



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



**Processo nº** 19515.721304/2014-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.834 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de setembro de 2021  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DO PLANALTO CENTRAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**NULIDADE. AUSÊNCIA.**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Lançamento realizado nos termos do artigo 142 do CTN.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO INTERPOSTO POR ASSOCIAÇÃO DA QUAL O SUJEITO PASSIVO É FILIADO. RENÚNCIA. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 01.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 55, INCISO II DA LEI Nº 8.212/91. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA.

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. Quanto aos aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, são passíveis de definição em lei ordinária.

No caso, a entidade não apresentou à fiscalização os documentos determinados em lei, tais como o Registro no Conselho Nacional de Assistência Social e o CEBAS, conforme determina a Lei nº 8.212/91 e Lei nº 12.101/2009, sendo

essa a motivação do lançamento para a exclusão da responsabilidade, devendo ser mantido o lançamento.

**MULTA QUALIFICADA. EXCLUSÃO.**

Não restaram tipificadas as condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, com o fito de justificar a qualificação da multa.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AFASTAMENTO DO POLO PASSIVO. ART. 135 DO CTN.**

Ante a ausência de prova de configuração dos pressupostos descritos em lei que ensejariam a responsabilidade tributária solidária da pessoa física, deve ser a mesma afastada do polo passivo do presente processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75% e excluir a responsabilidade solidária atribuída aos dirigentes.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1653/1726) interposto em face de Acórdão de primeira instância (Acórdão Nº 02-66.561 - 6ª Turma da DRJ/BHE - fls. 1614/1630), que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo (fls. 1431/1592), julgou procedente o lançamento, relativo a Contribuições Sociais Previdenciárias.

A exigência é referente às contribuições previdenciárias sociais patronais e devidas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos) em razão de a entidade não ser considerada como filantrópica e isenta, e contribuições patronais incidentes sobre pagamentos a contribuintes individuais declarados a menor em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência

Social - GFIP. No Auto de Infração AI 51.034.870-0 foram formalizadas as contribuições patronais, e no AI 51.034.871-8 as contribuições devidas a Terceiros.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do Acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto. Segundo DRJ:

1. Não se cogita em nulidade estando o lançamento formalizado com todos os elementos necessários à constituição, à impugnação e à exigência;
2. Os pagamentos realizados em razão da relação de emprego estão sujeitos às contribuições sociais, salvo quando a legislação os exclui do salário de contribuição, literalmente, ou porque estão dentro do conceito de verbas indenizatórias e/ou ressarcitórias em face das exclusões legais;
3. Somente as entidades beneficentes certificadas fazem jus ao não recolhimento de contribuições previdenciárias patronais e as devidas a Terceiros;
4. Quando os elementos comprovam que o contribuinte, sem amparo legal, tinha a intenção de não recolher as contribuições devidas, a multa de ofício fica aplicada de forma qualificada;
5. Os administradores passam a serem responsáveis solidárias com o contribuinte direto da relação tributária quando verificada a intenção, no concurso do dolo eventual, de sonegar e de não recolher contribuições;
6. Não cabe no processo administrativo a discussão de inconstitucionalidade de lei, de multa aplicada, ou de qualquer ato normativo vigente.

Cientificado do acórdão recorrido (fls. 1649/1651), o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, aduzindo, em síntese, os seguintes argumentos:

1. Preliminarmente, nulidade do lançamento tendo em vista ter sido considerada como base de cálculo o total da remuneração paga a empregados e contribuintes individuais, sem exclusão das verbas de caráter indenizatório e dos abonos especiais;
2. Nulidade dos Autos de Infração por impossibilidade de restrição à imunidade tributária por requisitos impostos por lei ordinária conforme preconiza o disposto no art. 146, inciso II da CF/88, e inconstitucionalidade formal das exigências que ultrapassam o disposto no art. 14 do CTN;
3. Impossibilidade de aplicação da multa qualificada devido à falta de demonstração inequívoca de ocorrência de fraude, bem como por já ter sido decidido pelo STF, em inúmeros julgados, a inconstitucionalidade de multa fixada neste patamar por ser considerado confiscatório e desproporcional;
4. Impossibilidade de responsabilização solidária das administradoras nos termos do que dispõe o art. 135, inciso III, do CTN.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

### **Juízo de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Delimitação da lide**

Em razões recursais, a contribuinte pleiteia a nulidade do lançamento, tendo em vista ter sido incluído na base de cálculo o total da remuneração paga a empregados e contribuintes individuais, sem a exclusão das verbas de caráter indenizatório, questionando as seguintes verbas: (i) Auxílio doença (primeiros 15 dias de afastamento); (ii) Salário Maternidade; (iii) Férias e terço constitucional de férias; (iv) Aviso prévio indenizado; (v) Valores pagos por força de Convenção Coletiva do Sindicato da Categoria com cláusula de não incidência de contribuições.

Registro, inicialmente, que o lançamento foi realizado por autoridade competente, contendo todos os requisitos legais estabelecidos pelo art. 11 do Decreto nº 70.235/72, estando devidamente identificada e motivada a exigência fiscal, portanto, não se vislumbra qualquer irregularidade quanto ao lançamento realizado nos termos do artigo 142 do CTN, razão pela qual não há que se falar em nulidade.

Cabe ainda ressaltar que o presente Processo está sendo julgado na mesma sessão de julgamento do Processo nº 19515.000276.2010-04. Nestes autos, a contribuinte informou que é associada da Associação Brasileira de Mantenedoras, que impetrou o Mandado de Segurança nº 2009.34.00.035156-0, objetivando não se submeter ao recolhimento de contribuição social previdenciária incidente sobre os valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado, salário maternidade, férias e adicional de férias de 1/13 (um terço).

Destarte, em pesquisa realizada no sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1), verifica-se a existência de Mandado de Segurança coletivo, autuado em 15/10/2009, em face do Delegado da Receita Federal em Brasília, objetivando obter provimento judicial em prol de seus associados, para que fiquem dispensados de recolher a contribuição social previdenciária incidente sobre os valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado, bem como, a título de salário maternidade, férias e adicional de férias de 1/3 (um terço).

No referido Mandado de Segurança a impetrante ressalta que o Fisco exige o recolhimento da Contribuição Social Previdenciária incidente sobre as verbas supracitadas, embora não esteja configurada a hipótese de incidência prevista no inciso I do artigo 22, da Lei no 8.212/91.

A Recorrente pretende o cancelamento do lançamento, vez que incluiu na base de cálculo da contribuição previdenciária verbas que encontravam-se com sua exigibilidade suspensa, por força de liminar. Entretanto, é oportuno esclarecer que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede a realização do lançamento, na medida em que a “suspensão” se refere apenas à exigibilidade do crédito por meio de execução fiscal, impedindo que sejam praticados, contra o sujeito passivo, atos de natureza constritiva ou expropriatórios. Por outro lado, o lançamento tem como objetivo assegurar o direito do Fisco de resguardar o crédito tributário da decadência.

No que tange à vinculação da recorrente à entidade postulante do mandado de segurança coletivo, trata-se de fato incontroverso, inclusive mencionado pela própria Contribuinte em seu Recurso Voluntário do Processo n.º 19515.000276.2010-04, nos seguintes termos:

No mais, a recorrente já havia alegado em primeira instância que é associada à Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior – ABMES, conforme documentos anexos à impugnação, e que tal entidade impetrou Mandado de Segurança Coletivo n.º 2009.34.00.035156-0, em trâmite perante a 9ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, questionando exatamente a contribuição previdenciária incidente sobre os 15 (quinze) dias de afastamento dos empregados doentes ou acidentados, salário-maternidade, férias e terço de férias, no qual foi concedida liminar, e naquela ocasião pediu a revisão do lançamento, conforme planilhas 2 e 3 anexas à impugnação, para que fossem excluídos do lançamento os valores cobrados a título de contribuição social nos termos da liminar concedida.

A Recorrente inclusive junta aos autos do Processo n.º 19515.000276.2010-04 os comprovantes de pagamento em favor da referida Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior - ABMES (fls. 464/469). Assim, ao querer se valer da decisão judicial adota uma conduta incompatível com interesse recursal.

Considerando a situação específica em análise, não deixa dúvida acerca da concomitância entre as discussões administrativa e judicial, de sorte que, tendo em vista a prevalência das decisões judiciais, o litígio não pode ser objeto de apreciação na esfera administrativa, em face da caracterização da desistência/renúncia. Nesse sentido se pronunciou o Acórdão n.º 9202-009.640 - CSRF / 2ª Turma, da Sessão de 27 de julho de 2021:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA COM A DEMANDA ADMINISTRATIVA. RENÚNCIA TÁCITA. SUMULA CARF N.º 1.

A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto da demanda administrativa, por associação coletiva da qual o sujeito passivo é filiado, importa renúncia às instâncias administrativas, quando o objetivo é valer-se do provimento do Judiciário para que seja declarada a improcedência do lançamento.

Cabe ainda destacar que a existência de ação judicial somente importa renúncia à instância administrativa quando a ação tiver por objeto idêntico pedido do processo administrativo, sendo cabível a apreciação pelo órgão administrativo de matéria distinta da constante do processo judicial. É ver o que diz a Súmula CARF n.º 01, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Com efeito, verifico que há parcial identidade de matérias discutidas no âmbito judicial e na esfera administrativa, e que implica no reconhecimento de renúncia ao contencioso administrativo no que tange às seguintes matérias: (i) terço de férias (ii) férias (iii) 15 (quinze) primeiros dias de auxílio-doença (iv) salário maternidade.

No tocante ao Aviso prévio indenizado e valores pagos por força de Convenção Coletiva do Sindicato da Categoria, serão apreciados juntamente com as demais razões de mérito aduzidas no Recurso Voluntário.

Por fim, esclareço que no caso de decisão favorável ao contribuinte, transitada em julgado, compete à unidade de origem da Receita Federal do Brasil, a execução do presente julgado, com a observância da decisão judicial prolatada em favor do contribuinte.

Passamos, a seguir, para a análise da matéria não concomitante.

### **Imunidade tributária**

O presente processo trata da exigência das Contribuições Sociais patronais e as devidas aos Terceiros (Outras Entidades e Fundos), sobre os pagamentos efetuados aos segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2010 a 12/2012. Foi aplicada a multa qualificada de 150%, bem como lavrado termo de sujeição passiva.

Segundo a fiscalização, a empresa não apresentou os documentos comprobatórios do Registro no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, da inscrição no Conselho Estadual/Distrital/Municipal de Assistência Social, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) ou seu comprovante de reconhecimento da empresa com entidade de utilidade pública Federal, Estadual ou Municipal, necessários à comprovação da situação de entidade filantrópica.

Afirma que, de acordo com o disposto na Lei nº 12.101/2009, para se obter o CEBAS a empresa teria que comprovar os requisitos nela dispostos, conforme elencado no Relatório Fiscal.

Dessa forma, concluiu que a entidade não possui os requisitos para ser considerada entidade imune, não podendo ser incluída no FPAS nº 639, como constava em sua GFIP.

A Recorrente afirma que faz jus à imunidade tributária, conforme estabelecido no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, bem como o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, e aduz que os requisitos impostos pela Lei nº 12.101, de 2009, não deve ser aplicado ao presente caso, pois haveria necessidade de Lei Complementar para a caracterização da imunidade.

Assevera ser entidade imune e que a fiscalização não verificou se houve atendimento aos requisitos do artigo 14 do CTN, concluindo a auditoria que a contribuinte não faria jus à imunidade por não ter a certificação disposta na Lei nº 12.101/09. Disserta ainda a Recorrente sobre decisões proferidas pelo STF no caso de análise do artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

Pois bem. Acerca das regras aplicáveis a aferição da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, entendeu por fixar a tese relativa ao Tema nº 32 de repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social

contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”.

O Supremo Tribunal Federal determinou que o espaço normativo que subsiste para a lei ordinária diz respeito apenas à definição dos aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, firmando entendimento de haver inconstitucionalidade formal do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescidos pela Lei nº 9.732, de 1998, por configurar a exigência elemento caracterizador do modo beneficente de atuação, de modo a atrair a regência de lei complementar, porém, mantendo hígido o dispositivo do inciso II da Lei nº 8.212, de 1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001 (ADIs 2228 e 2621, e RE 566.622/RS).

Nesse contexto cabe ainda destacar que posteriormente, o Supremo Tribunal Federal decidiu na ADI nº 4480 a inconstitucionalidade formal dos arts. 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; 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101, de 2009, com a redação dada pela Lei 12.868, de 2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101, de 2009.

Colaciono a seguir trechos do Voto do Ministro Gilmar Mendes, ao fazer referência ao posicionamento já firmado no âmbito do STF:

"Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar" (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020).

O posicionamento firmado no STF é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária. Desse modo, a lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

Diante dessa perspectiva decorrente do posicionamento firmado no STF, passamos à análise do caso concreto, a partir da forma de realização do lançamento e da sua compatibilidade com o ordenamento jurídico.

Importante trazer a cronologia legislação de regência, a partir da Lei nº 8.212/91, a fim de verificar a compatibilidade do lançamento com a legislação pátria que rege a matéria em debate:

- a) Lei nº 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência até 09/11/2008;
- b) Medida Provisória nº 446, de 07/11/2008 - vigência de 10/11/2008 a 11/02/2009 (rejeitada);

- c) Lei n.º 8.212, de 24/07/91, art. 55 - vigência restabelecida de 12/02/2009 a 29/11/2009;
- d) Lei n.º 12.101, de 27/11/2009 - vigência a partir de 30/11/2009.

Na vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, a constituição dos créditos previdenciários, dependiam do prévio cancelamento da imunidade, precedido da emissão de Informação Fiscal, de acordo com o rito estabelecido no artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99.

No período da MP n.º 446/2008 e a partir da entrada em vigor a Lei n.º 12.101, de 30/11/2009, deixou de ser necessário formalizar um processo para tratar do cancelamento do benefício fiscal, por não ser mais necessário emitir o “Ato Cancelatório de Isenção”. Assim, ficou a cargo da fiscalização, ao constatar que a entidade deixou de cumprir os requisitos exigidos para o gozo da imunidade, constituir os créditos tributários com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos, tendo em vista o disposto no art. 144 do CTN. Também não se exige mais que a entidade apresente o “Ato Declaratório de Isenção”, basta ter o certificado válido e cumprir os requisitos legais, podendo, no entanto, a RFB suspender a isenção/imunidade, desde a data da constatação do descumprimento cumulativo dos requisitos legais, lavrando de imediato os respectivos créditos tributários.

O presente lançamento foi consolidado em 08/11/2014, na vigência da Lei n.º 12.101/2009, portanto, nos termos da legislação vigente não necessitaria do “Ato Cancelatório de Isenção” para a sua realização, ficando a cargo da fiscalização a constituição do crédito tributário com a respectiva indicação dos fundamentos legais relacionados aos requisitos não cumpridos.

Nesse passo, constata-se que durante o procedimento fiscal a Recorrente foi intimada para apresentar, dentre outros documentos, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), o Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, bem como o respectivo Ato Declaratório de Isenção de Contribuição Previdenciária, conforme se observa do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 04/05) e Termos de Intimação Fiscal (fls. 49/50; 113; 522; 548).

A fiscalização observou que a Associação não possui certificado CEBAS/CEAS, portanto, não cumpriu os requisitos dispostos na Lei n.º 12.101/2009. O contribuinte não negou o fato de não cumprir o requisito relacionado ao certificado, muito pelo contrário, afirma que não detém a certificação de entidade beneficente de assistência social.

Destarte, conforme se verifica dos autos, a Recorrente não trouxe elementos probatórios que demonstrassem o preenchimento dos requisitos para a obtenção da imunidade.

Nesse contexto, tendo em vista que o contribuinte não apresentou à fiscalização a documentação comprobatória, exigida na Lei n.º 12.101/2009, tal como o Registro no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, a inscrição no Conselho Estadual/Distrital/Municipal de Assistência Social, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), legítimo a modificação do FPAS realizada no lançamento.

### **Aviso prévio indenizado e Valores pagos por força de Convenção Coletiva com cláusula de não incidência de contribuições**

A Recorrente assevera que devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições o pagamento de verbas de natureza indenizatória e os abonos pagos de forma

eventual. Aduz que existem verbas pagas aos empregados, por força de convenção coletiva, e que sobre referidas verbas, por terem natureza indenizatória, ou por serem pagas eventualmente, não incide a contribuição previdenciária. Disserta ainda acerca do aviso prévio indenizado e da não incidência.

Com efeito, as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão elencadas no artigo 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário de contribuição, cabendo ao contribuinte demonstrar, através de documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se enquadram em uma das hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada.

Sobre a matéria de direito posta em debate, destaco que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n.º 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, firmou entendimento no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

[...]

2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR,

2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

[...]

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) publicou o Despacho nº 42/2021, que aprova os Pareceres PGFN/CRJ/COJUD nº 15.147/2020 e 1.626/2021, os quais consolidam o entendimento de que não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

Entretanto, voltando à análise do caso *sub examine*, constata-se que não foi indicado pelo Recorrente pagamentos realizados a título de aviso prévio indenizado, ou mesmo valores pagos por força de Convenção Coletiva que não estariam enquadrados como salário de contribuição.

Assim, tendo em vista que a recorrente não comprovou ser objeto do lançamento aviso prévio indenizado, bem como, não restou comprovado quais seriam as verbas pagas decorrentes de Convenção Coletiva e por quais fundamentos seriam consideradas indenizatórias, não há qualquer reparo a ser feito no lançamento quanto a esse ponto.

### **Multa qualificada**

Segundo a fiscalização, a empresa, reiteradamente, informa em suas GFIPS fatos geradores de contribuições previdenciárias utilizando o FPAS 639 de entidades filantrópicas, mesmo sabendo não possuir o Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS e o Registro no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, razão porque estimou a existência do dolo do contribuinte, com a qualificação da multa de ofício.

O Auto de Infração formalizou a exigência tributária com a aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), sob a justificativa de tipificação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ocorre que não houve comprovação, por parte da autoridade fiscal, da intenção pré-determinada do contribuinte, tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, com o fito de justificar a qualificação da multa. O fato de o contribuinte utilizar o FPAS 639 de entidades filantrópicas, de forma alguma, justifica referida qualificação.

Ora, conforme se verificou de inúmeros julgados, a questão da validade da exigência de certificação para se obter o direito à imunidade tributária sempre foi bastante polêmica no mundo jurídico, tanto que apenas recentemente, após longa discussão no judiciário, o STF proferiu decisão, nos autos do RE nº 566.622, entendendo que a lei complementar é a forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, porém, os aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, são passíveis de definição em lei ordinária.

Dessa forma, o fato de o contribuinte ter deixado de pagar a parte patronal da contribuição previdenciária por entender que faz jus à imunidade, mesmo sem o ter o CEBAS, não induz que tenha incorrido em dolo ou fraude, para implicar na qualificação da multa. Essa motivação fiscal, diante de toda a discussão judicial acerca da matéria relacionada à imunidade, que sabe-se, é extremamente complexa, não se sustenta no presente caso.

Assim, entendo pelo afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao patamar básico de 75%.

## Responsabilidade solidária

A fiscalização lavrou o termo de sujeição passiva solidária em nome dos dirigentes da entidade, Elizabete Maria Batista de Carvalho e Maria de Lourdes Lourenço, os quais apresentaram Recurso juntamente com a entidade Recorrente.

Segundo a fiscalização, o fato de a entidade, reiteradamente, informar os fatos geradores na GFIP utilizando o FPAS 639 de entidade filantrópica, sem possuir certificação, configura a prática de atos com infração de lei ou estatuto, legitimando a sujeição passiva nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

Com efeito, a responsabilidade disciplinada no artigo 135, III, do CTN, trata de incluir pessoalmente no polo passivo da relação jurídico-tributária, o administrador responsável pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, *verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

**III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.** (grifos nossos)

Assim, para que se configurar a responsabilidade prevista no referido artigo, devem estar presentes duas condições: (i) os sócios, os acionistas, os gerentes e/ou administradores devem praticar atos de gestão e (ii) a obrigação tributária deve decorrer de atos praticados com abuso de poder ou contrários à lei, contrato social ou estatutos. Logo, o elemento doloso deve estar presente.

Nesse diapasão, o artigo 135 do CTN aponta a necessidade de elemento subjetivo, mais especificamente, dolo ou fraude para a configuração da responsabilidade, cabendo à fiscalização demonstrar e provar que as pessoas indicadas praticaram diretamente ou toleraram o ato abusivo, ilegal ou contrário ao estatuto enquanto sócias com poder de gerência. Somente a partir desta construção probatória é possível imputar a responsabilidade pessoal constante do artigo 135, III, do CTN.

Em vista do acima transcrito, resta claro que o único fundamento para imputação da responsabilidade tributária com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, é o fato de a entidade, de forma reiterada, informar os fatos geradores na GFIP utilizando o FPAS 639 de entidade filantrópica, sem possuir certificação.

Conforme já ressaltado no item anterior, a matéria relacionada à imunidade das entidades beneficentes, de assistência social, é bastante polêmica e resultou, recentemente, em decisão do STF no caso do artigo 55 da Lei nº 8.212 e dos arts. 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; 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101, de 2009, com a redação dada pela Lei 12.868, de 2013, e a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101, de 2009.

Dessa foram, o não pagamento das contribuições sociais, mesmo sem a certificação do CEBAS, não configura hipótese de responsabilidade tributária, conforme disposta no artigo 135, inciso III do CTN, razão porque deve ser excluída a responsabilidade imputada aos diretores Elizabete Maria Batista de Carvalho e Maria de Lourdes Lourenço.

**Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75% e excluir a responsabilidade solidária atribuída aos dirigentes.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto