



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10580.007223/94-68
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.211 – 3ª Turma
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria PAF - Nulidade.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESPORTE CLUBE VITÓRIA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/07/1994

NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS. NULIDADE.

O ato administrativo de lançamento deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício formal o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pela legislação processual tributária.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Valmar Fonseca de Menezes, que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes (Presidente Substituto)

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão,

Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Valmar Fonseca de Menezes (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN que decidiu anular, por unanimidade de votos, o processo administrativo, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/07/1994

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS.

O ato administrativo de lançamento deve revestir-se de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.

Processo anulado.

Trata-se de auto de infração lavrado para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativa aos fatos geradores de abril de 1992 a julho de 1994, que deixou de ser paga.

A ciência do auto de infração foi dada em 09/12/1994.

Irresignado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 45/55, na qual requer o cancelamento da autuação com base nas seguintes razões:

- em preliminar, diz que o auto de infração é nulo, por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que foram descumpridos os requisitos indispensáveis previstos nos incisos III, IV e V do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, ou seja, não houve descrição dos fatos que teriam gerado a obrigação e o respectivo enquadramento legal, tendo em vista ser ela entidade isenta. Também não foi demonstrada a forma de apuração da base de cálculo tributada;

- no mérito, alega que é entidade isenta de impostos, pelas disposições do art. 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição Federal, tendo cumprido todos os requisitos estabelecidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN;

- faz jus, também, à isenção prevista no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, que reproduz o disposto no art. 195, § 7º, da CF/88;

- o Esporte Clube Vitória, embora conste em seus Estatutos tratar-se de uma sociedade civil, é, na verdade, uma associação, congregando os seus associados com a finalidade de desenvolver, difundir e aprimorar a educação física, pela prática de diversas modalidades esportivas e promover atividades culturais, cívicas, sociais e filantrópicas;

- a isenção a que tem direito é de caráter geral e de aplicação imediata para todas as pessoas jurídicas que nela se enquadrem, independentemente de prévio reconhecimento pela autoridade tributante, conforme disposto no art. 179 do CTN;

- a exigência ofende, também, o princípio constitucional da estrita legalidade tributária, pois o fato gerador descrito pela LC nº 70/91 é o faturamento, que corresponde à receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, o que não se coaduna com as fontes de recursos do autuado, previstas no art. 88 do seu estatuto social, para o desenvolvimento e manutenção de seus objetivos sociais;

- para a caracterização do fato gerador da contribuição não basta que haja a prestação do serviço; é necessário que haja uma contraprestação, isto é, que a atividade seja exercida com fins econômicos, sob pena de restar ferido o mesmo princípio da estrita legalidade tributária.

A DRJ em Salvador – BA, sob o argumento de que a sociedade civil de cunho desportivo não está contemplada no art. 6º da LC nº 70/91, que elenca os beneficiários da isenção de Cofins, julgou procedente a ação fiscal, mantendo a exigência nos exatos termos da autuação lavrada (Decisão nº 704/97, de fls. 92/98).

Inconformado, o interessado apresentou o recurso voluntário de fls. 103/133, reiterando os argumentos da impugnação, principalmente no que diz respeito à preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, sobre a qual acrescenta que a autoridade julgadora de primeira instância, ao afastá-la, enquadrou as atividades do recorrente como “venda de serviços”, incluindo nelas as receitas patrimoniais, ferindo o princípio constitucional da tipicidade cerrada.

Apreciando o recurso na sessão de 20 de março de 2001, este Colegiado decidiu pela conversão do julgamento em diligência (Resolução nº 202-02.160), por três vezes repetida (Resoluções nºs 202-00.320, 202-00.447 e 202-00.707), com o objetivo de verificar se o recorrente preenchia os requisitos legais para o gozo de isenção da Cofins, ou seja, se cumpriu as exigências dos arts. 14 do CTN e 55 da Lei nº 8.212/91, se era detentor de Certificado emitido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, por intermédio do Conselho Nacional de Assistência Social, atestando sua condição de entidade filantrópica e/ou de assistência social.

Foi solicitado, também, que fossem apontadas as receitas advindas da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, distinguindo-as, inclusive quanto a valores, daquelas provenientes das receitas que não representem o faturamento das associações desportivas, tais como aquelas derivadas do licenciamento de uso de marcas e símbolos.

Por fim, foi perguntado se a associação remunerava seus dirigentes, mesmo que de forma indireta.

Como resultado das diligências, vieram aos autos as seguintes informações:

- o recorrente não é detentor de certificado que o qualifique como entidade filantrópica e/ou de assistência social;

- a natureza e origem das receitas contidas nos documentos contábeis que serviram de base à autuação, anexados às fls. 16/43, foram informadas pelo recorrente no documento de fls. 165/166 e a descrição estatutária das receitas encontra-se na fl. 77, art. 88;

- com base na descrição feita pelo recorrente é possível dividir suas receitas tributáveis pela Cofins (consoante arts. 1º e 2º da LC nº 70/91) em dois grupos: 1) “receitas de esportes” (compostas de “receitas de jogos” mais “receitas diversas”); 2) “receitas patrimoniais”. A fiscalização levou em conta apenas esses dois grupos, já que o terceiro (“outras receitas”) trata basicamente de receitas financeiras, recuperações de despesas e outros ingressos, não caracterizáveis como faturamento tributável na época;

- todas as receitas dos dois grupos citados, coincidentes com os valores tomados como base de cálculo para a tributação da Cofins, caracterizam faturamento (embora de natureza um tanto particular), salvo melhor juízo. E pelo fato de este clube de futebol não se encaixar nas situações de exclusão previstas nos arts. 6º e 7º da citada Lei Complementar (cooperativa, sociedade civil do DL nº 2.397, entidade de assistência social, empresa exportadora), não vimos outra saída, em 1994, que não a autuação;

- não identificamos receitas decorrentes de licenciamento de uso de marcas e símbolos e outras similares; assim sendo, de maneira conclusiva, a fiscalização reafirma como tributáveis as parcelas de receita originalmente incluídas no auto de infração;

- o clube efetuou diversas transações financeiras com pessoas ligadas, porém, não foi possível, dada a insuficiência de documentação disponibilizada pelo recorrente, em face do não atendimento das intimações, verificar a regularidade desse fluxo financeiro.

O recorrente encaminhou diretamente à secretaria da Câmara petição, na qual justifica que o não atendimento das intimações deveu-se à dificuldade de localizar os documentos relativos à contabilidade de mais de 8 anos passados e solicita a juntada de documentação concernente em cópia de cheque, depósitos bancários, faturas, folhas de pagamento de pessoal, guias de recolhimento de tributos, notas de despesas, borderôs de jogos realizados, contrato e recibo de compra, venda e empréstimos de atletas etc., dos anos de 1992, 1993 e 1994.

Na mesma documentação fez juntar balancetes e balanços dos referidos anos e esclarece que a entidade não distribui resultados, não remunera dirigentes de forma direta ou indireta, reinveste única e exclusivamente em seu objetivo social (desporto e ações sociais) e sempre manteve sua escrita em dia e em boa ordem e guarda.

Acrescenta que as disposições dos arts. 13 e 14 da MP nº 2.158-35/2001, c/c art. 10 da Lei nº 9.718/98, reforçam o seu entendimento de que, como entidade sem fins lucrativos, não está alcançada pela tributação da Cofins.

Por fim, esclarece que as transações com pessoas ligadas apontadas pela fiscalização decorrem do fato de que o recorrente, como as demais entidades do tipo, freqüentemente torna-se deficitário e necessita de aporte financeiro por parte de seus dirigentes, sem os quais não seria possível honrar os seus compromissos operacionais, principalmente o pagamento da folha de salários e fornecedores.

A quarta diligência foi realizada depois da juntada dos documentos acima referidos, de modo que a Fiscalização teve acesso aos mesmos ao prestar as informações supra resumidas.

A PGFN interpôs Recurso Especial pleiteando a reforma da decisão do Segundo Conselho de Contribuintes.

Em Contra-Razões o sujeito passivo pugna pela manutenção da decisão do colegiado *a quo*.

É o Relatório.

Voto

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

O sujeito passivo alega, em preliminar, que o auto de infração é nulo, por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que não houve a perfeita descrição dos fatos e enquadramento legal e também não foi demonstrada a forma de determinação da base de cálculo tributada. Essa foi, e continua sendo, a principal linha de argumentação da recorrida.

Incontroverso o fato de que houve uma redação muito superficial na descrição dos fatos que ensejou a lavratura do Auto de Infração. Assim, delimitaremos o objeto da presente lide na questão de que a descrição contida no AI seria suficiente para a perfeita defesa do contribuinte, ou se não são suficientes, acarretando a anulação do AI por cerceamento de defesa, ou se mesmo ocorrendo a apresentação da defesa, tal ato seria suficiente para a convalidação do ato.

Não serão analisados fatos e provas, pois já foi feito em instância anterior, inclusive com votação unânime.

O relator do acórdão no Segundo Conselho Antônio Zomer, dispõe em seu voto:

No auto de infração, à fl. 02, a descrição da infração foi feita da seguinte forma:

“I – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Valores de COFINS devidos pela não declaração e pelo não recolhimento do tributo desde a sua instituição.”

Em seguida o Auditor Fiscal relacionou as bases de cálculo tributadas e os dispositivos legais infringidos, como sendo os arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Foram juntados ao auto de infração cópias dos balancetes de maio de 1992 a agosto de 1994, sem nenhuma informação adicional.

Não foi elaborado termo de verificação fiscal ou documento assemelhado, que pudesse esclarecer ao contribuinte a razão da tributação.

Também não foi efetuado nenhum demonstrativo que indicasse quais as receitas integraram a base de cálculo tributada em cada período de apuração.

A descrição imprecisa do fato motivador do lançamento ofendeu o art. 10^a, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

III - a descrição do fato; " (destaquei)

Ao não descrever de forma completa o fato que ensejou a autuação, o Fisco deixou, também, de especificar corretamente a matéria tributável, de cuja essência se consubstanciaria o motivo do lançamento.

A descrição dos fatos, de forma a permitir ao contribuinte saber exatamente todos os fatos e fundamentos da exação, forma a motivação do lançamento, que significa a descrição dos motivos que ensejam o lançamento, que é responsável pela materialização da obrigação tributária, tornando-se possível identificar os sujeitos da obrigação e quantificar o crédito.

Com efeito, a motivação é um requisito formal do ato administrativo, que é o lançamento. Um vício de motivação não poderá ser sanado no decorrer do processo administrativo tributário, não restando outra alternativa, senão a nulidade do ato (auto de infração).

A lei processual tributária (Dec. 70.235/72 e Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011) é bem clara ao trazer como requisito do lançamento a descrição dos fatos.

De fato houve uma afronta à legislação tributária e processual tributária que deve ensejar a anulação do auto de infração nos exatos termos do acórdão recorrido.

A PGFN alega em suas razões de recurso especial que os fundamentos de fato e de direito apresentados no auto de infração foram suficientes ao exercício da ampla defesa e que foram cumpridos os requisitos do art. 142 do CTN e art. 10 do decreto 70.235/72, notadamente, a descrição dos fatos e indicação da matéria tributável, vez que ficou consignado no AI que o motivo ensejador do lançamento foi a falta de recolhimento dos valores referentes à COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes de venda de serviço, não havendo como se defender a ocorrência de violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Porém o fato de a recorrida ter apresentado a defesa não isenta a autoridade de fundamentar corretamente e de modo completo o ato administrativo. O dever de fundamentar é decorrente do prescrito na Lei 9784/99, que exige a indicação dos pressupostos de fato e de direito utilizados para a tomada de decisão nos atos administrativos. Em que pese o AI não ser um ato decisório, deve ser fundamentado nos termos da referida lei.

Assim, a apresentação de defesa não convalida o ato emitido sem as formalidades exigidas em lei e não há como se tornar válido o ato que, na sua origem, já foi emitido sem tais formalidades.

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é farta em decisões que determinaram o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, citando-se, a título de exemplo, as ementas dos seguintes julgados:

1) Acórdão nº 106-10.087, de 15/04/1998:

“NORMAS PROCESSUAIS - AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS - O ato administrativo deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelo artigo 10, do Decreto nº 70.235/72. Acolher a preliminar de nulidade do lançamento.”

2) Acórdão nº 103-20.711, de 19/09/2001:

“NULIDADE - Os requisitos estabelecidos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 constituem formalidades essenciais a serem observadas nos lançamentos constitutivos de créditos tributários, sob pena de nulidade. Sendo formal o motivo determinante da nulidade, tem aplicação o art. 173, II, do CTN. (DOU 11/10/01). Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ex officio.”

3) Acórdão nº 107-07.740, de 12/08/2004:

“RECURSO ‘EX OFFICIO’ – IRPJ – AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO NA ELABORAÇÃO DO LANÇAMENTO – NULIDADE – É nulo o lançamento em que a autoridade fiscal deixa de atender os requisitos essenciais à sua validade, mormente o artigo 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício.”

4) Acórdão nº 103-20.854, de 19/03/2002:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ - GLOSA DE EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - FALTA MOTIVAÇÃO, DE DESCRIÇÃO E DE ENQUADRAMENTO LEGAL - A falta da descrição dos fatos, seu enquadramento legal e a motivação da realização de glosa, qualquer que seja ela, macula de nulidade o lançamento fiscal, eis que os requisitos omitidos pela fiscalização são essenciais à validade do lançamento fiscal. Analisadas as questões postas em discussão à luz das provas constantes dos autos e da legislação de regência, há que se manter a decisão monocrática inalterada. (DOU 30/04/02.) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso ex officio.”

Vimos que a motivação do lançamento é um requisito de regularidade formal, pois o lançamento é o ato pelo qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível. O documento que formaliza o lançamento deve conter referência clara sobre todos esses elementos, sendo imprescindível a descrição formalizada da matéria tributável, sob pena de nulidade. O relatório fiscal deve conter os dados necessários à perfeita compreensão das causas de fato e de direito, do período e da dimensão da obrigação imputada ao contribuinte.

No sentido da necessidade da clareza na identificação do fato gerador, do cálculo e da precisa descrição fática, há referência expressa na lei de custeio da seguridade social.

A fiscalização lavrará a notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem... (art. 37 da lei 8212/91)

Da mesma maneira também tem decidido os nossos tribunais superiores.

Vejamos:

LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto – exigência que nada tem haver com inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. (STJ, 2^a T., REsp 48.516/SP, ARI PARGENDLER, SET/97.

Do exposto, voto pelo não provimento do presente recurso, mantendo-se, na íntegra, a decisão do colegiado *a quo*.

Rodrigo da Costa Possas - Relator