade beneficente, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Mérito

(i) Isenção/Imunidade

Reconhecida como de entidade de assistência social filantrópica desde 03/09/1963, através do Decreto nº 52.071, de 1963, a recorrente alega o direito adquirido à imunidade tributária, por força da Lei nº 3.577, de 1959, c/c Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, abaixo reproduzido:

Lei nº 3.577, de 1959

Art. 1º Ficam isentas da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos reconhecidas

como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebam remuneração.

Art. 2º As entidades beneficiadas pela isenção instituída pela presente lei ficam obrigadas a recolher aos Institutos, apenas, a parte devida pelos seus empregados, sem prejuízo dos direitos aos mesmos conferidos pela legislação previdenciária.

(...)

Decreto-Lei nº 1.572, de 1977

Art. 1º Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até à data da publicação deste Decreto-lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

(...)

(Destaquei)

Sem razão, contudo.

A nova ordem constitucional de 1988 estabeleceu regime jurídico próprio para a imunidade/isenção das contribuições para a seguridade social, nos termos do art. 195, § 7º:

Art. 195 (...)

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

(...)

Como se observa da Constituição da República, a fim de gozar do benefício da imunidade/isenção, as entidades beneficentes de assistência social devem, necessariamente, cumprir as exigências estabelecidas em lei.

Originalmente, a regulamentação do comando veio no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, segundo o qual:¹

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:

¹ Redação original.

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

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

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

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

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

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

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

Não há dúvidas que o Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, assegurou o direito adquirido às entidades que possuíam o certificado de entidade de fins filantrópicos, atualmente chamado CEBAS, com validade por prazo indeterminado, e que cumulativamente atendiam aos demais requisitos da legislação.

Nada obstante, a partir de 01/11/1991, considerando a anterioridade nonagesimal, a manutenção da imunidade/isenção restou condicionada ao cumprimento das disposições do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, inclusive a obtenção do certificado fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos, ficando dispensada tão somente de requerer a isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (art. 55, inciso II, e § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991).

Sob essa ótica, a disciplina da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, na redação vigente à época da autuação fiscal:

Art. 240. O direito à isenção foi assegurado até 31 de outubro de 1991 à entidade que, em 1º de setembro de 1977, data da publicação do Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, atendia aos requisitos abaixo:

I - detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CEFF) com validade por prazo indeterminado;

II - era reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal;

III - os diretores não percebiam remuneração;

IV - encontrava-se em gozo de isenção das contribuições previdenciárias.

§ 1º A entidade cuja validade do CEFF provisório encontrava-se expirada teve garantido o direito previsto no caput, desde que a renovação tenha sido requerida até 30 de novembro de 1977, e não tenha sido indeferida.

§ 2º O disposto no caput também se aplica à entidade que não era detentora do Título de Utilidade Pública Federal, mas que o tenha requerido até 30 de novembro de 1977 e esse requerimento não tenha sido indeferido.

§ 3º A entidade cujo reconhecimento de utilidade pública federal fora indeferido ficou sujeita ao recolhimento das contribuições sociais, a partir do mês seguinte ao da publicação do ato que indeferiu aquele reconhecimento.

§ 4º O direito à isenção adquirido pela entidade não a exime, para a manutenção dessa isenção, do cumprimento, a partir de 1º de novembro de 1991, das disposições do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, com exceção do disposto no seu § 1º.

(Destaquei)

A interpretação da administração tributária mantém harmonia com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido de não existir imunidade tributária absoluta, tampouco garantia de direito adquirido a regime jurídico, rejeitando-se a ideia de que o cumprimento dos requisitos vigentes antes do advento do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, valeria para todo e qualquer período subsequente.

A título ilustrativo, copio a ementa no Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 27.904/DF, relator Ministro Dias Toffoli:

Agravo regimental em recurso ordinário em mandado de segurança. Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Inexistência de direito adquirido. Constitucionalidade da exigência do cumprimento de condições para renovação do certificado. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não existe direito adquirido à regime jurídico de imunidade tributária. A Constituição Federal de 1988, no seu art. 195, § 7º, conferiu imunidade às entidades beneficentes de assistência social, desde que atendidos os requisitos definidos por lei. Não há imunidade tributária absoluta. Precedentes.

2. O cumprimento das exigências para a atribuição da proteção conferida pela imunidade tributária deve ser aferido no período imposto pelo sistema jurídico e de acordo com os critérios estabelecidos para a atual conjuntura, observando-se a evolução constante da sociedade e das relações pessoais. Admitir que o cumprimento das condições vigentes e válidas em dado período, por exemplo,

antes do advento do Decreto-Lei 1.572/77, valeria para todo e qualquer período subsequente implicaria o reconhecimento da existência de direito adquirido a regime jurídico e o beneficiamento de entidades apenas pela sua data de constituição.

(...)

Também a recente decisão na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.319/DF, julgada pelo Plenário do STF, em 27/10/2025, relator Ministro Nunes Marques:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 12868/2013. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). CONCESSÃO. RENOVAÇÃO. INSTITUIÇÃO DE CRITÉRIO. REQUERIMENTOS PROTOCOLADOS EM 2009. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. AVALIAÇÃO DO EXERCÍCIO FISCAL DE 2009. DIREITO ADQUIRIDO. EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA. OBSERVÂNCIA. IMPROCEDENTE.

(...)

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A imunidade tributária outorgada pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal às entidades beneficentes de assistência social é condicionada ao atendimento das exigências estabelecidas em lei.

4. A relação jurídica entre Administração Pública e entidade beneficente é de trato sucessivo, considerada a evolução constante da sociedade, impondo, assim, fiscalização durante toda a vigência do Cebas.

5. A jurisprudência do STF consolidou-se pela inexistência de direito adquirido a regime jurídico relativo a imunidade tributária, de modo que a concessão do Cebas não dispensa a instituição do atendimento de novas exigências, padrões de controle ou verificações, observado o regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado.

(...)

As decisões judiciais reproduzidas no recurso voluntário não são hábeis para infirmar a interpretação acima mencionada sobre a inexistência de direito adquirido à imunidade/isenção tributária, posteriormente à edição da Lei nº 8.212, de 1991.

No presente caso, os fatos geradores se referem ao período entre 01/2010 e 12/2012, inclusive décimo terceiro, e, portanto, já sob à égide da Lei nº 12.101, de 2009, que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Para que a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, possa usufruir dos benefícios tributários de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição da República de 1988, é indispensável cumprir os requisitos estabelecidos em lei complementar relativos ao modo beneficente de atuação, sobretudo no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por

elas observadas, assim como as formalidades previstas em lei ordinária quanto à certificação, fiscalização e controle administrativo.

A certificação, nos termos do art. 55, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, foi reconhecida constitucional pelo STF no julgamento dos embargos de declaração no Recurso Extraordinário (RE) nº 566.622/RS, julgado no rito da repercussão geral (Tema 32/STF).

Algum tempo depois, o STF ratificou a validade da exigência de certificação para fruição da imunidade tributária, por meio de lei ordinária, quando do julgamento dos embargos de declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 531.271/RS.

AGRAVO INTERNO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

Para o reconhecimento da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é preciso que sejam atendidos tanto os requisitos contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, como a exigência da Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS (inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991).

(...)

A obrigação de certificação foi repetida pelo legislador ordinário no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, aplicável aos fatos geradores do processo administrativo.

Quando do julgamento da ADI nº 4.480/DF, a Corte Suprema declarou a inconstitucionalidade de uma série de dispositivos da Lei nº 12.101, de 2009, porém manteve a validade do seu art. 29, exceto o inciso VI, por não vislumbrar incompatibilidade com o art. 14 do CTN.

Por oportuno, o art. 14 do CTN:

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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.

(...)

Após o exame dos embargos declaratórios, o dispositivo da ADI nº 4.480/DF, restou assim redigido:

Decisão: Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Como se percebe das decisões proferidas pelo STF, para efeito de usufruir da imunidade tributária a entidade civil deve ser portadora do certificado de entidade beneficente de assistência social e, cumulativamente, atender ao disposto no art. 14 do CTN c/c art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, exceto o inciso VI.

É dizer que a certificação como entidade beneficente de assistência social, por si só, configura um requisito indispensável para reconhecimento da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição da República.

Uma vez desprovida de certificação, a pessoa jurídica não está apta para a fruição do benefício fiscal, independentemente de cumprir os requisitos materiais atinentes à imunidade tributária.

Tal linha de raciocínio está em harmonia com a jurisprudência atual da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a exemplo do julgado abaixo:²

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.

Extrai-se do relatório fiscal que o lançamento não teve por fundamento apenas a ausência de CEBAS válido, no período dos fatos geradores, mas também o descumprimento pela entidade beneficente dos requisitos legais para a fruição da imunidade/isenção do pagamento das contribuições previdenciárias.

Transcrevo as afirmações da autoridade tributária (fls. 351):

² Acórdão nº 9202-011.071, de 18/12/2023, relator conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes

(...)

8.1 Tendo em vista que a ASSOCIAÇÃO CENTRO DE HABILITAÇÃO, FILOSOFIA E CULTURA vem se declarando ISENTA de Contribuições Previdenciárias Patronais **sem possuir a CERTIFICAÇÃO** exigida pela Lei 12.101/2009 e não procedeu à AUTORREGULARIZAÇÃO diante de comunicação oficial da Receita Federal do Brasil recebida em 26/09/2012.

8.2 Considerando que a fiscalização apurou que a referida entidade também não atende aos requisitos da lei 12.101/2009 para gozo da ISENÇÃO (conforme exposição do CAPÍTULO 7).

8.3 Considerando que a entidade reconhece descumprir requisitos da ISENÇÃO expressos no artigo 29, incisos: IV, VI, VII e VIII em resposta ao TIF02 (conforme exposição do CAPÍTULO 7).

(...)

(Destaque do Original)

A decisão de primeira instância destacou outros fragmentos do relatório fiscal para justificar as suas conclusões (fls. 595):

(...)

Note-se, que para usufruir do direito de isenção das contribuições sociais/previdenciárias a entidade dever cumprir, cumulativamente, todos os requisitos do art. 29, acima transcritos. O que significa dizer que na hipótese de descumprimento de um desses requisitos cabe ao Fisco adotar as providências necessárias à cobrança das contribuições que deixaram de ser recolhidas, adotando as disposições contidas no art. 32 da Lei 12.101/2009, acima reproduzida.

Acerca dos requisitos cumulativos acima reproduzidos para a fruição do gozo de isenção de contribuições previdenciárias, constam informados no REFISC que:

- Outrossim, de fato o contribuinte apresentou contabilidade digital no qual lança de maneira consolidada as Despesas Com Gratuidade na conta de Resultado 5 32102045, ou seja, sem discriminação alguma, necessitando portanto de complementação acerca da gratuidade (quesitos 1 a 3 do TIF03). Uma vez intimado a discriminar tais gratuidades, o contribuinte alegou o extravio de todos os documentos relacionados, inclusive os livros com os registros contábeis.

- Ademais, o fato do contribuinte ter apresentado de complemento explicativo nas gratuidades, contabilidade digital, apesar de carecedora permite deduzir que detém as informações necessárias para a completa reconstituição dos livros.

- A existência de tal arquivo contábil digital é uma prova da inércia da instituição em adotar o demais procedimento de reconstituição da escrituração contábil e demais demonstrativos.

- Ou seja, a entidade não mantém escrituração contábil regular, que registre receitas, despesas e aplicação de recursos em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade.

- O contribuinte publicou em 01/09/2014 (durante o procedimento de fiscalização) nota do veículo de Imprensa escrita Agora comunicação de extravio de toda a documentação desde a sua fundação até 2013 (o que inclui o período fiscalizado): movimento contábil, DARF, DIPJ, DCTF, DIRF, livro diário, livro razão, livro caixa e todos os livros fiscais.

- A entidade não conserva em boa ordem e à disposição da RFB. pelo prazo de 10 (dez) anos contados da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial.

- Também, a entidade não conserva em boa ordem, e à disposição da RFB. 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 máximo fixado pela Lei Complementar n.º 123/2006, ou seja R\$ 3.600.000,00.

(...)

Para melhor avaliar os fatos, é fundamental transcrever o art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, na parte do lançamento fiscal:

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:

(...)

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;

(...)

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; (INCONSTITUCIONAL / ADI nº 4.480/DF)

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.

(...)

(Destaquei)

Para o período do crédito tributário não existe prova de CEBAS válido, documento que, aliás, não se confunde com o título de utilidade pública federal, a que alude o apelo recursal. A recorrente demonstra tão somente a concessão de certificação no período de 23/03/2004 a 22/03/2007, conforme extrato publicado no Diário Oficial da União nº 24, de 04/02/2009, Seção 1, página 75 (fls. 468).

Por sua vez, é incontroverso que a entidade: (i) não comprovou manter escrituração contábil regular, devidamente formalizada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade; (ii) não apresentou as demonstrações contábeis e financeiras auditadas por auditor independente, considerando a receita bruta anual superior a R\$ 3,6 milhões; e (iii) tampouco disponibilizou a integralidade dos documentos fiscais obrigatórios, descumprindo os requisitos do art. 29, incisos IV, VII e VIII, c/c art. 14, inciso III, do CTN.³

Sustenta a recorrente o extravio dos seus documentos, durante o transporte após o despejo do imóvel que ocupava na cidade de São Paulo, fato que explicaria a falta de apresentação, até mesmo da escrituração contábil.

Tal justificativa não é convincente.

Em primeiro lugar, porque a autoridade fiscal ressaltou que o comunicado sobre o extravio de livros e documentos foi de cunho genérico e publicado na imprensa escrita, no Jornal Agora, em 01/09/2014, alguns meses depois de iniciar o procedimento fiscal, ocorrido em 27/03/2014 (fls. 98/101, 345/346 e 469).

Segundo, pois a existência do arquivo CONTÁBIL DIGITAL, identificado pela fiscalização, é indício sério no sentido de que a entidade beneficente poderia, caso quisesse, adotar medidas para reconstruir o histórico da instituição, inclusive livros contábeis, mediante informações, declarações, dados do próprio contribuinte ou certidões de terceiros. Ao longo do procedimento fiscal, a entidade não demonstrou interesse em regularizar a situação.

Enfim, não há reparo a fazer nas conclusões da decisão de piso, haja vista que a entidade descumpriu requisitos válidos para o direito ao gozo da imunidade/isenção, estipulados no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, exigidos com fundamento no art. 195, § 7º, da Constituição da República de 1988.

(ii) Multa de Ofício Qualificada

³ Os incisos IV, VII e VIII do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, são consequências lógicas do inciso III do art. 14 do CTN.

Nesse ponto, o apelo recursal defende que a aplicação da multa punitiva por sonegação de documentos ao órgão fiscalizatório é arbitrária e baseada em ilações do agente lançador, em face do extravio dos documentos solicitados, que, além de justificado, publicou-se o fato em jornal de grande circulação.

Pois bem.

Ao contrário do que expõe o recurso voluntário, a aplicação da multa de ofício qualificada não se deu apenas pela ausência de comprovação de manter os livros e documentos obrigatórios, mas pela existência de um comportamento consciente e reiterado de se identificar perante a administração tributária como entidade beneficente imune/isenta nos moldes da legislação, inobstante saber que não preenchia os requisitos legais para deixar de recolher as contribuições previdenciárias patronais.

O relato fiscal detalha que o órgão fazendário intimou a entidade, através de correspondência, recebida em 26/09/2012, para comprovar o cumprimento dos requisitos legais para gozo de imunidade/isenção das contribuições previdenciárias patronais ou proceder à regularização das suas obrigações tributárias com os benefícios da espontaneidade, antes do início de procedimento de fiscalização (fls. 331/332 e 364/365). Não houve resposta à intimação, nem optou pela autorregularização.

A comunicação escrita do extravio de documentos, declarada como ocorrido no ano de 2010, foi providenciada pela pessoa jurídica cerca de seis meses após o recebimento do termo de início do procedimento fiscal, publicada na edição do jornal do dia 01/09/2014.

Contudo, a interessada não juntou aos autos do processo administrativo uma só evidência material que ateste o dia do sinistro, assim como as circunstâncias que se deu a perda integral da documentação, tão somente existe declaração unilateral, que, como sabido, não prova o fato em si.

Outrossim, a fiscalizada não buscou mostrar qualquer iniciativa concreta para providenciar a recomposição da escrituração contábil, ou explicar a impossibilidade de fazê-lo, apesar de possuir arquivos digitais com receitas e despesas.

É plausível, com base nas provas dos autos, que o extravio de livros e documentos, caso tenha acontecido, não corresponda a extensão material aventada pela recorrente, levando a crer que a entidade praticou atos a fim de se esquivar da apresentação dos documentos para a autoridade tributária, conduzindo à percepção que as alegações ofertadas não refletem a realidade dos fatos efetivamente ocorridos.

Ao mesmo tempo, carece de lógica a defesa de direito adquirido com fundamento em legislação pretérita à Constituição da República de 1988, porquanto a entidade beneficente pressupõe, em seus fundamentos, a desnecessidade de controle e fiscalização do Poder Público, além da dispensabilidade de manter escrituração contábil e documentos comprobatórios do cumprimento dos requisitos legais para gozo da imunidade/isenção.

As contribuições previdenciárias patronais não foram declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), informando o código FPAS 639, relativo à entidade beneficente de assistência social no gozo de imunidade/isenção das contribuições previdenciárias.

A partir da avaliação dos fatos em conjunto, ao seu tempo e modo, identifica-se a conduta da recorrente de tentar impedir ou retardar o conhecimento da administração tributária em relação à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim como das condições pessoais do contribuinte, sob a aparência de entidade beneficente em gozo de imunidade/isenção.

O comportamento renovado da recorrente se amolda à figura da sonegação fiscal, definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Tal como ressaltou a decisão recorrida, não é crível que a entidade agiu de forma involuntária, ou apenas incorreu em erro em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa a fim de sonegação fiscal (fls. 597/598).

Diante desse cenário, cabe manter a qualificadora da multa.

Nada obstante, é dever do ofício o órgão julgador limitar o seu percentual ao patamar de 100%, em razão da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, nos termos do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 106, II, “c”, do CTN).

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário tão somente para limitar o percentual de multa de ofício qualificada a 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess