



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721163/2014-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-002.960 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASSOCIAÇÃO EDUCATIVA CAMPOS SALLES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

ISENÇÃO/IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A falta do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social implica o não atendimento aos requisitos e condições legais para usufruir da isenção/imunidade da contribuição previdenciária.

MULTA QUALIFICADA. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. NÃO COMPROVAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964. Quando não restar efetivamente comprovada a atitude dolosa em praticar a conduta, deve-se afastar tal qualificadora. No caso concreto, afastada a incidência da multa qualificada e aplicada a multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações pertinentes ao caráter confiscatório da multa aplicada e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Antonio Sávio Nastureles - Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa e Mário Hermes Soares Campos.

## RELATÓRIO

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls. 1056/1071) interposto em face do acórdão nº 06-053.510 (e-fls. 1017/1027), exarado em 29/10/2015, ao julgar improcedente as impugnações apresentadas (e-fls. 816/853 e e-fls. 902/939)<sup>1</sup> e manter a exigência fiscal formalizada nos autos-de-infração (e-fls 42/58 e e-fls. 59/69) relativos às contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991.
2. A decisão de piso relatou a autuação e os argumentos formulados ao tempo da impugnação. Faz-se a transcrição do relatório.

*Início da transcrição do Relatório inserto no Acórdão nº 06-053.510*

### DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração, cadastrado no COMPROT sob nº 19515.721163/2014-61, lavrado contra a ASSOCIAÇÃO EDUCATIVA CAMPOS SALLÉS, em 14/10/2014, composto pelos seguintes DEBCADs:

- **DEBCAD nº 51.026.302-0** – referente às contribuições da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), devidamente ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012 (inclusive 13º salário), no valor de R\$ 4.201.713,84 (fl.42);
- **DEBCAD nº 51.026.303-8** – referente às contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos, denominados Terceiros (FNDE – Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, no valor de R\$ 894.268,29 (fl. 59).

<sup>1</sup> Impugnações separadas: uma, anexada às e-fls. 816/853, relativa à exigência das contribuições patronais; outra, às e-fls. 902/ 939, relativa à exigência das contribuições destinadas a Terceiros. As duas impugnações deduzem idênticos argumentos.

2. Segundo consta do Relatório Fiscal (fls. 70 a 80), no período de 01/2011 a 12/2012, a Autuada informou em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) o código FPAS 639, o qual é utilizado pelas entidades benéficas de assistência social isentas das contribuições a cargo da empresa (parte patronal, inclusive SAT/RAT, e aquelas destinadas aos Terceiros).

2.1. A Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar, dentre outros documentos, o “Certificado ou Portaria de entidade benéfica de assistência social emitida pelo Ministério da Educação, nos termos da Lei nº 12.101/2009”, conforme se verifica pelo Termo de Intimação Fiscal nº 00715/03, de 06/08/2014 (fls. 10/11). Em resposta, informou não ser portadora do Certificado de Entidade Benéfica (fls. 81/82).

2.2. Em consulta ao site do Ministério da Educação não consta registro de protocolo de processo de requerimento de concessão/renovação do CEBAS – Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social na Área da Educação (relação das entidades que protocolaram processos de renovação ou concessão CEBAS no Ministério da Educação, fls. 83 a 115). Nada consta em consulta ao SICNAS – Sistema de Informações do Conselho Nacional de Assistência Social (fl. 116).

2.3. Ao utilizar o código FPAS 639, sistematicamente, a Contribuinte deixou de declarar em GFIP a contribuição patronal constante dos incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como de efetuar o recolhimento dessas contribuições, durante todo o período fiscalizado. Ao analisar os recolhimentos efetuados pela entidade, constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a autoridade fiscal verificou que esta somente efetuava o recolhimento das contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais declarados em GFIP (descontadas das respectivas remunerações), não se tratando, portanto, de mero erro de informação do código FPAS em GFIP, pois tal atitude demonstrou não possuir a Contribuinte intenção de efetuar o recolhimento da cota patronal devida.

2.4. Foram lançadas, portanto, as contribuições a cargo da empresa, previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212, de 1991, bem como aquela destinada aos Terceiros, com a aplicação de multa qualificada (150%), nos termos do inciso I do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

2.5. Do presente lançamento fiscal constam os seguintes levantamentos:

BC – "BASE DE CÁLCULO CONTR IND", que compreende os valores totais mensais pagos ou creditados aos segurados contribuintes individuais (base de cálculo), constantes das GFIPs;

BE – "BASE DE CÁLCULO EMPREGADO", que compreende os valores totais mensais pagos, devidos ou creditados aos segurados empregados (base de cálculo), constantes das GFIPs.

2.6. Os fatos relatados caracterizam, em tese, o crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no inciso III do art. 337-A do Código Penal, com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 2000, e ensejaram a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, protocolada sob o nº 19515.721164/2014-14, a ser encaminhada à autoridade competente para as devidas providências.

#### DA IMPUGNAÇÃO

3. Cientificada da autuação em 14/10/2014, na pessoa de seu procurador (fls. 42 e 59), a Contribuinte apresentou impugnações ao AI DEBCAD nº 51.026.302-0 (fls. 816 a 853) e ao AI DEBCAD nº 51.026.303-8 (fls. 902 a 939), em 13/11/2014, ambas com idênticos argumentos, como segue:

- a) a Entidade está excluída da obrigação principal “por ser imune do Tributo, nos termos do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, logo, também o está no tocante as obrigações acessórias”;
- b) “apesar de constar no dispositivo legal citado a palavra isenção, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já formou Jurisprudência salientando que este dispositivo consagra a Imunidade e não a Isenção”. De qualquer modo, entende estar incluída nas condições estabelecidas no art. 29 da Lei 12.101/2009 e no art. 14 do Código Tributário Nacional;
- c) o entendimento consagrado na doutrina e na jurisprudência é de que “o parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal dispõe sobre a imunidade das contribuições sociais, desde que atendidas às disposições legais (na forma da lei). A lei, em questão, obviamente, é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), única lei complementar recepcionada pela Constituição de 1988 e que, através de seu artigo 14, estabelece os pressupostos de enquadramento legal para o gozo da imunidade. Por tal motivo, entende que o Auto de Infração impugnado deve ser declarado insubsistente;
- d) a Fiscalização não questionou ou se insurgiu contra o enquadramento estatutário da Impugnante, “que desenvolve relevantes atividades assistenciais através da Educação, concedendo bolsa de estudos a carentes, na proporção e no modo exigido pela legislação ordinária”;
- e) a Entidade procedeu ao pedido de registro junto ao site do Ministério da Educação e Cultura, tendo solicitado o seu cadastro como entidade imune por preencher os requisitos exigidos pela Lei 12.101/2009, conforme documentos inclusos, muito embora o seu estatuto social e sua constituição jurídica lhe permita gozar dos benefícios da imunidade, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal;
- f) transcreve os artigos 6º, 203, 204 e 227, da Constituição Federal, para afirmar que “são de Assistência Social as Entidades que atendam os direitos sociais dos enumerados no art. 203, não cabendo, portanto, à Lei Ordinária ou Complementar fixar normas que contrariam estes dispositivos”. Destaca que o Supremo Tribunal Federal pacificou a matéria ao proferir decisão nos autos do MS

22.192-DF – DJ 19/12/96, entendendo que as pessoas jurídicas que exerçam atividades educacionais incluem-se no âmbito do art. 203 da Constituição Federal;

g) as entidades de Assistência Social só gozarão do benefício se forem benfeiteiros, devendo o rumo interpretativo do alcance do conceito percorrer o art. 110 do CTN. Cita Celso Ribeiro Bastos que, por sua vez, cita Ives Gandra Martins, reafirmando que atende a todas as exigências contidas no art. 29 da Lei 12.101/2009 e no art. 14 do CTN. Transcreve decisões judiciais que têm reconhecido que para a Entidade ser reconhecida como imune basta atender e observar os termos do art. 14 do CTN;

h) conclui sustentando que a impugnação deve ser provida, para reconhecer o seu direito à imunidade tributária sobre tributos lançados no auto de infração, uma vez que preenche os requisitos exigidos por lei. Também entende que o referido auto de infração não pode prevalecer, eis que, “além de se mostrar desprovido de amparo legal, tipifica-se como uma decisão judicial parcial, rompendo os mais comezinhos princípios da legalidade”, merecendo ser declarado insubsistente;

i) caso não se entenda se tratar de entidade isenta, devem ser excluídos os valores correspondentes à imposição de multa, pois o percentual de 150%, “além de possuir o caráter confiscatório, pune a Entidade, pelo fato da mesma valer-se do mesmo critério utilizado para prestar suas informações junto a Receita Federal, quando da apresentada da sua declaração de imposto de renda”, sendo que “em momento algum pretendeu a Impugnante valer-se de artifícios para ludibriar o fisco, omitindo a sua real condição”.

j) requer a Impugnante, ainda, que toda e qualquer intimação ou científicação de despachos e demais atos processuais sejam encaminhados e enviados diretamente aos advogados constituídos, inclusive para efeito de sustentação oral.

---

*Final da transcrição do Relatório inserto no Acórdão nº 06-053.510*

---

3. Ao julgar improcedente a impugnação apresentada e manter o crédito tributário exigido, o acórdão recorrido tem a ementa redigida como se segue.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CONTENCIOSO                    ADMINISTRATIVO.                    ILEGALIDADE                    E  
INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócuas e incabíveis qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

ISENÇÃO/IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A falta do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social implica o não atendimento aos requisitos e condições legais para usufruir da isenção/imunidade da contribuição previdenciária.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

É cabível a multa qualificada quando restar demonstrado a intenção de ocultar a real situação do sujeito passivo perante o Fisco, visando beneficiar-se com o recolhimento a menor dos tributos devidos.

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal refere-se a tributo e é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre constitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. PROVA DE RECEBIMENTO.

A intimação do contribuinte, segundo a legislação vigente, deve ser feita por via postal ou qualquer outra com prova de recebimento, e endereçada ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

4. Cientificado da decisão de primeira instância em 14/01/2016 (e-fls. 1054), e interposto o recurso voluntário (e-fls. 1056/1071), protocolado em 15/02/2016 (e-fls. 1055) , nas razões de recurso, após breve exposição dos fatos (e-fls. 1058/1060), passa a expor as razões para sustentar a reforma do julgado. Em breve síntese, a Recorrente se insurge contra a exigência do CEBAS (e-fls. 1062/1066) e contra a imposição da multa qualificada (e-fls. 1066/1068).

4.1. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls. 1069):

Diante do que foi exposto, a ora Recorrente requer seja conhecido e provido o presente recurso para, consequentemente, reformar a R.Decisão recorrida, que houve por julgar improcedente a impugnação ofertada, mantendo o Crédito Tributário, por ser medida de inteira JUSTIÇA!

5. É o relatório.

**VOTO**

**Conselheiro Antonio Sávio Nastureles, Relator**

6. O recurso é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade.
7. São dois questionamentos formulados no recurso voluntário: o primeiro, relacionado à exigência do CEBAS (e-fls. 1062/1066) e o segundo, pertinente à imposição da muta qualificada (e-fls. 1066/1068).

7.1. No que respeita à exigência do CEBAS, faz-se transcrição de parte da argumentação deduzida no recurso (e-fls. 1063):

Conforme se verifica nos autos, a grande controvérsia infraconstitucional se resume em saber se, nos termos preceituados pelo inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 só o registro perante o antigo CNAS (atual Ministério da Educação e Cultura) basta para os fins estabelecidos no "caput" ou é indispensável, também, o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos hoje denominado Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS.

O órgão julgador de primeiro grau, entende que a ausência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é o bastante para implicar no imediato cancelamento da isenção previdenciária pois, entende que o referido Certificado é documento indispensável a obtenção e manutenção do benefício, conforme preceituado pelo inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

A Recorrente, no entanto, entende e sustenta que o mesmo inciso, do mesmo artigo, da mesma Lei invocada é clara ao estabelecer forma alternativa quando traz em seu texto a expressão ou e não e.

Repita-se, essa é a real controvérsia estabelecida nos autos. Esse é o ponto que merece ser apreciado e decidido por quem de direito, este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

A Recorrente entende que em nenhum momento deixou de cumprir o que estabelece a legislação, haja vista possuir Registro junto ao CNAS, e agora perante o Ministério da Educação e CO-um. Afinal, assim dispõe o inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

7.2. Concernente à imposição de multa qualificada no patamar de 150%, faz menção ao caráter confiscatório da multa e acrescenta argumentação sobre o descabimento da qualificação. Convém transcrever parte da argumentação deduzida no recurso (e-fls. 1067/1068):

Com o devido respeito, como sumamente demonstrado, em momento algum a Entidade quis burlar o fisco, pelo contrário, sempre prestou as informações como julgava corretas, haja vista tratar-se de entidade IMUNE, nos termos da Constituição Federal e legislação infraconstitucional.

Vale ainda ressaltar, que a Entidade não se beneficiava do valor relativo as contribuições sociais previdenciárias, pois trata-se de uma Entidade Beneficente de Assistência Social, SEM FINS LUCRATIVOS, e que obtendo eventual superávit, aplica esse resultado nas suas finalidades, ou seja, assistência social aos necessitados.

Desta maneira, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), além de possuir o caráter confiscatório, pune a Entidade, pelo fato da mesma valer-se do mesmo critério utilizado para prestar suas informações junto a Receita Federal, quando da apresentação da sua declaração de imposto de renda.

Desta maneira, fica evidenciado que em momento algum pretendeu a Recorrente valer-se de artifícios para ludibriar o fisco, omitindo a sua real condição.

8. Como se pode divisar, evidenciada a relação de coincidência entre as alegações oferecidas na impugnação e aquelas deduzidas no recurso voluntário, e por entender que a decisão de primeira instância perfez análise correta na parte relativa à exigência do CEBAS, valho-me do preceito autorizativo do inciso I do § 12 do artigo 114 do RICARF<sup>2</sup>, e adoto como razões de decidir, os fundamentos da decisão de piso que se passa a transcrever.

---

*Início da transcrição do Voto inserto no Acórdão nº 06-053.510*

---

#### **Da alegação de ilegalidade e/ou constitucionalidade**

7. Ante a sustentada constitucionalidade da Lei nº 12.101, de 2009, há que esclarecer que a alegação de ilegalidade/inconstitucionalidade de dispositivos legais não pode ser oposta à autoridade julgadora administrativa, cuja competência cinge-se à análise do caso concreto em face da legislação vigente. A declaração de ilegalidade e/ou constitucionalidade de lei ou atos normativos federais é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

7.1. De fato, a jurisprudência administrativa é absolutamente pacificada quanto à incompetência da autoridade administrativa para afastar a aplicação de norma vigente a pretexto de vícios de ilegalidade ou inconstitucionalidades. Tanto é que o Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF já editou a Súmula nº 2, nos seguintes termos:

#### **Súmula CARF nº 2**

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

[...]

7.3. Desse modo, a lei cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeitos enquanto vigente e será obrigatoriamente observada pela autoridade administrativa, sendo inadmissível a apreciação, no contencioso

---

<sup>2</sup> A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida (inciso I do § 12 do artigo 114 do RICARF).

administrativo, de alegações de constitucionalidade de leis, cuja competência é exclusiva do Poder Judiciário.

#### **Do lançamento**

8. Em sua defesa, a Impugnante sustenta que o auto de infração não pode prevalecer, pois “além de se mostrar desprovido de amparo legal, tipifica-se como uma decisão parcial, rompendo os mais comezinhos princípios da legalidade”.

8.1. Uma mera leitura dos autos evidencia que o presente AI encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante os artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212, de 1991, e os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007, que dispõem sobre a competência/dever de fiscalizar, não cabendo qualquer discricionariedade à autoridade administrativa.

8.2. No caso presente, a Auditora-Fiscal cumpriu estritamente as disposições legais vigentes, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o agente fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento que é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN).

#### **Da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias**

9. A maior parte da doutrina e da jurisprudência inclina-se no sentido de considerar uma atecnia denominar de isenção o instituto previsto no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição Federal. Por essa proteção ter sido concedida pelo constituinte, consistiria em verdadeira imunidade.

9.1. Tal benefício – isenção ou imunidade – que aqui será tratado indistintamente, tem, pois, assento constitucional, sendo que as condições ou requisitos legais para que uma entidade possa usufruí-lo estão postas nas leis vigentes, de acordo com o período, a saber: no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na Medida Provisória nº 446, de 2008 e na Lei nº 12.101, de 29/11/2009, além das respectivas normas infralegais.

9.2. As alegações da Impugnante são no sentido de que se trata de Entidade imune, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, razão pela qual está afastada da obrigação tributária. Segundo seu entendimento, o mandamento constitucional (que versa sobre imunidade e não isenção) remete à lei complementar que, obviamente, é a Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), em cujo art. 14, estão previstos os requisitos exigidos para o gozo do benefício. Dessa forma, a regulamentação da matéria não poderia se dar por norma infraconstitucional, como é o caso da Lei nº 12.101, de 2009, invocada no relatório fiscal.

9.3. A Impugnante afirma ainda que, além de preencher os requisitos contidos no art. 14 do CTN, também atende às exigências da Lei nº 12.101, de 2009 (art. 29).

9.4. Pois bem, à luz da legislação vigente, que necessariamente vincula a administração tributária, esse não é o entendimento adequado. Para as contribuições previdenciárias, a norma constitucional de imunidade determinou que a lei – ordinária – estabelecesse condições para seu gozo, não exigindo lei complementar, dada a especificidade do comando constitucional para as entidades benéficas de assistência social:

Art. 195. (...)

(...)

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

9.5. Desse modo, o estabelecimento dos pressupostos para tal imunidade – e assim já foi reconhecido pelo próprio STF<sup>3</sup> – dá-se por meio de lei ordinária. Donde se conclui que não procede a alegação da Impugnante no sentido de que o art. 14 do CTN regularia a imunidade da quota patronal ora sob exame.

9.6. Com efeito, de acordo com o período de apuração, como já mencionado, deve-se buscar tais requisitos ou pressupostos legais no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na MP nº 446, de 07/11/2008 e na Lei nº 12.101, de 27/11/2009, segundo a cronologia de suas respectivas vigências.

9.7. O crédito tributário exigido no presente Auto de Infração refere-se ao período de 01/2011 a 12/2012, sob a vigência, portanto, da Lei nº 12.101, de 2009.

9.8. A Lei nº 12.101, de 2009, determina, em seu art. 1º, que a isenção/imunidade deve ser concedida a pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades benéficas de assistência social com a finalidade de prestação de serviços de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei. O art. 29, por sua vez, determina os requisitos a serem cumpridos, e o art. 31 é expresso ao delimitar, como termo inicial do exercício do direito à isenção, a data da publicação da concessão da certificação da Entidade (concedida na forma do Capítulo II):

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. (Grifos nossos)

9.9. Quanto à **certificação**, é fato – conforme informado pela própria Impugnante – que a **Entidade não é portadora do Certificado de Entidade Beneficente** (fls. 81/82).

<sup>3</sup> O Supremo Tribunal Federal (STF) ao decidir liminarmente a ADIN 2028-5, determinou a suspensão da eficácia do artigo 1º da Lei n.º 9.732/98, na parte em que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei n.º 8212/91, permanecendo, assim, a redação antiga deste dispositivo, que já fixava requisitos legais para “isenção” de contribuições para entidades benéficas de assistência social (ADIN 2028-5/DF, referendada em 11.11.99 pelo Pleno, DJ 16.6.2000).

9.10. Também a autoridade fiscal informa em seu relatório que, em consulta ao site do Ministério da Educação não consta registro de protocolo de processo de requerimento de concessão/renovação do CEBAS – Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área da Educação, bem como nada consta em consulta ao SICNAS – Sistema de Informações do Conselho Nacional de Assistência Social. Anexa às fls. 83 a 115 relação das entidades que protocolaram processos de renovação ou concessão CEBAS no Ministério da Educação e, à fl. 116, consulta efetuada ao SICNAS.

9.11. Em sua defesa, a Impugnante afirma que procedeu ao pedido de registro junto ao site do ministério da Educação e Cultura, tendo solicitado o seu cadastro como entidade imune “por preencher os requisitos exigidos pela Lei 12.101/2009, conforme demonstram os documentos inclusos” (os referidos documentos não foram carreados aos autos).

9.12. Sendo a certificação pressuposto para o gozo da isenção, é evidente que o fato de a entidade não possuir o certificado de entidade beneficiante de assistência social a impede de ser beneficiária da isenção durante o período de vigência da Lei nº 12.101, de 2009. Por tais razões, a entidade autuada não fazia jus à isenção das contribuições patronais ao longo do período fiscalizado.

9.13. Uma vez demonstrado que a entidade autuada não fazia jus à isenção das contribuições patronais no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, resta clara a prática da infração que motivou a lavratura do presente Auto de Infração, uma vez que a entidade utilizou o código FPAS nº 639, indevidamente, e, consequentemente, deixou de declarar as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

---

*Final da transcrição do Voto inserto no Acórdão nº 06-053.510*

---

#### DO QUESTIONAMENTO SOBRE A IMPOSIÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

9. No lançamento da multa de ofício qualificada, deve a Fiscalização demonstrar a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964. Ou seja, não basta que haja a imputação genérica de sonegação ou fraude, é preciso que exista a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Esse entendimento foi positivado no §1º-C do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação atribuída pela Lei nº 14.689/2023. Confira-se:

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

9.1. Do exame dos fundamentos dispostos no item “**11 - DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS**” (e-fls. 75/76) do Relatório Fiscal, constata-se que o motivo determinante para a qualificação da multa exaure-se nos fatos de o contribuinte ter deixado de declarar a

contribuição patronal e a contribuição destinada a Terceiros em GFIP, aliado à circunstância de terem sido identificados recolhimentos somente da parte dos segurados empregados e contribuintes individuais ao longo do período de apuração.

9.2. Faz-se a transcrição do trecho (e-fls. 75) disposto no relatório fiscal:

11.1. Ao utilizar o código FPAS 639 na GFIP o contribuinte teve a intenção de iludir a autoridade fazendária com a conduta sistemática durante o período fiscalizado, uma vez que o sistema gerador da GFIP, deixa de calcular a cota patronal de contribuição previdenciária constante dos incisos 1, 11 e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, e as destinadas a outras Entidades e Fundos (Terceiros).

11.2. Tal conduta dolosa é facilmente constatada, quando da análise dos recolhimentos das contribuições previdenciárias, obtida em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil. Analisando as competências em que havia recolhimento no período fiscalizado, verifica-se que a Associação Educativa Campos Salles somente efetuava o recolhimento da contribuição previdenciária a cargo dos segurados empregados e contribuintes individuais declarados em GFIP, e descontados de suas remunerações. Dessa forma, conclui-se que, não se trata de erro de informação do código FPAS em GFIP nos anos de 2011 e 2012, pois a Associação Educativa Campos Salles demonstrou não possuir nenhuma intenção no recolhimento da cota patronal. No ANEXO VII está acostada cópia da tela de consulta dos recolhimentos efetuados em GPS pela Associação Educativa Campos Salles.

11.3. Assim, a Associação Educativa Campos Salles deixou de declarar em GFIP a contribuição patronal constante dos incisos I, II e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, bem como a efetuar o recolhimento dessas contribuições. Os fatos ora relatados caracterizam, "EM TESE", o crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no inciso III do art. 337-A do Código Penal, com a redação dada pela Lei nº 9.983/2000, a seguir transcrito, razão pela qual será emitida Representação Fiscal para Fins Penais, em relatório a parte, a ser encaminhada à autoridade competente para as providências cabíveis

9.3. No item “**12 - DAS MULTAS**” (e-fls. 76/77), verifica-se no subitem 12.1 mera informação de que a conduta do sujeito passivo se caracterizaria como crime de sonegação fiscal, acompanhada da transcrição de dispositivos legais: inteiro teor do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação vigente ao tempo da autuação, e do artigo 71 da Lei nº 4502/1964.

10. A leitura do trecho transcrito no subitem 9.2 supra corrobora a constatação exposta no subitem 9.1, concernente à motivação para imposição da multa qualificada (deixar de declarar contribuição em GFIP e recolher somente a parte dos segurados). O trecho disposto no item “**12 - DAS MULTAS**” (e-fls. 76/77) do Relatório Fiscal nada acrescenta sobre a individualização da conduta do agente. Considero, pois, que a acusação fiscal não se desincumbiu do ônus de demonstrar, com precisão, e de maneira individualizada as circunstâncias fáticas aptas a

caracterizar o elemento subjetivo da conduta requerido pelo inciso I do § 1º-C do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

11. Nesse contexto, no caso concreto deve ser afastada a incidência da multa qualificada imposta pela fiscalização, aplicando-se aquela de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, assim enunciado:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

#### CONCLUSÃO

12. Em vista do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações pertinentes ao caráter confiscatório da multa aplicada e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Antonio Sávio Nastureles**