



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



**Processo nº** 10830.721492/2012-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-011.052 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** SERVIÇO DE SAÚDE DR CANDIDO FERREIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF. CONTRAPARTIDAS A SEREM OBSERVADAS. LEI COMPLEMENTAR.

Extrai-se da ratio decidendi do RE 566.622 que cabe à lei complementar definir o 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; enquanto a lei ordinária apenas pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo, razão pela qual apenas o inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 tenha sido declarado constitucional.

CEBAS. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFEITOS *EX TUNC*.

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 para a fruição da imunidade.

ENTIDADES BENEFICENTES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

As contribuições devidas a outras entidades e fundos "Terceiros" não se destinam à Seguridade Social, e, portanto, não estão abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM DADOS OMISSOS. CFL 68. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores sujeita o contribuinte à multa correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada. Tratando-se de atuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado o resultado do julgamento do processo relacionado à obrigação principal.

Recurso Voluntário parcialmente procedente

Crédito Tributário mantido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, mantendo-se o crédito referente aos terceiros, entidades e fundos. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento; e Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora), que deu-lhe provimento. O conselheiro Rodrigo Duarte Firmino foi designado redator do voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 05-38.169 (fls. 790 a 823) que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito lançado por meio de 3 Autos de Infração, consolidados em 23/03/2012, **DEBCAD nº 37.361.713-5** (fls. 3 a 14), no valor total de R\$ 26.578.789,00, relativo às contribuições devidas à seguridade social parte patronal, **DEBCAD nº 37.361.714-3** (fls. 15 a 21), no valor de R\$ 6.088.908,26, relativo às contribuições devidas a Outras Entidades (Terceiros), todas incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, nas 01/2008 a 13/2008, e **DEBCAD nº 37.361.712-7** (fls. 22 a 24), no valor de R\$ 622.591,20, relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado de informar em GFIP os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Consta no Relatório Fiscal (fls. 25 a 36) que a contribuinte informou o código FPAS 639 em suas GFIPS, reservado a quem possui isenção das contribuições, contudo, sua isenção foi cancelada a partir de 01/01/1998, através do Ato Cancelatório nº 21.424/001/2006, de 18/01/2006. O requerimento de reconhecimento de isenção, protocolada em 07/06/2006, foi indeferido pelo não atendimento do requisito tratado no inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e o recurso contra o indeferimento (processo nº 35383.000560/2006-95) foi encaminhado ao CARF para julgamento.

A Fiscalização considerou, ainda, que “Afora o cancelamento da isenção, que impedia o uso do benefício, constatou-se, ainda, pela análise da Folha de pagamentos e da GFIP, que no período auditado (janeiro de 2008 a outubro de 2009), a fiscalizada remunerou Diretores, membros do Conselho Diretor, conselheiros do Conselho Fiscal e do Conselho Deliberativo, nas funções de Presidente e Vice-presidente, além de Gerente e Superintendente” (fl. 26). Também foram lançadas contribuições patronais e para Outras Entidades sobre esses valores.

Em razão do mesmo procedimento fiscal foram lavrados mais 2 Autos de Infração de Obrigação Principal, cujo processo encontra-se apensado a este (fl. 33).

**Quadro 4: Identificação dos Autos de Infração lavrados no procedimento fiscal**

Nº do Processo Administrativo	Nº DEBCAD	Tipo	Período de Apuração	Descrição
10830.721492/2012-01	37.361.713-5	AIOP	01 a 13/2008	Lançamento de créditos de contribuições da empresa (patronais).
10830.721492/2012-01	37.361.714-3	AIOP	01 a 13/2008	Lançamento de créditos de contribuições de terceiros
10830.721492/2012-01	37.361.712-7	AIOA	01 a 11/2008	CFL 68
10830.721506/2012-89	51.013.114-0	AIOP	01 a 10/2009	Lançamento de créditos de contribuições da empresa (patronais).
10830.721506/2012-89	51.013.115-8	AIOP	01 a 10/2009	Lançamento de créditos de contribuições de terceiros

Consta no Anexo I (fls. 37 a 40) os lançamentos exemplificativos da folha de pagamentos.

Impugnação às fls. 321 a 368.

O Acórdão recorrido reduziu as multas exigidas nas competências 12 e 13/2008 para o equivalente a 75% e manteve o restante do crédito lançado, nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO/IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS DE FORMA CUMULATIVA. NÃO OCORRÊNCIA. DIREITO NÃO RECONHECIDO.

Não faz jus à isenção/imunidade em relação às contribuições patronais à seguridade social a entidade que não cumpre, de forma cumulativa, todos os requisitos estabelecidos em lei.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÃO EM GFIP. CÓDIGO FPAS INCORRETO. INFRAÇÃO. MULTA.

Configura descumprimento da obrigação de declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias a informação, naquela guia, do código FPAS 639, quando a entidade não faz jus à isenção/imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO EM PERÍODOS DISTINTOS. CUMULATIVIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não configura *bis in idem* a aplicação, no mesmo lançamento, da multa de mora e da multa de ofício, quando um e outro desses acréscimos referir-se a meses de competências distintos.

FRAUDE. NÃO CONFIGURAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Descabe a duplicação da multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96, quando não comprovada, pela fiscalização, a fraude que motivou o procedimento.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU OUTRO ATO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal regularmente posto e em vigor, vez que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

Impugnação Procedente em Parte

#### Crédito Tributário Mantido em Parte

O Acórdão n.º 05-38.170 relacionado ao Processo n.º 10830.721506/2012-89 encontra-se às fls. 824 a 856.

O contribuinte foi intimado em 16/07/2012 (fl. 864) e apresentou recurso voluntário em 13/08/2012 (fls. 867 a 916) sustentando, em síntese: a) o recurso contra o Ato Cancelatório de Isenção encontra-se pendente de julgamento junto ao CARF (processo n.º 35383.000560/2006-95); b) faz jus aos benefícios da imunidade tributária e possui CEBAS válido.

Sem contrarrazões.

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.

#### **Das alegações recursais**

##### **1. Da Imunidade Tributária**

A recorrente sustenta que faz jus aos benefícios da imunidade tributária do art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 25 a 36) que a contribuinte informou o código FPAS 639 em suas GFIPS, reservado a quem possui isenção das contribuições, contudo, sua isenção foi cancelada a partir de 01/01/1998, através do Ato Cancelatório n.º 21.424/001/2006, de 18/01/2006. O requerimento de reconhecimento de isenção, protocolada em 07/06/2006, foi indeferido pelo não atendimento do requisito tratado no inciso IV do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 e o recurso contra o indeferimento (processo n.º 35383.000560/2006-95) foi encaminhado ao CARF para julgamento.

A Fiscalização considerou, ainda, que “Afora o cancelamento da isenção, que impedia o uso do benefício, constatou-se, ainda, pela análise da Folha de pagamentos e da GFIP, que no período auditado (janeiro de 2008 a outubro de 2009), a fiscalizada remunerou Diretores, membros do Conselho Diretor, conselheiros do Conselho Fiscal e do Conselho Deliberativo, nas funções de Presidente e Vice-presidente, além de Gerente e Superintendente” (fl. 26). Também foram lançadas contribuições patronais e para Outras Entidades sobre esses valores.

A DRJ reduziu as multas exigidas nas competências 12 e 13/2008 para o equivalente a 75% e manteve o restante do crédito lançado.

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 CF, 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*.

José Souto Maior Borges assevera que essa isenção “é a **imunidade** ontologicamente constitucional. Nisto, distingue-se da isenção, que está sob reserva de lei”.<sup>1</sup> No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que “conquanto o legislador constitucional mencione a palavra ‘*isentas*’, há **imunidade** à contribuição para a seguridade social por parte das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.<sup>2</sup>

Tratando-se 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.”<sup>3</sup>

Logo, em que pese o termo *isentas*, trata-se de verdadeira *imunidade*.<sup>4</sup> Essa imunidade, contudo, está veiculada em dispositivo de eficácia limitada que exige regulamentação por meio de normas infraconstitucionais.

Nesse sentido, Marcelo Novelino esclarece que *as normas de eficácia limitada, embora nem sempre dotadas de eficácia positiva, possuem eficácia negativa, no sentido de não recepcionar a legislação anterior incompatível e de impedir a edição de normas em sentido oposto aos seus comandos*.<sup>5</sup>

As imunidades tributárias, no tocante à necessidade de regulamentação, são classificadas em incondicionadas ou condicionadas; as primeiras, possuem eficácia plena e imediata e geram efeitos sem depender de regulamentação. Já as condicionadas têm eficácia limitada e a sua aplicabilidade, bem como o gozo do benefício, dependem de regulamentação infraconstitucional; tal como é o caso da imunidade das entidades beneficentes veiculada no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Uma vez que o § 7º do art. 195 da CF informa que as entidades beneficentes de assistência social devem atender às exigências estabelecidas em lei para fazer jus ao gozo da imunidade ali estabelecida, a controvérsia estabelecida junto ao STF cingiu-se a saber em qual lei estão os requisitos a serem preenchidos pelas entidades beneficentes, posto que o art. 146, inciso II, da Constituição Federal dispõe que cabe somente à **lei complementar** regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

<sup>1</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 219-220.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 257.

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 173.

<sup>4</sup> Há mais de vinte anos esse é o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme observa-se: (...). 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. (RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996)

<sup>5</sup> NOVELINO, Marcelo. **Curso de Direito Constitucional**. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: JusPodvm, 2022, p. 138.

A questão foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228 e 2621<sup>6</sup>** e do **Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida.**

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.

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 CTN<sup>7</sup>. Nesses termos, assim consignou o 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.

<sup>6</sup> O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas as ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo artigo 55 da Lei 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei 12.101/09, 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.

<sup>7</sup> 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.

O Supremo Tribunal Federal consolidou, então, por meio do **Tema n.º 32** da repercussão geral que “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”.<sup>8</sup>

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.

Até o julgamento dos aclaratórios, todo o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 tinha declaração de inconstitucionalidade assentada no voto do Relator, Ministro Marco Aurélio. O acórdão proferido no julgamento dos embargos de declaração esclarece e destaca a constitucionalidade do inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91. Se a intenção do julgado fosse declarar a constitucionalidade de todo o artigo 55, certamente teria dito isso e inexistiria razão para o destaque do inciso II.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (art. 62) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos. Estabelece, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC.

Muito embora o CPC tenha inovado ao incluir novas hipóteses positivadas de vinculação dos precedentes, de onde destaca-se a leitura do artigo 927, cumpre esclarecer, conforme observação de Daniel Mitidiero, que *os precedentes não são equivalentes às decisões judiciais. Eles são razões generalizáveis que podem ser identificadas a partir das decisões judiciais*<sup>9</sup>.

Michele Taruffo pondera que o precedente deve fornecer uma regra universalizável que permita sua aplicação como critério de decisão em um caso posterior em função da identidade ou da analogia entre os fatos do primeiro caso e os fatos do segundo caso, devendo o juiz do caso sucessivo analisar a existência – ou não – de elementos de identidade entre os fatos<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> RE 566622, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, publicado em 23/08/2017.

<sup>9</sup> MITIDIERO, Daniel. Precedentes da persuasão à vinculação. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos tribunais, 2018, p. 96.

<sup>10</sup> TARUFFO, Michele. Precedente e jurisprudência. Revista de Processo: RePro, v. 36, n. 199, p. 139-155, set. 2011.

As razões de decidir, também chamadas de *ratio decidendi*, é a norma extraída do julgado vinculante e, conforme ensinamento de Neil MacCormick, representam a *justificação formal explícita ou implicitamente formulada por um juiz, e suficiente para decidir uma questão jurídica suscitada pelos argumentos das partes, questão sobre a qual uma resolução era necessária para a justificação da decisão*<sup>11</sup>.

Extrai-se da *ratio decidendi* do julgado que cabe à lei complementar definir o 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; enquanto a lei ordinária apenas pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo. Essa é a razão para que apenas o inciso II do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91 tenha sido declarado constitucional.

No julgamento dos embargos de declaração, o Ministro Marco Aurélio destacou:

Eis a razão, até certo ponto, de a máquina judiciária estar emperrada. Vê-se a formalização de recurso no qual apontadas contradições e obscuridades, quando, na verdade, busca-se o rejuízo da causa, com novo enfrentamento de teses já vencidas pelo Supremo.

Não há vício no acórdão impugnado.

Ao apreciar a questão, o Pleno procedeu à interpretação da Constituição Federal para assentar a inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991, na redação original, consignando que, ante a disciplina dos artigos 146, inciso II, e 195, § 7º, do Diploma Maior, somente lei complementar pode prever os requisitos necessários para as entidades beneficentes de assistência social gozarem da imunidade relativa às contribuições de seguridade social.

Entendeu extrapolar a lei ordinária as balizas estabelecidas na norma complementar – artigo 14 do Código Tributário Nacional – por não versar meras regras procedimentais de fiscalização ou pressupostos para constituição e funcionamento dos entes em questão, e, sim, verdadeiras exigências para o gozo da imunidade. Reitero o que veiculei na oportunidade: (...)

O Ministro Luís Roberto Barroso assim votou:

Eu estou acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, na ocasião que eu for votar, e concordo com o mérito. Mas eu claramente percebo que houve uma contradição efetiva entre o julgamento do recurso extraordinário e o recurso nas ações diretas de inconstitucionalidade. Num caso, o Cebas foi considerado constitucional e, no outro, foi considerado inconstitucional. E apenas, Ministra Rosa, eu localizei também um precedente da eminente Presidente que considerou constitucional a instituição do Cebas por lei ordinária.

A Ministra Rosa Weber assim consigna:

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espraia para o campo **normativo**. É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do **RE 566.622**, deve ser reconhecida a declaração **incidental da inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei n.º 8.212/1991**, inclusive em sua **redação originária**, cabendo ao **art. 14 do CTN** a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, acrescidos pela Lei n.º 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das **ADIs 2228 e 2621**, teve a pecha de inconstitucional

<sup>11</sup> MACCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito: Uma teoria da argumentação jurídica. tradução Conrado Hubner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 203.

expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às 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**.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o **art. 14 do CTN** ou o **art. 55 da Lei nº 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescentados pela Lei nº 9.732/1998**, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado Inconstitucional.

(...)

### Conclusão

**I.** Embargos de declaração nas ADIs **acolhidos em parte**, sem efeito modificativo, para: **(i)** sanando erro material, excluir das ementas das **ADIs 2028 e 2036** a expressão “*ao inaugurar a divergência*”, tendo em vista que o julgamento dessas duas ações se deu por unanimidade; e **(ii)** prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

**II.** Embargos de declaração no RE 566.622 **acolhidos em parte** 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 pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 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.” (grifei)

### **No dia 27/09/2022, o STF certificou o trânsito em julgado do RE 566.622/RS.**

Em março de 2020, o STF concluiu o julgamento da ADI 4480, que versa sobre as regras previstas na Lei 12.101/09 como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social e declarou a inconstitucionalidade 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 e 32, §1º, da Lei nº 12.101/09 (estes últimos que revogaram o art. 55 da Lei nº 8.212/91), afastando as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condição para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

Consignou 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. Deste julgamento, destaca-se trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes:

“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). (grifei)

O Superior Tribunal de Justiça, em momento anterior ao julgamento do Tema 32 pelo STF, consolidou na Súmula de n.º 612 que 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.

Assim decidiu sob o fundamento de que a decisão administrativa que reconhece o preenchimento dos requisitos legais para gozo da imunidade possui natureza declaratória e, por isso, 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) esse cumprimento.

Ademais, não permanece válida a exigência de requerimento junto ao INSS (art. 55, § 1º, da Lei n.º 8.212/91) para a entidade beneficente ser dispensada do recolhimento das contribuições.

Diante de declaração de inconstitucionalidade assentada pelo STF no sentido de que é exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, permanece que o requisito estabelecido **pelo inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, 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 n.º 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.

No julgamento da ADI 4480, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 31 e 32, § 1º, da Lei n.º 12.101/2009<sup>12</sup> (que revogou o art. 55 da Lei n.º 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.

A recorrente possui CEBAS válido para o período do lançamento (01/2008 a 13/2008), conforme consta na Certidão de fls. 506 a 509, confira-se:

---

<sup>12</sup> 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.

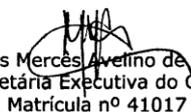
Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o 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.

**CERTIDÃO**

Atendendo a requerimento do(a) interessado(a), **CERTIFICAMOS**, com fundamento nos incisos XXXIII e XXXIV alínea "b" do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, que a entidade **SERVIÇO DE SAÚDE DR. CÂNDIDO FERREIRA**, com sede em **CAMPINAS - SP**, inscrita no CNPJ sob o nº **46.044.368/0001-52**, em **23/08/2006**, protocolizou pedido de **Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS**, pelo processo nº **71010.002315/2006-14**, deferido pela Resolução **214/2007**, de 04/12/2007, publicado no DOU de 18/12/2007, período de validade da renovação: **31/12/2007 a 30/12/2010**.  
A situação certificada refere-se até 09/03/2009, data da última informação constante no Sistema de Informações do CNAS - SICNAS.

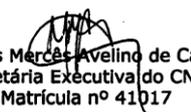
Certidão emitida em 6 de dezembro de 2010.

  
Maria das Mercês Avelino de Carvalho  
Secretária Executiva do CNAS  
Matrícula nº 41017

**CERTIDÃO**

Atendendo a requerimento do(a) Interessado(a), **CERTIFICAMOS**, com fundamento nos incisos XXXIII e XXXIV alínea "b" do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, que a entidade **SERVIÇO DE SAÚDE DR. CÂNDIDO FERREIRA**, com sede em **CAMPINAS - SP**, inscrita no CNPJ sob o nº **46.044.368/0001-52**, em **23/08/2006**, protocolizou pedido de **Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS**, pelo processo nº **71010.002315/2006-14**, deferido pela Resolução **214/2007**, de 04/12/2007, publicado no DOU de 18/12/2007 - período de validade da renovação: **31/12/2007 a 30/12/2010**.  
A situação certificada refere-se até 09/03/2010, data da última informação constante no Sistema de Informações do CNAS - SICNAS.

Certidão emitida em 17 de junho de 2010.

  
Maria das Mercês Avelino de Carvalho  
Secretária Executiva do CNAS  
Matrícula nº 41017

Atendendo a requerimento do (a) Interessado(a) **CERTIFICAMOS**, com fundamento no inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, que a entidade **SERVIÇO DE SAÚDE DOUTOR CÂNDIDO FERREIRA**, com sede em **CAMPINAS - SP**, inscrita no CNPJ sob o n.º **46.044.368/0001-52**, foi registrada no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, pelo processo n.º **00000.029226/1966-00** o qual obteve as seguintes decisões: 1) **deferido** em Sessão realizada no dia **21/08/1967**; 2) **CANCELADO**, por inadimplência de Prestação de Contas de verbas recebidas a cargo do EX-CNSS, em **23/12/1993**, pela Resolução CNAS nº **059/93**, de **23/12/1993**; 3) **REGULARIZADA a situação de inadimplência**, em **10/08/2000**, pela Resolução CNAS nº **191/00**, publicada no DOU em **24/08/2000**; 4) **Restabelecido o Registro pela Resolução 203/2000, de 04/09/2000, publicada em 12/09/2000. CERTIFICAMOS** que a referida entidade é portadora dos seguintes Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS (antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos - CEFF): 1) **00000.029226/1966-00**, concedido em **25/04/1967**, com validade para o período de **25/04/1967 até 08/06/1970**; 2) **00000.258650/1969-00**, concedido em **18/06/1970**, com validade para o período de **09/06/1970 até 09/06/1972**; 3) **00000.230399/1972-00**, concedido em **04/07/1972**, com validade para o período de **10/06/1972 até 31/07/1974**; 4) **00000.231814/1974-00**, concedido em **01/08/1974**, com validade para o período de **01/08/1974 até 31/12/1994. CERTIFICAMOS** que a entidade requereu recadastramento do Registro e Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS (antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos - CEFF), pelo processo n.º **28996.025048/1994-29**, o qual obteve as seguintes decisões: 1) **INDEFERIDO**, em **10/08/2000**, pela Resolução CNAS nº **192/00**, publicada no DOU de **24/08/2000**; 2) **Excluído** da Resolução CNAS nº **192/00**, pela Resolução CNAS nº **239/00**, de **10/08/2000**, publicada no DOU de **24/08/2000**; 3) **DEFERIDO a renovação do CEBAS**, pela Resolução CNAS nº **037/04**, de **24/03/2004**, publicada no DOU de **26/03/2004**, cuja validade do Certificado está assegurada de **01/01/1995 até 31/12/1997**; 4) **DEFERIDO o recadastramento**, pela Resolução CNAS nº **175/04**, de **08/12/2004**, publicada no DOU de **10/12/2004. CERTIFICAMOS** que a entidade requereu 2ª Renovação do CEBAS pelo processo **71010.002821/2004-41**, formalizado intempestivamente em 31/12/2004, o qual foi deferido em **16/02/2006** pela Resolução CNAS n.º **030/2006**, publicada no DOU de **22/02/2006**, com validade de **31/12/2004 até 30/12/2007. CERTIFICAMOS** que a entidade requereu 3ª Renovação do CEBAS pelo processo **71010.002315/2006-14**, formalizado tempestivamente em **23/08/2006**, deferido pela Resolução CNAS nº **214/2007**, de **04/12/2007**, publicada no DOU de **13/12/2007**, com validade de **31/12/2007 até 30/12/2010. CERTIFICAMOS** por fim que a mesma requereu pedido de 4ª Renovação do CEBAS, formalizado pelo Processo **71010.000292/2007-94**, em 28/02/2007, **ARQUIVADO** em **06/07/2009**, PELO MOTIVO DA ENTIDADE TER REQUERIDO DOIS PEDIDOS DE CERTIFICADOS REFERENTES AO MESMO PERÍODO.//// **ESTA CERTIDÃO É VÁLIDA POR SEIS MESES A PARTIR DA DATA DE SUA EMISSÃO.**////////////////////////////////////  
Brasília - CNAS, 14 de dezembro de 2009.

Por todo o exposto, sendo o CEBAS a única contrapartida exigível das entidades beneficentes para que façam jus aos benefícios da imunidade, concluo que o recurso voluntário deve ser provido reconhecendo-se a imunidade tributária para cancelar o crédito constituído pelos Autos de Infração em análise.

## 2. Das Contribuições devidas a Outras Entidades – Terceiros

Revedo posicionamento anterior já manifestado perante esse Conselho, entendo que a imunidade tributária que faz a entidade beneficente alcançar as contribuições devidas a Terceiros.

O Supremo Tribunal Federal já assentou, ao analisar a imunidade recíproca dos entes políticos, que, apesar do art. 150, VI, alínea *a*, da CF, se referir a “patrimônio, renda e serviços”, a proteção constitucional não se restringe aos impostos sobre o patrimônio, sobre a

renda e sobre os serviços do ente imune, alcançando todo e qualquer imposto que os entes políticos figurem como contribuinte de direito.

A Suprema Corte afirmou que a aplicabilidade da imunidade deve observar alguns requisitos, conforme sintetiza a ementa do RE n.º 253.472:

(...) Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais:

1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em conseqüência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.

1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.

1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante. (...)

(RE 253472, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/2010, PUBLIC 01-02-2011)

O caso aqui analisado não se refere a imunidade mas, sim, a isenção. Importa para a análise a *ratio decidendi* extraída. Na ocasião, o Ministro Joaquim Barbosa concluiu que tratava-se da prestação de um serviço público (assim como no presente caso), com a “finalidade de executar um mister que a Constituição atribuiu à própria União” (como no presente caso), sendo essas as razões da proteção constitucional.

A norma protetiva tem como finalidade assegurar a concretude das normas constitucionais<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE ARRENDAMENTO RESIDENCIAL – PAR. POLÍTICA HABITACIONAL DA UNIÃO. FINALIDADE DE GARANTIR A EFETIVIDADE DO DIREITO DE MORADIA E A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL. LEGÍTIMO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIAS GOVERNAMENTAIS. INEXISTÊNCIA DE NATUREZA COMERCIAL OU DE PREJUÍZO À LIVRE CONCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Os fatores subjetivo e finalístico da imunidade recíproca em relação ao Programa de Arrendamento Residencial estão presentes, bem como a estratégia de organização administrativa utilizada pela União – com a utilização instrumental da Caixa Econômica Federal – não implica qualquer prejuízo ao equilíbrio econômico; pelo contrário, está diretamente ligada à realização e à efetividade de uma das mais importantes previsões de Direitos Sociais, no caput do artigo 6º, e em consonância com um dos objetivos fundamentais da República consagrados no artigo 3º, III, ambos da Constituição Federal: o direito de moradia e erradicação da pobreza e a marginalização com a redução de desigualdades sociais. 2. O Fundo de Arrendamento Residencial possui típica natureza fiduciária: a União, por meio da integralização de cotas, repassa à Caixa Econômica Federal os recursos necessários à consecução do PAR, que passam a integrar o FAR, cujo patrimônio, contudo, não se confunde com o da empresa pública e está afetado aos fins da Lei 10.188/2001, sendo revertido ao ente federal ao final do programa. 3. O patrimônio afetado à execução do Programa de Arrendamento Residencial (PAR) é mantido por um fundo cujo patrimônio não se confunde com o da Caixa Econômica Federal, sendo formado por recursos da União e voltado à prestação de serviço público e para concretude das normas constitucionais anteriormente descritas. 4. Recurso extraordinário provido com a fixação da seguinte tese: TEMA

Hely Lopes Meirelles explica que, os serviços sociais autônomos são “todos aqueles instituídos por lei, com personalidade de Direito Privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupo profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou por contribuições parafiscais” (2003, p. 362).

Contribui Hely Lopes Meirelles: “não integram a administração direta nem indireta, mas trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhe são atribuídos”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro ressalta que “essas entidades não prestam serviço público delegado pelo Estado, mas atividade privada de interesse público (serviços não exclusivos do Estado)” (2011, p. 505).

**Importa observar que o art. 1º, § 1º, V, da Lei 9.766/98, dispõe que estão isentas do recolhimento da contribuição social ao salário educação as organizações hospitalares e de assistência social que atendam os requisitos previstos no art. 55, da Lei 8.212/91, como é a hipótese dos autos.**

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacífico de que a isenção conferida pela Lei nº 2.613/55 abrange não somente os impostos, mas também as contribuições.

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO EDUCAÇÃO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 15 DA LEI N. 9.424/96. ART. 1º, § 3, DA LEI N. 9.766/98. ARTIGOS 966 E 982 DO CC E ART. 110 DO CTN. CONCEITO DE EMPRESA. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO (...) V - Todavia, **a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que a regra prevista nos arts. 12 e 13 da Lei n. 2.613/55 confere ampla isenção tributária às entidades assistenciais - SESI, SESC, SENAI E SENAC - , seja quanto aos impostos, seja quanto às contribuições.** Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.589.030/ES, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 14/6/2016, DJe 24/6/2016; STJ, REsp n. 552.089/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 23/5/2005; AgRg no REsp n. 1.303.483/PE, Rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF/1ª Região), Primeira Turma, DJe de 18/11/2015; AgRg no REsp n. 1.417.601/SE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 10/11/2015; AgRg no AREsp n. 73.797/CE, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe de 11/3/2013; REsp n. 220.625/SC, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJU de 20/6/2005.

VI - Embargos de declaração acolhidos para correção do erro material, a fim de conhecer parcialmente do recurso especial e nesta parte dar-lhe provimento para fins de reconhecer a isenção da parte recorrente.

(EDcl no AgInt no REsp 1633581/BA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. SESC. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E AO INCRA. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. QUOTA PATRONAL. ISENÇÃO. ARTS. 12 E 13 DA LEI 2.613/55. (...)

**IV. O Tribunal de origem, ao se manifestar pela isenção, em benefício do SESC, na qualidade de serviço social autônomo, do pagamento do salário-educação, da contribuição patronal, da contribuição ao INCRA e da contribuição ao PIS, com**

---

884: Os bens e direitos que integram o patrimônio do fundo vinculado ao Programa de Arrendamento Residencial – PAR, criado pela Lei 10.188/2001, beneficiam-se da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal.

(RE 928902, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2018, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 11-09-2019 PUBLIC 12-09-2019)

**base nos arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55, decidiu de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema** (AgRg no AREsp 73.797/CE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/03/2013; AgInt no REsp 1.589.030/ES, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/06/2016; AgInt no REsp 1.307.211/BA, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 21/11/2016; AgRg no REsp 1.303.483/PE, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (Desembargador Federal Convocado do TRF/1ª Região), PRIMEIRA TURMA, DJe de 18/11/2015; AgRg no REsp 1.417.601/SE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 10/11/2015; REsp 301.486/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ de 17/09/2001). (...)

(AgInt no REsp 1448097/SE, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/10/2017, DJe 24/10/2017)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. SUJEIÇÃO PASSIVA DO SENAI. ISENÇÃO. LEI 2.613/1955. DIPLOMA LEGAL QUE INSTITUIU O TRIBUTO E PREVIU A REGRA ISENTIVA. SUJEITO PASSIVO. PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA QUE EXERÇA UMA DAS ATIVIDADES LISTADAS NO ART. 6º DA LEI 2.613/1955. MODIFICAÇÕES POSTERIORES QUE NÃO PREVIRAM OS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS COMO SUJEITOS PASSIVOS. INEXISTÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. Cinge-se a controvérsia a definir se o SENAI é sujeito passivo da contribuição ao Incra, instituída pela Lei 2.613/1955.

**2. O STJ tem afirmado que os Serviços Sociais Autônomos não se sujeitam à contribuição ao Incra, tanto em razão da natureza jurídica dessas entidades, quanto pela vigência da isenção prevista nos arts. 12 e 13 da Lei 2.613/1955** (REsp 363.175/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 21.6.2004, p. 188; REsp 552.089/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 23.5.2005, p. 196; REsp 766.796/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 6.3.2006, p. 223).

3. O Senai, por não exercer atividade empresarial, mas se caracterizar como entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo, e ainda por ser beneficiário da isenção prevista na Lei 2.613/55, não está obrigado a recolher contribuição para o Incra.

4. Além disso, há um aspecto que parece ter passado despercebido pela recorrente e que não foi abordado nos precedentes mencionados. A Lei 2.613/1955, em seu art. 6º, definiu o sujeito passivo do tributo em questão como a pessoa natural ou jurídica que exerça uma das atividades industriais nele previstas.

5. Posteriormente, o Decreto-Lei 1.146/1970, que promoveu algumas modificações no regime jurídico da contribuição ao INCRA, continuou a vincular a sujeição passiva do tributo ao exercício de determinadas atividades, entre as quais não se encontram os serviços sociais autônomos (art. 2º).

6. Precede, portanto, a análise da isenção a necessidade de identificar se o SENAI se enquadra na norma que disciplina a sujeição passiva da contribuição ao INCRA. A resposta, como visto, é negativa.

7. Ao contrário do que sustenta a recorrente, a isenção in casu encontra-se prevista especificamente no mesmo diploma legal que criou a contribuição ao Incra, não havendo falar em interpretação extensiva.

8. A suposta afronta aos arts. 150, § 6º, da CF/88 e 41 do ADCT, além de configurar matéria constitucional não apreciável em Recurso Especial, sob pena de usurpação da competência do STF, representa descabida inovação recursal.

9. Recurso Especial não provido.

(REsp 1293322/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2012, DJe 24/09/2012)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL - SENAI. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO INCRA. FUNRURAL. ISENÇÃO. LEI N.º 2.613/55.

1. Os "Serviços Sociais Autônomos", gênero do qual é espécie o SENAI, são entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração direta ou indireta, e que, assim, não podem ser equiparados à entidades empresariais para fins fiscais.

2. A Lei n.º 2.613/55, que autorizou a União a criar a entidade autárquica denominada Serviço Social Rural - S.S.R., em seu art. 12, concedeu à mesma isenção fiscal, ao assim dispor: "Art. 12. Os serviços e bens do S.S.R. gozam de ampla isenção fiscal como se fossem da própria União".

3. Por força do inserto no art. 13 do mencionado diploma legal, o benefício isentivo fiscal, de que trata seu art. 12, foi estendido, expressamente, ao SENAI, bem como aos demais serviços sociais autônomos da indústria e comércio (SESI, SESC e SENAC), porquanto restou consignado no mesmo, in verbis: "Art. 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC)." 4. É cediço na Corte que "o SESI, por não ser empresa, mas entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo, e por ser beneficiário da isenção prevista na Lei n.º 2.613/55, não está obrigado ao recolhimento da contribuição para o FUNRURAL e o INCRA", exegese esta que, por óbvio, há de ser estendida ao SENAI (Precedentes: REsp n.º 220.625/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 20/06/2005; REsp n.º 363.175/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/06/2004; REsp n.º 361.472/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003; AgRg no AG n.º 355.012/PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 12/08/2002; e AgRg no AG n.º 342.735/PR, Rel. Min.

José Delgado, DJ de 11/06/2001).

5. Recurso especial desprovido.

(REsp 766.796/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2005, DJ 06/03/2006, p. 223)

Igualmente é o entendimento dos Tribunais Regionais Federais quanto à ampla isenção concedida à recorrente. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. SISTEMA S. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. ISENÇÃO. ART. 12 E ART. 13 DA LEI N.º 2.613/1955. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 55 DA LEI N.º 8.212/1991. INAPLICABILIDADE. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.. (...)

2. A jurisprudência deste STJ entende que a ampla isenção conferida pelos arts. 12 e 13 da Lei n.º 2.613/55 é aplicável aos Serviços Sociais Autônomos, dentre os quais o SENAC, de forma que seu caráter de isento decorre diretamente dos dispositivos citados, sendo desnecessária, portanto, a aferição de outros requisitos para sua fruição. Aplicação da Súmula 83/STJ (AGRESP 141.760-1, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJE de 10/11/2015).

3. Desnecessária a apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social CEBAS ou o atendimento aos requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

4. A Lei n.º 2.613/1955 estabelece a ampla isenção fiscal às entidades integrantes do sistema S (SESI, SESC, SENAI e SENAC)" (AC 1001242-80.2018.4.01.4300, Rel. Desembargador Federal Novely Vilanova da Silva Reis, Oitava Turma, e-DJF1 de 08/01/2020).

**5. Ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmaram o entendimento no sentido de que a regra prevista nos arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55 confere ampla isenção tributária às entidades assistenciais - SESI, SESC, SENAI E SENAC -, seja quanto aos impostos, seja quanto às contribuições** (AC 0006945-08.2009.4.01.3400/DF, Rel. Desembargador Federal José Amilcar Machado, Sétima Turma, e-DJF1 de 09/09/2016). (...)

(TRF1. Processo 1008778-92.2019.4.01.3400, Relator Des. Fed. Hercules Fajoses, Publicado em 07/08/2020)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL REPETIÇÃO DE INDÉBITO CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS LEI Nº 8.212/91, ART. 22, I, II E III SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO NATUREZA JURÍDICA ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECONHECIDA LEI Nº 2.613/95 APLICABILIDADE ATIVIDADE EMPRESARIAL INEXISTENTE HONORÁRIOS DE ADVOGADO MAJORAÇÃO DEFERIDA.

1 Os serviços sociais autônomos, gênero do qual é espécie o SENAC, são entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração direta ou indireta, e que, assim, não podem ser equiparados à entidades empresariais para fins fiscais. (REsp nº 766.796/RJ Relator: Ministro Luiz Fux STJ Primeira Turma Unânime D.J. 06/3/2006 pág. 223.)

2 A Lei nº 2.613/1995 (art. 12 e 13) equipara, para fins fiscais, o patrimônio e a receita de serviços do SESC aos da União, igualdade ficta que a 7ª Turma desta Corte abona (AGTAG nº 2008.01.00.026673-1/PI e AMS nº 1999.38.00.032489-2/MG), **até porque o STF (RE nº 235.737/SP) orienta que o SENAC (entidade de idêntica natureza) exerce atividade filantrópica educativa, o que denota ausente qualquer condição empresarial**, conclusão que emerge do status de serviço social autônomo. (AC nº 2007.33.00.012122-3/BA Relator: Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral TRF/1ª Região Sétima Turma Unânime e-DJF1 14/5/2010 pág.301.)

**3. Ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmaram o entendimento no sentido de que a regra prevista nos arts. 12 e 13 da Lei 2.613/55 confere ampla isenção tributária às entidades assistenciais SESI, SESC, SENAI E SENAC -, seja quanto aos impostos, seja quanto às contribuições.** Nesse sentido: STJ, REsp 552.089/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJU de 23/05/2005; AgRg no REsp 1.303.483/PE, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (Desembargador Convocado do TRF/1ª Região), PRIMEIRA TURMA, DJe de 18/11/2015; AgRg no REsp 1.417.601/SE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 10/11/2015; AgRg no AREsp 73.797/CE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/03/2013; REsp 220.625/SC, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, DJU de 20/06/2005.

4. Apelação a que se nega provimento.

(TRF1. Processo 1025304-71.2018.4.01.3400, Relator Des. Fed. José Amilcar de Queiroz Machado, Publicado em 26/08/2019)

TRIBUTÁRIO. SESI. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, ISENÇÃO LEGAL. O SESI, por não ser empresa, mas entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo, e por ser beneficiário da; isenção prevista na Lei nº 2.613/55, não está obrigado ao recolhimento da contribuição para o FUNRURAL e o INCRA, exegese esta que há de ser estendida ao SENAI. Precedentes. - Por força do art. 13 do mencionado diploma legal, o benefício isentivo fiscal, de que trata seu art. 12, foi estendido, expressamente, ao SENAI, bem como aos demais serviços sociais autônomos da indústria e comércio (SESI, SESC e SENAC), porquanto restou consignado no mesmo.

(TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.04.01.024834-6/RS, Primeira Turma, DJU 21-6-2006)

EMBARGOS À EXECUÇÃO. SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA. ISENÇÃO. DE CONTRIBUIÇÕES AO INCRA E SALÁRIO-EDUCAÇÃO. Por força de isenção

fiscal não são devidas pelo Serviço Social da Indústria - SESI, contribuições para o INCRA e Salário-Educação.

(TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 2003.04.01.005601-5/RS, Primeira Turma, DJU 12-01-2005)

(...) ENTIDADES DO SISTEMA S (SESI, SESC, SENAC, SENAI). CONTRIBUIÇÕES DO SALÁRIO EDUCAÇÃO E CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. ART. 240 DA CF/88 E ARTS. 12 E 13 DA LEI 2.613/55. ISENÇÃO. APELAÇÃO. REMESSA NECESSÁRIA. DESPROVIMENTO.

I - Apelação e Remessa Necessária em face de Sentença que julgou procedente a pretensão para declarar nulo o auto de infração nº 51.043.921-7, referente ao processo administrativo nº 10510.720.919/2014-21, considerando que o SESI goza da isenção prevista nos artigos 12 e 13 da Lei nº 2.613/55, em relação à contribuição para o INCRA e para o salário-educação.

II - As entidades integrantes do sistema "S" (SESI, SESC, SENAC e SENAI), com natureza de entidades privadas de serviço social de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, são, nos termos do art. 240 da CF/88, isentas do recolhimento de contribuições previdenciárias. Além disso, os arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613/55 atribuem ampla isenção tributária a essas entidades.

**III - A orientação do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que "os Serviços Sociais Autônomos não se sujeitam à contribuição ao Incra, tanto em razão da natureza jurídica dessas entidades, quanto pela vigência da isenção prevista nos arts. 12 e 13 da Lei 2.613/1955** (REsp 363.175/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 21.6.2004, p. 188; REsp 552.089/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 23.5.2005, p. 196; REsp 766.796/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 6.3.2006, p. 223)" (REsp 1293322/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2012, DJe 24/09/2012).

IV - Em processos desse jaez, a jurisprudência deste Tribunal entende que o SESI não está obrigado ao pagamento das contribuições do INCRA, FUNRURAL e salário-educação, com apoio nos arts. 12 e 13, da Lei 2.613/55; o que indica sua compatibilidade com a CF/88 e que estão fora do alcance do disposto no art. 41 do ADCT. Precedentes: APELREEX 35044, Desembargador Federal Leonardo Augusto Nunes Coutinho (convocado), Quarta Turma, julgamento: 15/05/2018; APELREEX 34961, Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, Segunda Turma, julgamento: 20/03/2018. V - Encaminha-se no mesmo sentido a jurisprudência do STJ: "A reiterada jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que o SESI goza de benefício de isenção que engloba as contribuições para o INCRA, FUNRURAL e o salário-educação, com base nos arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613/55" (...)

(TRF5. PROCESSO: 08057383820184058500, DESEMBARGADOR FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO (CONVOCADO), 1ª TURMA, JULGAMENTO: 02/07/2020)

Desse cenário decorre que a entidade beneficente de assistência social está imune do recolhimento das contribuições devidas a Terceiros.

Por todo o exposto, o recurso voluntário deve ser provido reconhecendo-se a imunidade tributária e cancelar o crédito constituído pelo Auto de Infração em análise.

### **3. Obrigação Acessória (CFL 68)**

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 nº

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 Público<sup>14</sup>.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, *são deveres instrumentais ou formais*<sup>15</sup> e o *descumprimento da obrigação acessória torna-se antecedente de uma norma que tem por consequente a aplicação de penalidade tributária (multa)*<sup>16</sup>.

Conquanto sejam chamadas de acessórias, Leandro Paulsen adverte que *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*<sup>17</sup>.

O Auto de Infração de Obrigação Acessória **DEBCAD n.º 37.361.712-7** (fls. 22 a 24), no valor de R\$ 622.591,20, é relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado de informar em GFIP os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

De acordo com o art. 225, inciso IV, do RPS, o contribuinte é obrigado a informar, mensalmente, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) os dados cadastrais de **todos os fatos geradores de contribuição previdenciária** e outras informações de interesse da Administração Tributária.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores sujeita o contribuinte à multa correspondente a **100% do valor devido relativo à contribuição não declarada** - arts. 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97 (revogado *a posteriori* pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009); e 284, II, do RPS.

Esta infração ocorre quando da apresentação do documento sem informações que, direta ou indiretamente, interfiram no fato gerador e acarrete o cálculo errôneo, a menor, das contribuições devidas. Com isso, o responsável fica sujeito à penalidade administrativa de multa, calculada na forma dos artigos 284, I e II, do RPS e 32, IV, § 5º, combinado com o art. 92 da Lei n.º 8.212/91 (com valores atualizados pela Portaria MPS n.º 822/2005).

A base de cálculo da multa do CFL 68 corresponde a 100% da contribuição não declarada e, estando intimamente ligada à existência do crédito principal, só é mantida se constatado que houve fatos geradores omitidos em GFIP.

Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS, CONHECIMENTO. Não se conhece de Recurso Especial, quando não demonstrada a divergência suscitada, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

<sup>14</sup> REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 380.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, 619.

<sup>17</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE DECLARAÇÃO EM GFIP. VINCULAÇÃO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Aplica-se à obrigação acessória correlata (AI-68) o resultado do julgamento da obrigação principal.

(Acórdão nº 9202-009.736, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 23/08/2021, Publicado em 27/10/2021).

Disto, o julgamento proferido nos processos que tratam da obrigação principal constitui-se em questão antecedente ao dever acessório e deve ser replicado neste julgamento.

Em razão do mesmo procedimento fiscal foram lavrados mais 2 Autos de Infração de Obrigação Principal, cujo processo encontra-se apensado a este (fl. 33).

**Quadro 4: Identificação dos Autos de Infração lavrados no procedimento fiscal**

Nº do Processo Administrativo	Nº DEBCAD	Tipo	Período de Apuração	Descrição
10830.721492/2012-01	37.361.713-5	AIOP	01 a 13/2008	Lançamento de créditos de contribuições da empresa (patronais).
10830.721492/2012-01	37.361.714-3	AIOP	01 a 13/2008	Lançamento de créditos de contribuições de terceiros
10830.721492/2012-01	37.361.712-7	AIOA	01 a 11/2008	CFL 68
10830.721506/2012-89	51.013.114-0	AIOP	01 a 10/2009	Lançamento de créditos de contribuições da empresa (patronais).
10830.721506/2012-89	51.013.115-8	AIOP	01 a 10/2009	Lançamento de créditos de contribuições de terceiros

Nesta mesma sessão, vieram a julgamento os autos de infração acima relacionados.

No processo 10830.721492/2012-01, relacionado aos Autos de Infração **DEBCAD nº 37.361.713-5** (fls. 3 a 14), no valor total de R\$ 26.578.789,00, relativo às contribuições devidas à seguridade social parte patronal, **DEBCAD nº 37.361.714-3** (fls. 15 a 21), no valor de R\$ 6.088.908,26, relativo às contribuições devidas a Outras Entidades (Terceiros), todas incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, nas 01/2008 a 13/2008, e **DEBCAD nº 37.361.712-7** (fls. 22 a 24), no valor de R\$ 622.591,20, relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado de informar em GFIP os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68), a turma concluiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, mantendo-se o crédito referente aos terceiros, entidades e fundos (Acórdão nº 2402-011.052).

No processo 10830.721506/2012-89, relacionado aos Autos de Infração **DEBCAD nº 51.013.114-0** (fls. 3 a 12), no valor de R\$ 35.236.935,66, relativo às contribuições devidas à seguridade social parte patronal, **DEBCAD nº 51.013.115-8** (fls. 13 a 18), no valor de R\$ 7.933.551,55, relativo às contribuições devidas a Outras Entidades (Terceiros), todas incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, nas competências 01/2008 a 10/2009, a turma concluiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, mantendo-se o crédito referente aos terceiros, entidades e fundos (Acórdão nº 2402-011.053).

As contribuições devidas a Terceiro, contudo, não integram a base de cálculo da multa relacionada ao CFL e discutida neste Auto de Infração DEBCAD nº 37.262.986-5, por descumprimento de obrigação acessória p de informar em GFIP os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação acessória vinculada à principal, deve ser replicado o resultado do relacionado à obrigação principal, que constitui questão antecedente ao dever instrumental.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Redator.

Em que pese os contundentes argumentos apresentados pela relatora, as contribuições devidas a outras entidades e fundos denominados "Terceiros" não se destinam à Seguridade Social, e, portanto, não podem ser abrigadas pelo manto da imunidade tributária prevista no art. art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Adoto como *ratio decidendi* o Acórdão nº 2402-009.524, de 08/03/2021, que abaixo transcrevo:

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 abrigadas 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, Rei. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 4/4/2017)  
(grifo original)

Voto, portanto, por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, mantendo-se o crédito referente aos terceiros, entidades e fundos..

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino