



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721061/2015-27
ACÓRDÃO	2004-000.266 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO DE ENSINO DOM BOSCO - SAO PAULO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PESSOA JURÍDICA QUE INVOCA A QUALIFICAÇÃO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE ESPECIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL CONDICIONADA AO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE CERTIFICAÇÃO – CEBAS. REQUISITO CONSTANTE DO ART. 29, CAPUT, DA LEI Nº 12.101 VIGENTE NA ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA DA BENESSE IMUNITÓRIA.

A imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, das contribuições para a Seguridade Social prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal alcança exclusivamente a entidade beneficente de assistência social que tenha atendido, cumulativamente, todas as exigências normativas, em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social – CEBAS.

Ausente a certificação, por regra, é impossível a fruição do benefício fiscal, sendo incorreto o autoenquadramento efetuado em FPAS 639 de entidade imune. Intelecção da ADI 4480, além dos precedentes das ADIs convertidas em ADPFs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como do RE-RG 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral do STF).

Para ter direito à imunidade das contribuições sociais previdenciárias ou a isenção das contribuições de Terceiros, a entidade deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação. Somente fazem jus ao benefício, na vigência da Lei nº 12.101, as entidades beneficentes de assistência social certificadas que cumpriam cumulativamente os requisitos do art. 29, exceto inciso VI, da Lei nº 12.101/2009. Um dos requisitos é o porte da certificação presente no caput do art. 29.

BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS DE VERBAS INDENIZATÓRIAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. FATOS GERADORES EXTRAÍDOS DAS GFIPs DECLARADAS E CONFESSADAS PELO SUJEITO PASSIVO. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FATOS PELO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO MANTIDA.

No âmbito do processo administrativo tributário, as alegações genéricas não assumem relevância, cabendo ao contribuinte o ônus da impugnação específica dos fatos ou da base de cálculo em relação aos quais haja contrariedade. Bases de cálculo extraídas das GFIPs são válidas e regulares a partir de informações prestadas pelo próprio sujeito passivo.

A GFIP é instrumento com viés declaratório e confessório e suas informações, em caso de alegado erro pelo sujeito passivo, precisam ser devidamente comprovados com especificação e detalhamento para consideração no entendimento decisório.

MULTA DE OFÍCIO DE 75% DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de ofício de 75% decorrente do lançamento de ofício lavrado quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

A Súmula CARF nº 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo alegações de confisco, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 348/383), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 314/325), consubstanciada no Acórdão nº 12-85.369 - 13ª Turma da DRJ/RJO, de 14/02/2017, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LEI 12.101/2009. REQUISITOS EXIGIDOS POR LEI. CUMPRIMENTO.

O direito à isenção das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal está condicionado ao cumprimento cumulativo dos 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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IRRELEVÂNCIA. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FATOS.

No âmbito do processo administrativo tributário, as alegações genéricas não assumem relevância, cabendo ao contribuinte o ônus da impugnação específica dos fatos em relação aos quais haja contrariedade.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

É vedado ao órgão julgador administrativo exercer o controle da constitucionalidade das leis ou negar vigência a atos infralegais por ofensa à lei.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao patrono da impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 71/74) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 22/10/2015 (e-fls. 53, 62, 70), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de Autos de Infração lançados pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no qual são exigidas as seguintes contribuições:

- AI nº 51.082.328-9, no valor de R\$ 586.945,61, relativo à contribuição da empresa sobre a folha de salários dos segurados empregados e contribuintes individuais. Em relação aos segurados empregados tem-se ainda a exigência do SAT; e

- AI nº 51.082.329-7, no valor de R\$ 120.057,04, relativo à contribuição destinada a Outras Entidades e Fundos (Terceiros – FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE) em relação aos segurados empregados.

Todos os valores acima foram consolidados em 19/10/2015.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 71/74, a Autuada se autoenquadrava no código FPAS 639, declarando-o em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP em todo o período objeto de fiscalização. Ocorre que, na análise da documentação e da contabilidade da interessada, foi identificado que ela não possuía certificação exigida pela Lei 12.101/2009, o que configurou o descumprimento dos requisitos necessários para fruição do benefício fiscal.

A interessada justificou a sua declaração em GFIP como entidade imune em razão de suposto preenchimento dos requisitos expostos no artigo 146 da Constituição Federal, não tendo, entretanto, apresentado quaisquer documentos comprobatórios acerca do fato alegado de ser entidade imune.

Com base nos fatos, a Autoridade Fiscal concluiu que a Autuada não possui o direito de gozar de imunidade de contribuições previdenciárias e de isenção de

contribuições para Terceiros no período em epígrafe (01 a 13/2012), tendo sido, portanto, realizado o lançamento para apuração do crédito devido, com base no artigo 229, §1º, incisos II e V, da IN RFB 971/2009.

Identificou-se que, com base na atividade econômica que desenvolve, o enquadramento da empresa deve ser feito no código CNAE 9499-5-00 – Atividades associativas não especificadas anteriormente, FPAS 574, tendo sido promovido pela auditoria fiscal o enquadramento no citado código.

Esclarece ainda a Autoridade Fiscal que a base de cálculo dos lançamentos foi apurada a partir dos valores declarados pela Autuada em GFIP.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais por ter o contribuinte incorrido, em tese, Crime contra a Ordem Tributária, previsto o artigo 1º da Lei 8.137/90.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 81/115 – Debcad 51.082.328-9 – Principal; e-fls. 186/220 – Debcad 51.082.329-7 – Terceiros), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

Notificada pessoalmente dos lançamentos em 22/10/2015, a Autuada apresentou impugnação total em 17/11/2015 (fls. 81/113 e 186/220), assinadas pelos seus patronos, com documentação relativa à representação acostada às fls. 117/120. Os argumentos expostos estão a seguir sintetizados:

Narra os fatos que fundamentam os Autos de Infração e traz informações acerca da natureza da empresa, onde afirma ser entidade educacional sem fins lucrativos. Por esse motivo, tem direito a imunidade a impostos nos termos do artigo 150, VI da CF/88.

No mérito, afirma que embora o lançamento tenha sido fundamento na ausência de certificação nos moldes da Lei 12.101/2009, a Autoridade Tributária não examinou se a Impugnante cumpre os requisitos estabelecidos no artigo 14 do CTN para fazer jus à imunidade, já que o caso em tela se refere a imunidade constitucionalmente assegurada, e não a isenção.

Alega que a Lei 12.101/2009 é lei ordinária, e, como tal, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e não de imunidade, tal como previsto nos artigos 150, VI e 195, § 7º da Constituição Federal. Acrescenta que o uso da expressão “isentas” no citado §7º tal não corresponde à realidade jurídica, pois imunidade é desoneração prevista constitucionalmente, e cita a doutrina que afirma que o legislador ordinário não pode obstar a imunidade.

Assevera que os fundamentos utilizados pela Fiscalização para promover a exigência fiscal não se sustentam em face da legislação pátria, da jurisprudência

dos Tribunais Superiores e do próprio CARF. Afirma que o artigo 195 da Constituição Federal deu às instituições de assistência social tratamento tributário privilegiado, e que os requisitos a serem cumpridos por estas encontram-se previstos no CTN, em seu artigo 14. Acosta doutrina e jurisprudência, e afirma que cumpriu todos os requisitos previstos na lei, afirmando dever ser cancelado o Auto de Infração.

Prossegue afirmando que, caso ultrapassada a questão da imunidade, o Auto ainda assim é nulo, pois foram considerados todos os pagamentos feitos a segurados empregados e contribuintes individuais, sem excluir da base de cálculo pagamentos de verba de caráter indenizatório e abonos eventuais, devidos por força de previsão legal ou convenção coletiva de trabalho.

Assevera que, no caso em tela, os empregados têm direito a verbas sobre as quais não incide contribuição previdenciária, a saber: participação nos lucros ou resultados ou abono especial, no percentual de 24% do seu salário mensal bruto, bem como “*garantia semestral de salários*”, ao professor demitido sem justa causa e indenização adicional para professores com mais de 50 anos de idade.

Alega, ainda, que além dessas verbas há outras verbas, tais como, terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e quinze primeiros dias do auxílio-doença que também não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, tal como decidido pelo STJ, em sede de Recurso Repetitivo.

Conclui que o Auto de Infração carece de liquidez e certeza, já que não foram descontados dos empregados os valores pagos que se enquadram nas hipóteses acima, sendo, por esse motivo, nulo.

Questiona a inconstitucionalidade da aplicação da multa de 75%, visto que não está evidenciado intuito de fraude por parte da Impugnante que justifique o agravamento da multa.

Argui o caráter confiscatório da multa, que colidiria com a limitação contida no artigo 150, IV da Carta Magna (princípio do não-confisco). Acosta trechos da doutrina e excertos jurisprudenciais em amparo à sua tese.

Reitera que a aplicação da multa qualificada (150%) contraria preceitos constitucionais e legais. Requer a improcedência do Auto de Infração, no que tange à cominação da multa.

Requeru a juntada de documentos que foram anexados, que afirma demonstrar os fatos alegados, bem como requereu fosse efetuada diligência nas folhas de pagamento da impugnante, a fim de verificar o valor exato da contribuição previdenciária devida, caso não se entenda que é o caso de nulidade total dos autos de infração.

Finalmente, requereu a decretação da nulidade do lançamento em razão da imunidade da Defendente, alternativamente seja declarada a nulidade do Auto de Infração em razão do erro na base de cálculo. Pediu que todas as intimações fossem dirigidas ao patrono.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Em apertada síntese, a DRJ conclui que a autuada não possuía certificação não atendendo todos os requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, os quais vão refletir, inclusive, requisitos materiais do art. 14 do CTN.

Em relação aos questionamentos quanto a liquidez do lançamento, a partir de rubricas que seriam de sua composição, a decisão pondera que são: *“argumentações teóricas e genéricas acerca da validade do lançamento, questionando a legalidade de diversas rubricas que estariam incluídas nas bases de cálculo das contribuições laçadas. Entretanto, embora tenha tecido diversas considerações acerca da indevida inclusão de verbas como: participação nos lucros, garantia semestral de salários, abono, terço de férias, aviso prévio indenizado e quinze primeiros dias do auxílio-doença, a Impugnante não logrou apontar os valores pagos a título de nenhuma destas rubricas, nem em benefício de quais segurados teriam sido pagas. Constata-se que não tendo sido demonstrados de forma específica e concreta quais os valores que teriam sido lançados erroneamente, e nem mesmo tendo havido qualquer insurgência quanto aos valores levantados que se encontram especificados nos Discriminativos de Débito, integrantes dos Autos de Infração, a Defendente não logrou apontar especificamente sequer um eventual erro no lançamento. É de se ressaltar que os valores das bases de cálculo foram apurados a partir das informações prestadas pela Defendente em GFIP, a qual, nos termos da legislação, possui caráter declaratório (...). (...). Assim, e de acordo com o próprio caráter declaratório do documento de onde foram extraídos, os valores lançados revelam a natureza remuneratória própria da compleição do fato gerador que faz incidir a contribuição do art. 22, I e II da Lei 8.212/91, tornando a empresa responsável pelo recolhimento omitido”*.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

Por ocasião da sessão de julgamento, apresentou o recorrente memoriais reiterativos, embora aduzindo que o Tema 32 é superveniente ao lançamento e que faz jus a

imunidade. Explica que não teria o CEBAS em razão de requisitos inconstitucionais da lei ordinária, que previu uma série de requisitos excessivos para obtenção da certificação. Sustenta que apenas com a Lei Complementar nº 187 houve requisitos legítimos para obtenção do CEBAS. Pondera que *“até dezembro de 2021, a falta do CEBAS não pode impedir Recorrente de obter a imunidade tributária, se comprovados os requisitos do artigo 14, do Código Tributário Nacional”*. Requereu o provimento para aplicar o Tema 32 (ADI 4.480) ou baixar os autos em diligência para analisar o cumprimento do art. 14 do CTN, confirmando a imunidade tributária da recorrente.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 09/05/2017, e-fl. 345, protocolo recursal em 09/05/2017, e-fl. 347, e despacho de encaminhamento, e-fl. 425), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidade por alegado efeito confiscatório na multa de ofício de 75% aplicada pelo lançamento de ofício lavrado.

Ocorre que, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada a competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. Não há situação excepcional nestes autos.

Ora, o assunto já resta sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF nº 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, 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.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Por tais razões, reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre inconstitucionalidade, pontuo que os efeitos desta declaração se estendem sobre a discussão envolvendo todo o rol a seguir: **(i)** Alegados efeitos confiscatórios com pleito de aplicação de proporcionalidade e razoabilidade na multa de ofício aplicada.

Por conseguinte, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de apreciar alegações de confisco.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa (patronal), e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), e as destinadas a Terceiros. Todas as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados, abrangendo o período de 01/2012 a 12/2012. A contribuição patronal também se deu sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais.

As contribuições lançadas não foram informadas como devidas em GFIP, considerando o autoenquadramento no FPAS 639 (entidades isentas).

O lançamento sustenta inexistência de CEBAS e violação de incisos do art. 29 da Lei nº 12.101, de modo a não fazer jus ao FPAS 639 e ser devidas as contribuições.

Os fatos geradores foram verbas declaradas pelo próprio sujeito passivo como remuneratórias em GFIP. A fiscalização apenas apropriou as GFIPs para encontrar a base de cálculo.

O contribuinte alega ser entidade beneficente de assistência social e que faz jus a imunidade. Entende que a fiscalização não apontou descumprimento do art. 14 do CTN, pelo que o lançamento é nulo, pois teria se limitado a falar do CEBAS não apresentado, mas isso não sustentaria o lançamento por si só. Subsidiariamente, sustenta que a base de cálculo conteria verbas indenizatórias (*relaciona diversas delas, como consta no relatório deste voto informado*) ou aduz que não são tributáveis e, ainda, alega ser inadvertida a multa de ofício de 75%.

- Questão da imunidade: ausência do CEBAS e art. 14 do CTN

Como registrado, o sujeito passivo alega ser entidade beneficente de assistência social e que faz jus a imunidade das contribuições previdenciárias e a isenção das contribuições para Terceiros. Entende que a fiscalização não apontou descumprimento do art. 14 do CTN, pelo que o lançamento é nulo ou deve ser cancelado, pois teria se limitado a falar do CEBAS não apresentado, mas isso não sustentaria o lançamento por si só.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

Conforme se verifica na própria lógica do recorrente, o sujeito passivo não possuía a certificação de entidade beneficente de assistência social – o chamado CEBAS –, logo não poderia se qualificar como tal.

Sobremais, na ADI 4480 o art. 29 da Lei nº 12.101 (quase totalidade dos incisos e *caput*), exceto inciso VI, foi declarado constitucional, constando no *caput* da norma a exigência de CEBAS para usufruir da imunidade das contribuições previdenciárias (Constituição Federal, art. 195, §7º) e da isenção da contribuição de Terceiros (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º, § 3º).

Então, o lançamento que foca na inexistência de CEBAS previsto no *caput* do art. 29 da Lei nº 12.101 é coerente e válido.

Demais disto, em resposta aos memoriais, a despeito das alegações de que atendia aos requisitos do ser beneficente, não há comprovação nos autos com elementos contábeis apropriados a demonstrar gratuidades e os próprios requisitos do art. 14 do CTN ou do art. 29, exceto inciso VI, da Lei nº 12.101, que, na forma da ADI 4480, representa a inteligência do próprio art. 14 do CTN. Ademais, não cabe realizar diligência quando compete a parte produzir provas.

Se houve o lançamento pela inexistência de CEBAS caberia ao recorrente tentar produzir alguma prova da sua alegada condição de ser beneficente.

A fiscalização fez sua parte ao constatar inexistir o CEBAS e o art. 29, exceto inciso VI, não foi declarado inconstitucional.

Observo nos autos que o recorrente se limitou a juntar estatuto social, que, por si só, não atesta o ser beneficente, podendo, por hipótese, atestar o direcionamento para alguma prestação de serviço relevante na área social. Não há registros e fatos contábeis trazidos aos autos para comprovar o ser beneficente e os requisitos próprios dos incisos do art. 29, exceto inciso VI, da Lei nº 12.101, o que seria dispensado na apresentação do CEBAS.

Deveras, demonstrativos contábeis, demonstrativos de resultados, de mutações patrimoniais, notas explicativas às demonstrações econômico-financeiras/contábeis nada consta nos autos.

De qualquer sorte, considerando os termos da ADI 4480, além dos precedentes das ADIs convertidas em ADPFs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como o RE-RG 566.622 (Tema 32 da Repercussão Geral do STF), **a ausência do CEBAS é suficiente ao lançamento**. Essa é aplicação que vem prevalecendo no Poder Judiciário e em contencioso administrativo fiscal.

A ADI 4480, em decisão primeira, apresenta a seguinte esclarecedora passagem:

Quanto ao art. 29 e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

“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, 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 n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida”.

Transcrevo novamente o art. 14 e incisos do Código Tributário Nacional:

“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 nº 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”.

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“*não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“*manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.

A mesma conclusão não pode ser dada ao inciso VI do art. 29 supratranscrito, uma vez que estabelece prazo de obrigação acessória tributária, em discordância com o disposto no CTN. Deveria, portanto, estar previsto em lei complementar, conforme já decidido por esta Suprema Corte. Confira-se:

(...) (RE 556.664 – RS, minha relatoria, Plenário, DJe 14.11.2008)

Por sua vez, o art. 30 da Lei 12.101/2009 é uma consequência lógica do sistema, no sentido de que o reconhecimento da entidade como beneficente é um ato individual, não se estendendo a outra pessoa com personalidade jurídica

diferente, ainda que relacionada. Nesse sentido, não vislumbro nenhuma inconstitucionalidade.

(...)

No que diz respeito às entidades beneficentes da assistência social, nas palavras de Paulo de Barros, *“a regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais”*. CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 192.

(...)

Cumprir registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do caput 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”.

(...)

Os dois embargos de declaração que foram aviados na ADI 4480 não modificaram as conclusões da passagem acima transcrita. O precedente resta transitado em julgado.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da base de cálculo do lançamento

O recorrente se insurge contra o lançamento, uma vez mantido a afastamento da condição imune, uma vez que a base de cálculo conteria verbas indenizatórias (*relaciona diversas delas, como consta no relatório deste voto informado*) ou aduz que não são tributáveis.

Muito bem. Não lhe assiste razão.

A alegação é genérica e não há qualquer especificação direta com apontamento para peças específicas do lançamento, a fim de demonstrar *in concreto* a suposta exigência sobre alegadas verbas indenizatórias ou não tributáveis. Aliás, em realidade, vê-se que as bases de cálculos foram extraídas das verbas declaradas como remuneratórias pelo próprio sujeito passivo em GFIP. A fiscalização exclusivamente afastou o FPAS 639 que fazia não incidir as contribuições. No mais, foi utilizada a GFIP declarada pelo próprio contribuinte. O sujeito passivo não se insurge contra isso. Genericamente alega que há verbas indenizatórias e de não incidência na base de cálculo, mas sem as apontar nas peças do lançamento.

Vale dizer, em relação aos questionamentos quanto a liquidez do lançamento, a partir de rubricas que seriam de sua composição, a decisão da DRJ é correta quando pondera que são argumentações teóricas e genéricas questionando a legalidade de diversas rubricas que estariam incluídas nas bases de cálculo das contribuições laçadas, entretanto ***não aponta os valores pagos a tais títulos a partir das GFIPs, nem em benefício de quais segurados teriam sido pagas.***

Constata-se que não tendo sido demonstrados de forma específica e concreta quais os valores que teriam sido lançados erroneamente, e nem mesmo tendo havido qualquer insurgência quanto aos valores levantados que se encontram especificados nos Discriminativos de Débito, integrantes dos Autos de Infração, não logra êxito em apontar especificamente sequer um eventual erro no lançamento.

Repita-se que os valores das bases de cálculo foram apurados a partir das informações prestadas em GFIP, a qual, nos termos da legislação, possui caráter declaratório e confessório. Além do mais, há o ônus da impugnação específica pelo contribuinte. Observe-se, inclusive, que a sendo a GFIP instrumento com viés declaratório e confessório, deduz-se que suas informações, em caso de alegado erro pelo sujeito passivo, precisam ser devidamente comprovados com especificação e detalhamento para consideração no entendimento decisório. É necessário o cotejo, a articulação e a indicação específica para o enfrentamento concreto e particularizado.

Assim, e de acordo com o próprio caráter declaratório do documento de onde foram extraídos, os valores lançados revelam a natureza remuneratória própria da compleição do fato gerador que faz incidir a contribuição do art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212, além das contribuições de Terceiros, sendo o sujeito passivo responsável pelo recolhimento não realizado.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da multa de ofício de 75%

O recorrente se insurge contra a multa de ofício de 75% aplicada a partir da constituição do crédito tributário pelo *lançamento de ofício*.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

Isto porque, na forma do art. 136 do CTN, sem ressalvas para o caso concreto, “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Adicionalmente, a ***multa do lançamento de ofício*** aplicada é baseada na legislação tributária (e não na legislação de defesa do consumidor, a qual, inclusive, só vai tratar de multa de mora), devendo o agente da administração tributária se pautar pela legalidade, devendo aplicar a lei de seu ofício.

Demais disto, apenas para argumentar, a multa do caso concreto é **multa do lançamento de ofício**, e não multa de mora, tendo sido aplicada como sanção punitiva e não apenas pela mora.

Observe-se, aliás, que no caso dos autos não há correção monetária, mas apenas juros SELIC e multa do lançamento de ofício. De acordo com o art. 37 da Lei nº 8.212, constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas naquela Lei, e não declaradas na forma do art. 32, a administração tributária tem o poder-dever de lavrar o auto de infração ou a notificação de lançamento, conforme o caso, configurando o lançamento de ofício.

Por sua vez, no lançamento de ofício é dever aplicar a multa de ofício na forma da legislação de regência, qual seja, no percentual de 75% na forma prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, acrescentado pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430.

De mais a mais, os juros incidentes sobre a obrigação principal possuem respaldo no art. 35 da Lei nº 8.212, na redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430. Logo, estando de acordo com a legislação que rege a matéria, não há alterações a fazer no que pertine à multa de ofício e aos juros moratórios aplicados.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo alegações de confisco; e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo alegações de confisco; e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros