



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.723187/2015-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.393 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de setembro de 2021
Recorrente SOC PORTUGUESA DE BENEFICENCIA DE SANTO ANDRE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/91.

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91 que estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social que, posteriormente, passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. INEXIGIBILIDADE.

O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade. - Súmula 612 do STJ.

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

As contribuições devidas a outras entidades e fundos denominados “Terceiros” não se destinam à Seguridade Social, e, portanto, não estão abrigadas pelo manto da imunidade tributária prevista no art. art. 195, § 7º., da Constituição Federal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. CFL 21. SÚMULA 181 DO CARF.

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991 - Súmula 181/CARF.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS. CFL 78.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com informações incorretas ou omissas, por violação ao art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97 com a redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTO. CFL 30.

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A EMPRESA DE ARRECADAR, MEDIANTE DESCONTO DAS REMUNERAÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS. CFL 59.

Constitui descumprimento de obrigação acessória deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial da seguinte forma: (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso quanto aos Autos de Infração Debcads 51.076.767-2, 51.076.768-0, 51.076.771-0 (CFL 78) e 51.076.780-0 (CFL 59), sendo vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso; (ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto ao Auto de Infração Debcad 51.076.770-2 (CFL 21) e negar provimento quanto ao Auto de Infração Debcad nº 51.076.779-6 (CFL 30); e, (iii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto ao Auto de Infração Debcad nº 51.076.769-9, sendo vencidas as Conselheiras Ana Claudia Borges de Oliveira (relatora) e Renata Toratti Cassini, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 699 a 710) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído por meio de 7 Autos de Infração – 3 de obrigações principais e 4 de obrigações acessórias, como bem demonstrado no relatório reproduzido na decisão recorrida (fls. 700 e 701):

Este processo administrativo fiscal compreende os seguintes Autos de Infração, consolidados em 10/12/2015:

a) Debcad n.º 51.076.767-2, no valor de R\$ 4.308.781,23 (quatro milhões, trezentos e oito mil, setecentos e oitenta e um reais e vinte e três centavos), relativo ao lançamento das contribuições previdenciárias de 20% a cargo da empresa e das destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho- GILRAT (acrescido de adicional sobre remuneração dos empregados sujeitos a aposentadoria especial), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados informadas em GFIP nas competências 01/2011 a 12/2011, inclusive 13º salário. As contribuições não foram calculados pelo sistema SEFIP pelo fato de a empresa ter transmitido GFIP com o código FPAS 639, quando o correto é FPAS 515;

b) Debcad n.º 51.076.768-0, no valor de R\$ 973.955,82 (novecentos e setenta e três mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e dois centavos), relativo ao lançamento das contribuições previdenciárias de 20% a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, e contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho- GILRAT incidentes sobre valores pagos a segurados empregado, não declarados em GFIP nas competências 01/2011 a 12/2011;

c) Debcad n.º 51.076.769-9, no valor de R\$ 1.167.719,11 (um milhão, cento e sessenta e sete mil, setecentos e dezenove reais e onze centavos), relativo ao lançamento das contribuições do período de 01/2011 a 12/2011, inclusive 13º salário, destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), calculadas sobre valores pagos a segurados empregados, declarados em GFIP com código FPAS incorreto e sobre os valores não declarados em GFIP;

d) Debcad n.º 51.076.770-2 (CFL 21), no valor de R\$ 211.158,25 (duzentos e onze mil, cento e cinquenta e oito reais e vinte e cinco centavos), relativo ao lançamento de multa por infração aos parágrafos 3º e 4º do artigo 11 da Lei n.º 8.218/1991, por ter a empresa deixado de apresentar as folhas de pagamento em meio digital no formato previsto no MANAD.

e) Debcad n.º 51.076.771-0 (CFL 78), no valor de R\$ 6.500,00 (seis mil e quinhentos reais), relativo à multa por infração ao inciso IV do art 32 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, por ter a empresa apresentado GFIP com informações incorretas.

f) Debcad n.º 51.076.779-6 (CFL 30), no valor de R\$ 1.925,81 (um mil, novecentos e vinte e cinco reais e oitenta e um centavos), relativo à multa por infração ao inciso I do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, combinado com § 9º do inciso I do art. 225 do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, por ter a empresa deixado de preparar folhas de pagamento com todos os segurados a seu

serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

g) Debcad 51.076.780-0 (CFL 59), no valor de R\$ 1.925,81 (um mil, novecentos e vinte e cinco reais e oitenta e um centavos), relativo à multa aplicada por infração ao disposto no art. 4º da Lei nº 10.666/2003 e alínea “a” do inciso I do art. 216 do Regulamento da Previdência Social-RPS, por ter a empresa deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições previdenciárias dos segurados contribuintes individuais.

Relatório Fiscal às fls. 49 a 66 esclarece que a recorrente está enquadrada no código FPAS 515, sendo tributada para fins previdenciários com contribuição a cargo da empresa 20%, Gilrat 2% e outras entidade e fundos no total de 5,8%. Apresentou as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs do período de 01/2011 a 12/2011, inclusive o 13º salário, utilizando incorretamente o código FPAS 639, este exclusivo para as entidades que possuam Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, nos termos da Lei nº 12.101/2009, uma vez que o seu uso equivale a não informar os valores devidos relativos à parte patronal, terceiros e GILRAT.

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

LEGISLAÇÃO. CUMPRIMENTO. OBRIGATORIEDADE.

A lei e demais atos normativos, cuja inconstitucionalidade e/ ou ilegalidade não tenha sido declarada, surtem efeitos enquanto vigentes, devendo obrigatoriamente ser cumpridos pela autoridade administrativa por força do ato administrativo vinculado.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A produção de provas deve obedecer às disposições da legislação que rege o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DIREITO NÃO COMPROVADO.

Para usufruir do direito à isenção das contribuições sociais previsto no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, a partir de 30/11/2009, a entidade deve possuir a certificação disciplinada no Capítulo II da Lei nº 12.101/2009, bem como cumprir os demais requisitos legais.

Não possuindo os documentos necessários, não faz jus à isenção das contribuições previdenciárias.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAR A GFIP COM INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS. DEIXAR A EMPRESA DE PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO, DE ACORDO COM OS PADRÕES E NORMAS ESTABELECIDOS PELO ÓRGÃO COMPETENTE. DEIXAR A EMPRESA DE APRESENTAR A FOLHA DE PAGAMENTO NO FORMATO PREVISTO NO MANAD. DEIXAR A EMPRESA DE ARRECADAR, MEDIANTE DESCONTO DAS REMUNERAÇÕES, AS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS A SEU SERVIÇO.

O descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação previdenciária constitui infração punível com multa.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 10/05/2017 (fls. 724) e apresentou recurso voluntário em 07/06/2017 (fls. 727 a 749) sustentando: a) que faz jus aos benefícios da imunidade tributária do art. 195, § 7º, da Constituição Federal; b) que o STF se pronunciou sobre a constitucionalidade dos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.101/2009; c) que não apresentou o CEBAS à fiscalização mas, possui o certificado de Utilidade Pública.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

1. Da Imunidade Tributária

A recorrente sustenta que faz jus aos benefícios da imunidade tributária do art. 195, § 7º, da Constituição Federal; que o STF se pronunciou sobre a constitucionalidade dos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.101/2009; e que não apresentou o CEBAS à fiscalização mas, possui o certificado de Utilidade Pública.

A Constituição Federal (CF) traz, em seu bojo, as imunidades tributárias como forma de limitação constitucional ao poder de tributar, tendo como vetor axiológico os princípios fundamentais (art. 5º), o pacto federativo (art. 60, § 4º, I) e o fomento da solidariedade.

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão protegidas contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais do contribuinte.

Nos termos do art. 195, § 7º, da CF¹, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei são *isentas* de contribuição para a seguridade social.

Em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira *imunidade*.

LUCIANO AMARO (2020, p. 173) explica que “Por se tratar de norma constitucional que afasta a possibilidade de tal tributação, delimitando a competência tributária, o uso da palavras ‘isentas’ é impróprio. Não se trata de benefício fiscal, mas de verdadeira imunidade, conforme já reconheceu o STF na ADI 2.028”.²

¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

² No mesmo sentido:

Ao comentar a disposição do § 7º do art. 195, RICARDO ALEXANDRE (2019, p. 210) enfatiza que “apesar de o dispositivo prever que os requisitos para que as entidades mencionadas gozem do benefício serão estipulados em lei,

Há mais de vinte anos esse é o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal. Confira-se:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). **A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.** A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.**

(RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

Não obstante, trata-se de dispositivo de eficácia limitada, que depende de regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

A controvérsia cinge-se em saber em qual lei estão os requisitos a serem preenchidos pela entidade beneficente para fazer jus à imunidade, uma vez que o art. 146, inciso II, da Constituição Federal³ dispõe que cabe somente à **lei complementar** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A questão foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228, 2621 e 4480 e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida.**

O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei nº 12.101/2009, que trouxe novas regras para o CEBAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações. Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas nesses casos são diferentes.

Em 02/03/2017, ao julgar as ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º; arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998; arts. 2º, IV; 3º, VI, § 1º e § 4º; 4º, parágrafo único, do Decreto 2.536/1998; arts. 1º, IV; 2º, IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

o caso é de imunidade (e não de isenção), pois é a própria Constituição Federal de 1988 (e não a lei) que prevê a impossibilidade de cobrança do tributo”.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE n.º 566.622 e **declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91**, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN⁴.

Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União no RE 566.622 **para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91**, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

- a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema n.º 32);
- b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;
- c) É constitucional o art. 55, II, da Lei n.º 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 n.º 2.187-13/2001.

A lei complementar em questão é o **art. 14 do Código Tributário Nacional⁵**.

Em março de 2020, ao julgar a **ADI 4480**, o STF declarou a inconstitucionalidade formal dos arts. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; 14, §§ 1º e 2º; 18, *caput*; 31, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e inconstitucionalidade material do art. 32, §1º, da Lei n.º 12.101/09. E no acórdão publicado em **05/03/2021**, acolheu os aclaratórios opostos nesta ação para declarar a inconstitucionalidade do art. 29, IV, da Lei n.º 12.101/2009.

⁴ Nesses termos consignou o Relator Ministro Marco Aurélio:

Em síntese conclusiva: o artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária, versada no § 7º do artigo 195 da Carta da República, que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Os requisitos legais exigidos na parte final do mencionado § 7º, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código.

Chego à solução do caso concreto ante a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, e a moldura fática delineada no acórdão recorrido.

(...)

Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa n.º 32.725.284-7, com a extinção da respetiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.

⁵ 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 n.º 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.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

O requisito estabelecido **pelo inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91⁶, por sua vez declarado constitucional, é que a entidade seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social**, conforme Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996); que, posteriormente passou a ser o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

A decisão administrativa que concede o certificado e reconhece o preenchimento dos requisitos legais para gozo da imunidade possui, portanto, natureza **declaratória** e produz efeitos retroativos (*ex tunc*), ficando a incidência do tributo vedada desde o momento em que efetivamente cumpridos os requisitos, e não somente após a decisão que reconhecer (declarar) o cumprimento⁷, nos termos da Súmula 612/STJ⁸.

Esses são os termos do Enunciado 612 da Súmula do STJ:

O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

No julgamento da ADI 4480, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 31 e 32, § 1º, da Lei nº 12.101/2009⁹ (que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/91), que indicavam que apenas após a concessão do CEBAS haveria o direito à imunidade sobre as contribuições sociais, consignando que a entidade será considerada imune a partir do momento que cumprir os requisitos estabelecidos na legislação complementar, e não a partir da obtenção do certificado, nos termos já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 612.

⁶ Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

⁷ Ainda nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. CEBAS. ATO DECLARATÓRIO. EFICÁCIA EX TUNC. SÚMULA 612/STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. (...) 2. O acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência consolidada desta Corte, consoante se extrai do teor da Súmula 612 do STJ, segundo a qual o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade. 3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL desprovido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1730239/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/04/2020, DJe 23/04/2020)

⁸ Súmula 612/STJ: O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

⁹ 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.

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.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

A jurisprudência do CARF adota o mesmo entendimento:

(...) ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. AFASTAMENTO DOS ARTS. 22 E 23 DA LEI 8.212. OBRIGATORIEDADE DE CERTIFICAÇÃO. CEAS/CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA DO ATO. EFEITOS RETROATIVOS À DATA EM QUE A ENTIDADE CUMPRE OS PRESSUPOSTOS LEGAIS. (...) **A concessão do certificado de entidade beneficente de assistência social possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação para a fruição da imunidade (efeito ex tunc), enquanto isso o requerimento de renovação do certificado, uma vez deferido, deve retroagir à data limite de validade da certificação anterior, dada a natureza declaratória do ato.**

(Acórdão n.º 2202-007.029, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicado 26/08/2020).

Conforme bem exposto pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em julgamento realizado em 11/11/2020, o STF consolidou o entendimento de que as contrapartidas para a emissão do CEBAS devem se dar por meio de lei complementar, e não por lei ordinária (Leis n.º 8.212/91 e 12.101/09).

Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social, para fins de fruição da imunidade das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas no art. 14 do CTN.

Confira-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2001

COFINS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA AO ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DO CEBAS.

Quanto à discussão acerca da legitimidade da exigência do CEBAS para as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, é de se considerar que o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 566.622/RS, firmou entendimento de que somente a Lei Complementar seria forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF/88, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. Explicitou que tais contrapartidas para a emissão do CEBAS devem-se dar por Lei Complementar, e não através de Lei Ordinária - Lei 8.212/91 e Lei 12.101/09.

Considerando que as Leis Ordinárias não trazem somente normas procedimentais para a emissão do Certificado, excedendo ao estabelecer o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, é de se considerar que as entidades beneficentes de assistência social, para fins de fruição da imunidade/isenção das contribuições de seguridade social, devem observar somente as contrapartidas previstas em Lei Complementar - estas definidas no art. 14 do CTN. O que, por conseguinte, devem ser considerados “como” concedidos o CEBAS de que trata o art. 55, inciso II, da Lei 8.212/91, ainda que não tenham sido de fato emitidos para tais entidades, para todas as entidades que observam os requisitos dispostos em Lei Complementar - CTN.

(Acórdão n.º 9303-010.974, Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, Sessão de 11/11/2020, Publicado em 18/01/2021).

Assim, considera-se concedido o CEBAS, ainda que não tenha sido de fato emitido, quando a entidade preenche os requisitos do art. 14 do CTN, quais sejam:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp n.º 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.

Logo, para declarar a inaplicabilidade da regra imunizante disposta no art. 14 do CTN, e lançar os tributos devidos, a autoridade fiscal deve afastar a presunção, constituindo prova que demonstre inequivocamente o desvio de finalidade.

Nesse sentido é a posição já consagrada pelo Supremo Tribunal Federal:

(...) A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, *a priori*, o poder impositivo do Estado. 4. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional (RE 470520, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 17/09/2013, Publicado em 21/11/2013).

Ou seja, já na vigência da Lei n.º 12.101/09, a fruição da imunidade tributária requer o cumprimento dos requisitos constantes do art. 14 do CTN, transcritos, com aqueles estabelecidos no art. 29 da Lei n.º 12.101/09, à exceção do inc. VI, declarado inconstitucional na ADI n.º 4.480/DF, por veicular obrigação acessória por prazo não previsto em lei complementar.

Nesse contexto, cabe ao Fisco o ônus de demonstrar, em juízo, a inaplicabilidade da presunção ao caso concreto.

Não obstante, nos autos da ação declaratória n.º 2005.61.26.001181-1, em trâmite perante o TRF da 3ª Região, a recorrente teve reconhecido que faz jus aos benefícios da imunidade tributária, confira-se:

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DOS ARTIGOS 9º E 14º, AMBOS DO CTN (STATUS DE LEI COMPLEMENTAR) - APELAÇÃO PROVIDA. SENTENÇA REFORMADA.

I - O cerne da questão posta está relacionado ao direito à imunidade tributária prevista nos artigos 150, VI, "c", e 195, §7º, da Constituição Federal, *in verbis*:

II - Sobre a controvérsia no que toca à espécie legislativa apta a regulamentar a imunidade, em atenção à redação do artigo 146, inciso II, da CF, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que "os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos e lei complementar", conforme julgamento do "leading case" de Repercussão Geral, RE n.º 566.622/RS, tema 32, *verbis*:

III - À vista de que o CTN foi recepcionado pela CF com status de lei complementar, para fazer jus às imunidades mencionadas a entidade beneficente de assistência social deve preencher os requisitos previstos nos artigos 9º e 14º, ambos do Código Tributário Nacional:

IV - O artigo 2º do Estatuto Social da SOCIEDADE PORTUGUESA DE BENEFICÊNCIA DE SANTO ANDRÉ prova que a parte autora tem por finalidade a prestação de assistência médica, hospitalar, farmacêutica e distribuição de benefício aos

seus associados, na forma estabelecida nestes Estatutos e Regulamentos internos e ainda a prática de atos beneficentes a critério da D.. O parágrafo único do art. 25 prova que seus diretores não recebem remuneração e não há distribuição de lucros, bonificações ou vantagens, bem como que rendas e recursos são integralmente aplicados em território nacional para atendimento dos objetivos institucionais.

V - Conforme entendimento fixado pelo STF no RE nº 385091 (Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJe de 18-10-2013), a imunidade é uma norma de supressão de competência impositiva, resultando disso que, uma vez adquirido por determinada entidade o *status* de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de sorte que somente mediante prova em contrário da administração tributária competente pode ocorrer o afastamento dessa imunidade.

VI - Reconheço ter se desincumbido a apelante da comprovação através de documentos hábeis do preenchimento de todos os requisitos exigidos nos artigos 9º e 14º, ambos do Código Tributário Nacional, a fim de fazer *jus* ao manto da imunidade tributária no tocante às contribuições previdenciárias.

VII - Reformo a sentença prolatada pelo Juízo "a quo" por reconhecer o direito da apelante à imunidade tributária quanto às contribuições previdenciárias.

VIII - Invertidos os ônus sucumbenciais.

IX - Apelação provida.

Além disso, as entidades beneficentes de assistência social fazem jus à isenção de contribuições devidas a Terceiros (salário-educação e contribuições para o SESI, SENAI, SESC e SENAC), com fundamento na Lei nº 11.457/2007 e no art. 1º, §1º, inc. V, da Lei nº 9.766/1998. Contudo, a Lei nº 11.457/07 criou hipótese de **isenção** às contribuições ao SENAC, SESC e SEBRAE e INCRA, no art. 3º, §5º, para entidades que gozam de imunidade quanto às contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, entendo que os 3 (três) Autos de Infração de Obrigação Principal devem ser cancelados.

a) Debcad nº 51.076.767-2, no valor de R\$ 4.308.781,23 (quatro milhões, trezentos e oito mil, setecentos e oitenta e um reais e vinte e três centavos), relativo ao lançamento das contribuições previdenciárias de 20% a cargo da empresa e das destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho- GILRAT (acrescido de adicional sobre remuneração dos empregados sujeitos a aposentadoria especial), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados informadas em GFIP nas competências 01/2011 a 12/2011, inclusive 13º salário. As contribuições não foram calculados pelo sistema SEFIP pelo fato de a empresa ter transmitido GFIP com o código FPAS 639, quando o correto é FPAS 515;

b) Debcad nº 51.076.768-0, no valor de R\$ 973.955,82 (novecentos e setenta e três mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e dois centavos), relativo ao lançamento das contribuições previdenciárias de 20% a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, e contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho- GILRAT incidentes sobre valores pagos a segurados empregado, não declarados em GFIP nas competências 01/2011 a 12/2011;

c) Debcad nº 51.076.769-9, no valor de R\$ 1.167.719,11 (um milhão, cento e sessenta e sete mil, setecentos e dezenove reais e onze centavos), relativo ao lançamento das contribuições do período de 01/2011 a 12/2011, inclusive 13º salário, destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), calculadas sobre valores pagos a segurados empregados, declarados em GFIP com código FPAS incorreto e sobre os valores não declarados em GFIP;

Nesse ponto, concluo pelo provimento do recurso voluntário.

2. Das Obrigações Acessórias

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, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público¹⁰.

Na lição de Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, “têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais”¹¹.

Nesse sentido, a Fiscalização lavrou 4 Autos de Infração de Obrigação Acessória.

2.1 DEBCAD n.º 51.076.770-2 (CFL 21)

Lançamento no valor de R\$ 211.158,25, por infração aos parágrafos 3º e 4º do artigo 11 da Lei n.º 8.218/1991, por ter a empresa deixado de apresentar as folhas de pagamento em meio digital no formato previsto no MANAD.

A apresentação dos arquivos digitais à fiscalização previdenciária passou a ser obrigatória com a edição da MP n.º 83/2002, posteriormente convertida na Lei n.º 10.666/2003, que assim dispõe:

Art. 8º A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

A fiscalização aplicou a multa prevista no art. 12, III, e parágrafo único, da Lei n.º 8.218/91.

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

¹⁰ REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

¹¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

O fundamento legal da referida multa pode ser encontrado também no art. 33 da Lei n.º 8.212/91, *in verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

E, nos termos do art. 92 da Lei n.º 8.212/91, a infração a qualquer dispositivo da Lei n.º 8.212/91, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, será verificada na forma que dispuser o Regulamento da Previdência Social.

Nesse sentido, assim prevê o art. 283, II, alínea “j”, do Decreto n.º 3.048/99:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto n.º 4.862, de 2003)

(...) II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

(...) j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

No âmbito das contribuições previdenciárias, há penalidade específica para a apresentação de documentos que não atendem as formalidades exigidas.

Entretanto, a multa imposta tomou como base o art. 11, §§ 3º e 4º da Lei n.º 8.218/91, com a redação dada pela MP n.º 2.158-35/01, tendo sido calculada com base no art. 12, da Lei n.º 8.218/91.

A Medida Provisória n.º 2.158-35/ 01 dispõe, essencialmente, sobre a “*legislação das Contribuições para a Seguridade Social COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP e do Imposto sobre a Renda*”.

Cabe destacar, ainda, que a multa prevista na Lei n.º 8.218/91 utiliza como base de cálculo a “receita bruta da pessoa jurídica” no ano-calendário, que era uma base de cálculo não utilizada para as contribuições previdenciárias, em situações como a do presente processo.

Destarte, inexistente fundamento para que seja aplicada a referida legislação quando se está tratando sobre contribuição previdenciária (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que esta possui regra de incidência totalmente dissociada do PIS e da COFINS, além do fato de que, como dito acima, possui legislação específica a penalizar a conduta descrita no Auto de Infração.

Destarte, não cabe a aplicação de lei geral (Lei n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

Havendo antinomia, aplica-se a norma especial. Devendo, por conseguinte, ser anulado o Auto de Infração capitulado com base na norma geral.

Logo, também há de se considerar no presente caso, o disposto no art. 112 do CTN, na medida em que a presente demanda gira em torno da aplicação de penalidades na seara do direito tributário.

Nesse mesmo sentido é o entendimento majoritário do CARF:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão n.º 9202-008.351, Relatora Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Publicado em 14/01/2020).

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão n.º 9202-007.929, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Publicado em 03/07/2019)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI APLICÁVEL. Incabível a aplicação de lei geral (Lei n.º 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei n.º 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(Acórdão n.º 2402-008.124, Redator Designado Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, Sessão de 05/02/2020).

Com essas considerações, em agosto de 2021, o CARF aprovou o Enunciado n.º 181 da Súmula que assim dispõe:

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei n.º 8.218, de 1991.

Diante do exposto, nesse ponto, voto pelo provimento do recurso voluntário para cancelar o lançamento deste AIOA relacionado ao CFL 21.

2.2 DEBCAD n.º 51.076.771-0 (CFL 78)

Lançamento no valor de R\$ 6.500,00, por infração ao art. 32, IV, da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27/05/2009¹² (CFL 78), por ter a empresa apresentado GFIP com informações incorretas.

Constitui, portanto, infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com omissões ou contendo informações incorretas ou omissas.

Consta no Relatório Fiscal que o lançamento foi realizado porque a recorrente apresentou GFIPs com incorreções, uma vez que informou incorretamente código destinado a entidades beneficentes que preenchem os requisitos previstos em lei para gozo da isenção das contribuições sociais.

Do exposto, sendo cancelado o lançamento dos autos de infração de obrigação principal, esse lançamento também deve ser cancelado. Por outro lado, caso mantido, este seguirá a mesma sorte.

2.3 DEBCAD n.º 51.076.779-6 (CFL 30)

Lançamento no valor de R\$ 1.925,81, por infração art. 32, I, da Lei n.º 8.212/1991, combinado com § 9º do inciso I do art. 225 do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, por ter a empresa deixado de preparar folhas de pagamento com todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

De acordo com o art. 32, I da Lei n.º 8.212/91, c/c art. 225, I, §9º, do RPS, a empresa é obrigada a elaborar folhas de pagamento dentro dos padrões estabelecidos pelo INSS.

Ou seja, esta infração ocorre quando a empresa deixa de relacionar coletivamente todos os segurados, nos termos da legislação previdenciária acima transcrita. De acordo com itens 35 a 41 do Relatório Fiscal (fls. 49 a 66), pela análise de planilhas e documentos apresentados pelo sujeito passivo, restou constatado que a empresa deixou de incluir segurados a seu serviço nas folhas de pagamento apresentadas.

Nesse sentido:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 30. Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

(Acórdão n.º 2201-007.444, Relatora Conselheira Débora Fofano dos Santos, Publicado em 04/11/2020)

¹² Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...) IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Portanto, sem razão a recorrente.

2.4 DEBCAD n.º 51.076.780-0 (CFL 59)

Lançamento no valor de R\$ 1.925,81, por infração ao disposto no art. 4º da Lei n.º 10.666/2003 e alínea “a” do inciso I do art. 216 do Regulamento da Previdência Social-RPS, por ter a empresa deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições previdenciárias dos segurados contribuintes individuais.

Conforme mencionado no Relatório Fiscal, foi constatado que a empresa deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço. A título de amostragem é indicado anexo com documentos utilizados de base para o Levantamento C4 - Plantonistas, fls. 429 a 464. Da análise dos documentos citados e das informações prestadas em GFIPs, verifica-se que não foram arrecadadas, mediante desconto, as contribuições analisadas, devendo ser mantido o auto de infração n.º 51.076.780-0, lavrado por infração ao disposto no art. 4º da Lei n.º 10.666/2003 e alínea a do inciso I do art. 216 do Regulamento da Previdência Social-RPS.

Desse modo, constitui descumprimento de obrigação acessória deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurados empregados.

Ocorre que tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação acessória vinculada à principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de dever acessório, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Nesse sentido:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 59. DEPENDÊNCIA DO CRÉDITO PRINCIPAL. A multa do CFL 59 está intimamente ligada à existência do crédito principal. Dessarte, só deve ser mantida punição quando se constatar que havia remuneração paga e crédito tributário não retido e arrecadado.

(Acórdão n.º 2202-004.801, Relator Conselheiro DILSON JATAHY FONSECA NETO, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 07/12/2018)

No julgamento dos processos relacionados à obrigação principal, concluí pelo parcial provimento dos três recursos voluntários para cancelar os lançamentos

Por outro lado, importa mencionar que a multa deste lançamento (CFL 59) foi aplicada em valor fixo de modo que, ainda que o lançamento das obrigações principais seja cancelado em parte, é mantido o valor da multa acessória.

Do exposto, sendo cancelado o lançamento dos autos de infração de obrigação principal, esse lançamento também deve ser cancelado. Por outro lado, caso mantido, este seguirá a mesma sorte.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial da seguinte forma:

- (i) Dar provimento ao recurso quanto aos Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD n.º 51.076.767-2; 51.076.768-0 e 51.076.769-9;

- (ii) Dar provimento ao recurso quanto aos Autos de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD n.º 51.076.771-0 (CFL 78); 51.076.780-0 (CFL 59) e 51.076.770-2 (CFL 21);
- (iii) Negar provimento ao recurso quanto ao Auto de Infração de Obrigação Acessória n.º 51.076.779-6 (CFL 30).

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator Designado.

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto da ilustre relatora, peço vênia para delas discordar no que tange, especificamente, ao Auto de Infração DEBCAD n.º 51.076.769-9, lavrado pela Fiscalização com vistas a exigir as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros).

Conforme exposto no relatório supra, a *contribuinte apresentou recurso voluntário sustentando: a) que faz jus aos benefícios da imunidade tributária do art. 195, § 7º, da Constituição Federal; b) que o STF se pronunciou sobre a constitucionalidade dos requisitos estabelecidos na Lei n.º 12.101/2009; c) que não apresentou o CEBAS à fiscalização mas, possui o certificado de Utilidade Pública.*

Ocorre que tal linha de defesa não se aplica em relação às contribuições destinadas a outras entidades (terceiros).

De fato, nos termos dos escólios do Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, objeto do Acórdão n.º 2402-009.524, de 08 de março de 2021, tem-se que:

Ocorre que, na espécie, trata-se de contribuições destinadas a outras entidades e fundos denominados Terceiros (FNDE/Salário-Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), que, muito embora recolhidas pela empresa, não constituem fonte de custeio da Seguridade Social, vez que são contribuições gerais, que não se confundem com contribuições para a Seguridade Social, e, portanto, não abrangidas no manto da imunidade tributária prevista no art. art. 195, § 7º., da Constituição Federal, tornando despicienda a discussão acerca do preenchimento, ou não, dos requisitos do art. 14 do CTN, para fins de reconhecimento de imunidade.

Nesse sentido, colaciono decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), com entendimento sumarizado na ementa abaixo:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ENTIDADE EDUCACIONAL. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. NÃO ABRANGÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973.

1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal

Federal, no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal é restrita às contribuições para a seguridade social e, por isso, não abrange as contribuições destinadas a terceiros.

2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

3. Em se tratando de agravo manejado sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015.

4. Agravo regimental conhecido e não provido.

(ARE 744.723-AgR, Rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 4/4/2017)
(grifo original)

Neste espediente, voto por negar provimento ao recurso voluntário em relação ao AI DEBCAD nº 51.076.769-9.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior