



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.006703/2007-52  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.518 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2021  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO BENFICENTE CEARENSE DE REABILITAÇÃO ABCR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 15/12/2005

**ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.**

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo daqueles suscitados em momento posterior que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

**OBRIGAÇÃO AUTÔNOMA. DEVER INSTRUMENTAL.**

O dever instrumental, obrigação autônoma cominada na legislação tributária, é norma necessária ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.

**DECLARAÇÃO. NÃO ENTREGA. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL.**

Não havendo nos autos comprovação da regularidade do procedimento adotado, deve ser mantida a multa imposta pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário, uma vez que as alegações recursais não foram trazidas em sede de impugnação, representando inovação recursal.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Gregório Rechmann Júnior, Francisco

Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração - AI (DEBCAD n.º 35.784.868-3) lavrado contra a empresa Contribuinte Recorrente, por deixar exhibir documento ou livro relacionado com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Conforme Relatório Fiscal da Multa Aplicada (fls. 08-12) foi aplicada a multa prevista nos artigos 92 e 102 da Lei n.º 8.212/91, combinado com o artigo 283, inciso II, alínea *j*, e art. 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, atualizada pela Portaria MPS n.º 822, de 11/05/2005, no valor de R\$ 11.017,50, visto que não foram verificadas circunstâncias agravantes da penalidade.

Esclarece o Relatório Fiscal que a empresa notificada teve a sua isenção cassada pela Previdência Social a partir de 01/01/2001, conforme Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais e respectivo ofício de comunicação em anexo. Portanto, o período fiscalizado divide-se em: 01/01/1998 a 31/12/2000, COM ISENÇÃO; e a partir de 01/01/2001, SEM ISENÇÃO.

Apresentada impugnação (fls. 108-118) tempestivamente.

Em julgamento pela DRJ (fls. 121-138) restou mantido o crédito tributário, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Data do fato gerador: 15/12/2005

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPEDIMENTO DA AUTORIDADE. NULIDADE.

O ato de efetuar Representação Fiscal para Fins Penais consubstancia o cumprimento de uma obrigação funcional cuja omissão é tipificada como contravenção, não configurando nenhuma das hipóteses de impedimento previstas no art. 18 da n.º 9.784/1999.

ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR. EFEITOS DA NULIDADE. VALIDADE DAS PROVAS.

A nulidade de qualquer ato afeta somente os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência, não maculando os atos regularmente praticados que o antecederam, portanto, são válidas as provas obtidas de forma lícita no curso dos procedimentos fiscal anterior.

TERMOS E ATOS. CIÊNCIA POR VIA POSTAL. MOTIVAÇÃO.

Não há ordem de preferência entre as formas de ciência pessoal e por via postal, não cabendo, por isso, exigir-se, quando a Administração opta pela via postal, declaração de motivo pelo qual o mesmo não foi entregue pessoalmente.

AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exhibir documento ou livro relacionados com as contribuições previdenciárias.

Lançamento Procedente

Intimada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 143-145), no qual protesta pela reforma da decisão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

### **Da Admissibilidade do Recurso Voluntário**

O recurso voluntário (fls. 143-145) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Entretanto, dele não conheço pelas razões a seguir aduzidas.

### **Isenção – Não Arguida na Impugnação**

A Recorrente, em sua peça recursal, alega tão somente a isenção tributária, embora tal direito não tenha sido alegado na impugnação (fls. 108-118).

De fato, analisando-se a tese defensiva deduzida em sede de recurso voluntário com aquelas apresentadas em sede de impugnação, verifica-se que a Recorrente inovou suas razões de defesa neste momento processual no que tange à isenção tributária, único objeto do recurso voluntário.

O inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

Acrescento que, com a cassação da isenção mediante ato cancelatório (fl. 55), cuja fundamentação legal teve amparo no inciso II, do artigo 55, da Lei n.º 8212/1991, e de acordo com a decisão de embargos declaratórios nos autos de Recurso Extraordinário 566.622, publicado em 11/5/2020:

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622 RIO GRANDE DO SUL  
RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO  
REDATORA DO ACÓRDÃO: MIN. ROSA WEBER  
EMBTE.(S): UNIÃO  
PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR -GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
EMBDO.(A/S): SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ  
ASSIST.(S): CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS ESTABELECIMENTOS DE ENSINO - CONFENEN  
ASSIST.(S): CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL – CFOAB  
INTDO.(A/S): FUNDACAO ARMANDO ALVARES PENTEADO  
INTDO.(A/S): CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA SAÚDE , HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS – CNA

## E M E N T A

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.
2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.
3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da 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".
4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em acolher parcialmente os embargos de declaração, para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelos arts. 5º da Lei nº 9.429/1996 e 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao Tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "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", nos termos do voto da Ministra Redatora para o acórdão e por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), em sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Portanto, o entendimento definitivo proferido pelo STF é o da constitucionalidade do artigo 55, II, da Lei 8.212/1991.

E, no caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria suscitada no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tais argumentos.

**Da Obrigação Acessória – Conexão entre a Isenção Tributária e a Obrigação Acessória**

Alegou em recurso voluntário que a isenção albergaria as obrigações acessórias em questão, como destaque:

Em data de 07 de novembro de 2008 foi publicada Medida Provisória No. 446 deferindo os pedido de Renovação de Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social e dentre os deferimentos encontra-se a presente Entidade, como podemos: notar através

da Publicação de 4 de Fevereiro deste Corrente ano no Diário oficial da União, pág. 73/74, através da Resolução n.º 7 de 03 de Fevereiro do ano de 2009.

Em análise ao dispositivo legal mencionado, diferente do alegado, não há qualquer previsão legal para a dispensa da obrigação acessória, visto que conforme previsto em nosso ordenamento jurídico, uma vez descumprido o dever instrumental, tem-se a hipótese de instituição de multa, conforme disposto no artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A posição adotada por Roque Antonio Carraza [CARRAZZA, Roque. Reflexões sobre a Obrigação Tributária. São Paulo: Noeses, 2010. p. 209] é a de que o dever de cumprir a obrigação acessória independe da obrigação principal. Tal como a obrigação principal, os deveres instrumentais podem ser criados por meio de lei *lato sensu*, ou seja, ato normativo com força de lei (onde se incluem as medidas provisórias e a lei delegada, e se excluem os atos normativos infralegais, como portarias e regulamentos, aos quais cabe tão somente pormenorizar tais condutas) – entretanto, nenhuma interdependência há entre estas a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos. Enfatiza, isso sim, a importância de serem as obrigações acessórias impostas de modo a não turbar a fruição de direitos constitucionalmente assegurados – como o princípio da proporcionalidade, da eficiência da administração pública e da capacidade contributiva.

Sobre o tema, ensina Leandro Paulsen [PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 941]:

A impropriamente chamada conversão depende de previsão legal específica, estabelecendo pena pecuniária para o descumprimento da obrigação acessória. Ou seja, não há uma conversão automática em obrigação principal. O que ocorre, sim, é que o descumprimento da obrigação acessória normalmente é previsto em lei como causa para a aplicação de multa, esta considerada obrigação principal nos termos do § 1º deste artigo.

Em tempo, não se pode perder de vista que os deveres instrumentais são atribuídos aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal e trata-se de obrigação acessória autônoma, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.

Em outras palavras, a infração (entrega com atraso/não entrega de declaração - descumprimento de obrigação acessória autônoma) não está relacionada a fato gerador de tributo. A obrigação acessória tem, pois, existência desconexa, subsistindo ainda que afastada a obrigação principal, como acontece não só na isenção e também na imunidade.

Sobre a autonomia mencionada, a autora Misabel Derzi [BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1086], em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, sintetiza com precisão:

A obrigação acessória, no Direito Tributário, tem independência em relação à principal, nascendo de hipótese própria e somente se extinguindo naqueles casos disciplinados em lei.

O Superior Tribunal de Justiça, em Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC/1973 (vigente quando do julgamento), REsp 1.125.133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.08.2010, DJe 10.09.2010 também se posicionou neste sentido, cujo trecho da decisão segue transcrito:

[...] Os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, *ex vi* dos artigos 175, parágrafo único, 7 e 194, parágrafo único, do CTN [...].

Neste sentido, calhar trazer à baila transcrição da ementa de decisão de relatoria do Ministro Marco Aurélio, proferida no RE nº 250.844 de 29/05/2012, que decidiu, ainda que de forma não vinculante aos membros deste Tribunal, pela exigibilidade do cumprimento das obrigações, mesmo quando não houver a obrigatoriedade do pagamento do tributo:

IMUNIDADE – LIVROS FISCAIS. O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais.

Concluindo, a norma que institui a isenção e/ou imunidade tributária irradia efeitos tão somente sobre a obrigação principal, de recolher tributos aos cofres do Estado. Portanto, a obrigatoriedade de cumprimento de dever instrumental permanece intacta, independente e autônoma.

## Conclusão

Face ao exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário, uma vez que as alegações recursais não foram trazidas em sede de impugnação, representando inovação recursal.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos