



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10320.002478/2009-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.673 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de julho de 2013  
**Matéria** ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL  
**Recorrente** OBRAS SOCIAIS DA PARÓQUIA DE VITÓRIA DO MEARIM  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2007

AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constituem ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Thiago Tabora Simões, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado e Carlos Henrique de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de auto de infração constituído em 17/07/2009 (fl. 34), para exigência de contribuições previdenciárias relativas à parte da empresa (quota patronal) e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/SAT), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, no período de 04/2006 a 12/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 28/31, itens 3 e 6), a Recorrente se auto enquadrava como Entidade Filantrópica isenta, entretanto não apresentou os documentos necessários para tal enquadramento conforme solicitado no Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIFP e tampouco solicitou isenção de tributos à Previdência Social.

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 39/45), na qual essencialmente argumentou tratar-se de entidade filantrópica imune/isenta das contribuições previdenciárias ora exigidas, requerendo assim a total improcedência do lançamento.

A DRJ/FOR determinou a realização de diligência para esclarecimentos de aspectos relacionados à autuação (fls. 76/78, 80/82).

Devidamente intimada do resultado da diligência (fls. 177/178), a Recorrente aditou sua Impugnação (fls. 179/181), na qual apenas ressaltou seu entendimento quanto ao enquadramento como entidade filantrópica imune/isenta, requerendo a nulidade da autuação e a consequente exclusão do crédito tributário exigido.

A DRJ/FOR julgou a impugnação improcedente (fls. 198/206), todavia exonerou de ofício parte do crédito tributário exigido, considerando o restante devido, conforme Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR (fls. 207), em decisão assim ementada:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2007*

*IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECONHECIMENTO DE UTILIDADE PÚBLICA FEDERAL. REQUERIMENTO.*

*Para fatos geradores ocorridos até 29/11/2009, a imunidade prevista na Constituição Federal, art. 195, §7º, somente alcançava as entidades beneficentes de assistência social que atendiam os requisitos determinados na Lei nº 8.212/91, art. 55, dentre eles ser reconhecida como de utilidade pública federal.*

*Para fazer jus à imunidade em tela, devia ser apresentado requerimento, que era analisado juntamente com os documentos que deviam ser anexados (Lei nº 8.212/91, art. 55, §1º). Reconhecido o direito à isenção (imunidade), os seus efeitos eram gerados a partir da data do protocolo do pedido (Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 art. 208, §2º).*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

*Em obediência aos princípios da estrita legalidade e da verdade material, uma vez tendo sido detectado equívoco na apuração da base de cálculo, devem ser retificados os lançamentos efetuados a maior.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

Intimada dessa decisão em 22/06/2012 (fls. 216/220), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 23/07/2012 (fls. 222/224), no qual essencialmente repisa os argumentos já apresentados na Impugnação, novamente sustentando, em síntese, a sua condição de entidade filantrópica imune/isenta das contribuições previdenciárias exigidas, requerendo a reforma da decisão de primeira instância e a consequente exoneração do crédito tributário parcialmente mantido.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para julgamento (fls. 247/250).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

O presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

O Fisco afirma que o lançamento fiscal decorre do fato da Recorrente não ter apresentado os documentos necessários para enquadramento como entidade filantrópica isenta e tampouco ter solicitado a isenção de tributos. Isso está consubstanciado no item 3 do Relatório Fiscal, registrado nos seguintes termos:

*“3. A empresa enquadrava-se como Entidade Filantrópica com Isenção, conforme verificado no FPAS 639 informado pela mesma em suas GFIPs, entretanto não nos apresentou documentos necessários para tal enquadramento solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF e tampouco solicitou isenção de tributos à RFB. Desta forma, procedemos ao levantamento dos fatos geradores como empresa normal e fizemos RFFP – Representação Fiscal para Fins Penas por crime contra a ordem tributária, além de apropriação indébita.*

Por sua vez, a Recorrente afirma desde a sua Impugnação que possui a condição de entidade filantrópica imune/isenta das contribuições previdenciárias exigidas, conforme estatuto, alvará, certidões, declarações, certificados, atestados e outros documentos, de origem federal, estadual e municipal, acostados aos autos com a Impugnação (fls. 48/73), aditamento da Impugnação (fls. 184/191) e Recurso Voluntário (fls. 228/244).

Pois bem. Após analisar o presente processo e respectivos documentos acostados aos autos, verifica-se, em sede de preliminar, que o lançamento fiscal deverá ser declarado nulo, eis que os elementos fáticos probatórios que o compõem não registram de forma clara e precisa a fundamentação legal ensejadora da autuação, não estando em conformidade com a legislação tributária, nem com os fundamentos da Constituição Federal de 1988.

Conforme se observa nos autos, a autoridade tributária informa no item 3 do Relatório Fiscal que a Recorrente não apresentou os documentos necessários para seu enquadramento como entidade filantrópica isenta, solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF e tampouco solicitou a isenção de tributos.

Vê-se, portanto, que no entendimento da autoridade tributária, foram essas as duas premissas fáticas utilizadas como base para a autuação, quais sejam: **(i)** a ausência dos documentos necessários para enquadramento como entidade filantrópica isenta e **(ii)** a não solicitação da isenção de tributos.

Todavia, a autoridade tributária não traz a adequada fundamentação jurídica relativa a tais elementos fáticos utilizados como fundamento da autuação. Qual é a legislação e os requisitos garantidores da isenção que a autoridade tributária entende que não foram cumpridos? Quais são os documentos necessários para enquadramento como entidade filantrópica a que a autoridade tributária se refere? Qual é a norma que exige a solicitação de

isenção? E em que termos? A autoridade tributária não esclarece e nem apresenta os elementos jurídicos para a sua exata definição.

Analisando o processo, não se encontra nos autos o TIFP mencionado pela autoridade tributária, muito menos a relação dos documentos solicitados à Recorrente. O Relatório Fiscal também não traz maiores esclarecimentos a esse respeito, não detalhando os requisitos jurídicos da isenção supostamente descumpridos pela Recorrente.

Tampouco se encontra nos Fundamentos Legais do Debito – FLD (fls. 23) quaisquer registros de motivação jurídica ligados à isenção de entidades beneficentes e seus requisitos de fruição, supostamente descumpridos pela Recorrente no entendimento da autoridade tributária.

É de conhecimento dos que militam na área tributária a necessidade de observância dos princípios jurídicos da tributação, dentre os quais o da legalidade tributária (CF/88, art. 150, I) e o da atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, arts. 3º e 142, § único).

O primeiro existe para garantir a segurança jurídica nas relações dos particulares com o Estado, obrigando tanto o sujeito passivo quanto o sujeito ativo da relação obrigacional tributária (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 16a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999 p. 34).

O segundo retira do agente tributário qualquer terreno de apreciação subjetiva discricionária, vinculando-o à necessidade de estrita correspondência entre o comando da norma e o ato praticado (MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 174).

Contudo, na medida em que a autoridade tributária não apresenta os dispositivos legais nem esclarece os fundamentos jurídicos do lançamento, incorre em vício na autuação.

No presente caso, vê-se que o auto de infração foi lavrado tendo por base apenas os elementos fáticos que ensejaram o presente lançamento fiscal, todavia sem abordar os elementos jurídicos correspondentes, sem tratar da disposição legal infringida, o que deveria ter sido obrigatoriamente observado por ocasião da lavratura do auto de infração e da notificação do lançamento, nos termos do Decreto-Lei nº 70.235/72:

*“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: (...)*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (...)*”

*“Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente: (...)*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso; (...)*

Importante observar que no presente caso os aspectos jurídicos relativos à autuação somente foram abordados por ocasião da decisão de primeira instância proferida pela

DRJ/FOR, o que não pode subsistir, por configurar inovação do lançamento, pois como visto os elementos jurídicos deveriam ter sido obrigatoriamente demonstrados pela autoridade tributária já por ocasião do auto de infração e da notificação do lançamento, o que não ocorreu.

Ao afastar o enquadramento da Recorrente como entidade imune/isenta das contribuições previdenciárias ora exigidas, para tratá-la como uma empresa normal sujeita à sua incidência, a autoridade tributária deveria ter demonstrado no Relatório Fiscal ou em Relatório Complementar, de maneira clara e exaustiva, não apenas a motivação fática como também a motivação jurídica para efetuar o lançamento, cotejando os fundamentos legais e as razões que motivaram a autuação, o que não foi feito.

Desse modo, está claro que faltam requisitos essenciais para a validade da presente autuação, necessários não só para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente, como também para a adequada apreciação da procedência ou não da autuação pelo julgador administrativo, o qual não poderá, somente por ocasião da sua decisão, encontrar os elementos jurídicos que fundamentem a manutenção do lançamento (tal como justamente o fez a autoridade administrativa de primeira instância), posto que tais elementos jurídicos já deveriam ter sido adequadamente demonstrados por ocasião da autuação, como pressuposto de sua validade.

Nesse linha de raciocínio, verifica-se que o auto de infração deve ser declarado nulo, em decorrência do disposto no art. 142 do CTN e art. 59, II, do Decreto-Lei nº 70.235/72, *in verbis*:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.***

*Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.***”

*“Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com **preterição do direito de defesa.** (...)”*

De se destacar que, no presente caso, o vício vai além da simples ausência de apontamento da disposição legal infringida no auto de infração e na notificação de lançamento, não se tratando de mera fundamentação deficiente, situação em que se tem entendido que o vício do lançamento seria formal.

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a motivação fática e jurídica de incidência da lei), ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável à incidência da lei, ou à determinação da matéria tributável), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen: *“Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.” (Direito Tributário: Constituição e Código*

*Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194).

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade já mencionado, situação inaceitável nas relações do fisco com o contribuinte.

Outro não tem sido o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/1995 a 31/05/2000*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. VICIO MATERIAL. NULIDADE.*

*É nulo o auto de infração quando não indica os fatos e os fundamentos jurídicos que ensejaram a sua lavratura. Medida necessária para que tanto o contribuinte quanto o julgador administrativo possam avaliar a procedência jurídica da autuação, perante o caso concreto O processo administrativo fiscal obedecerá, dentre outros, o princípio da motivação, essencial à garantia da ampla defesa e do contraditório.*

*Processo Anulado”* (CARF, PAF nº 35410.000997/2005-73, Acórdão nº 2301-00486, Sessão de 07/07/2009)

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998*

*Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*A ausência da efetiva comprovação do fato gerador demonstrando a subsunção do ocorrido aos critérios legais relativos à contribuição previdenciária implica em nulidade por vício material.*

*Processo Anulado”* (CARF, PAF nº 17460.000883/2007-18, Acórdão nº 2302-002.235, Sessão de 21/12/2012)

De se destacar que, em se tratando de vício material, o novo lançamento não pode valer-se do prazo decadencial previsto no art. 173, inc. II, do CTN, somente aplicável em caso de lançamento anulado por vício formal.

Versando sobre os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este Conselho assim se posicionou:

*“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao*

*sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”.* (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) – destacou-se

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PROVIMENTO**, reconhecendo a nulidade do presente lançamento por vício material.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues