



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

Processo n° 10580.720502/2010-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.657 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2013
Matéria ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
Recorrente CENTRO COMUNITÁRIO BATISTA CRÉRISTON ANDRADE - CECOM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DA FALTA DE CLAREZA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco desconsiderar a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal. Esses requisitos são importantes para a defesa do sujeito passivo da relação obrigacional tributária que lhe foi imputada pelo Fisco, não bastando a simples menção de que a empresa não requereu a sua isenção (imunidade) ao INSS.

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

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

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

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à contribuição patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2006 a 13/2007.

O Relatório Fiscal (fls. 83/95) informa que a empresa não possui e nem requereu a concessão do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária à Receita Federal do Brasil (RFB). Deste modo, por não atender a todos os requisitos legais necessários para a concessão de isenção, o sujeito passivo foi enquadrado como um contribuinte comum e, assim sendo, foi lavrado o presente AI relativamente às parcelas das contribuições previdenciárias da parte patronal que, supostamente, a empresa considerava como desobrigada de declarar em GFIP e de recolhê-las, por estar indevidamente na condição de isenta.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos:

1. **W1 - Contribuição Patronal de Contribuintes Individuais sem GFIP** → corresponde ao levantamento que agrega as remunerações dos segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP e sujeitas à multa de mora de 24%;
2. **W11 - Contribuição Patronal de Contribuintes Individuais sem GFIP** → corresponde ao levantamento que agrega as remunerações dos segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP e sujeitas à multa de ofício de 75%;
3. **W2 - Contribuição Patronal dos Empregados sem GFIP** → correspondente ao levantamento que agrega as remunerações dos segurados empregados, não declarados em GFIP e sujeito à multa de mora de 24%;
4. **W21 - Contribuição Patronal dos Empregados sem GFIP** → correspondente ao levantamento que agrega as remunerações dos segurados empregados, não declarados em GFIP e sujeito à multa de ofício de 75%.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 26/10/2010 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 144/169), alegando, em síntese, que:

Constituição Federal, bem como para a comprovação do preenchimento dos requisitos do artigo 55 da Lei 8.212/1991. Para tanto, indica o perito e formula os quesitos;

4. **Do Pedido.** Pelo exposto, requer a improcedência e protestam pela produção de todos os meios de prova admitidos, pela produção da prova pericial, bem como pela juntada de novos documentos, a fim de observar a garantia ao contraditório e da ampla defesa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão 15-029.937 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 359/368) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação, ressaltando que a Recorrente sempre atendeu os requisitos de entidade imune às contribuições previdenciárias.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Salvador/BA informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

O Fisco afirma que o lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente não possui e nem requereu a concessão do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária à Receita Federal do Brasil (RFB). Isso está consubstanciado no Relatório Fiscal (“itens **1.2** e **1.3**”), registrado nos seguintes termos:

“[...] 1.2. Os fatos geradores deste Auto de Infração referem-se aos pagamentos das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, do período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, inclusive 13º salários de 2006 e 2007, cujas contribuições em favor da Previdência Social, parte patronal, não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e também não recolhidas, haja vista que o contribuinte está sendo considerado como empresa normal, pois não possui Ato Declaratório de isenção previdenciária e também não o solicitou a Receita Federal do Brasil. (g.n.)

1.3. Deste modo, por não apresentar todos os requisitos legais necessários para a concessão de isenção, o sujeito passivo está sendo enquadrado como um contribuinte comum e, assim sendo, está sendo lavrado o presente AIOP relativamente às parcelas das contribuições previdenciárias da parte patronal que, supostamente, a empresa considerava como desobrigada de declarar em GFIP e de recolhê-las, por estar indevidamente na condição de isenta [...]”.

Por sua vez, a Recorrente afirma que preenchia todos os requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991, vigente à época do período de apuração, conforme documentos acostados aos autos, tais como: (i) as certidões reconhecendo a entidade como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (ii) era portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, nos termos do artigo 1º, §1º, do Decreto-Lei 1.572/1977; dentre outros.

Pois bem. Após analisar os documentos acostados aos autos, verificar-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, conforme previa art. 55, incisos I a V, da Lei 8.212/1991, revogado pela Lei 12.101/2009. Ou seja, pelos fundamentos a seguir delineados, a motivação fática e jurídica do lançamento fiscal não está em conformidade com a legislação tributária, nem com os fundamentos da Constituição Federal de 1988.

Conforme se observa nos autos, mesmo tendo a autoridade tributária à sua disposição todos os documentos pertinentes à escrituração contábil – assim como os demais documentos estabelecidos pelo art. 55, incisos I a V, da Lei 8.212/1991, atualmente revogado pela Lei 12.101/2009 –, limitou-se a justificar a autuação apenas pela inexistência de pedido de

isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), hoje Receita Federal do Brasil (RFB). Esse entendimento também ficou consubstanciado nas informações constantes do Relatório Fiscal (“itens 1.2 e 1.3”, retromencionados, combinado com o “item 2.1”) nos seguintes termos:

“[...] 2. DOS DOCUMENTOS, INFORMAÇÕES E LIVROS CONTÁBEIS

2.1. *O contribuinte disponibilizou as informações e documentos solicitados pela fiscalização, exceto o item 2 do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), ou seja, cópia dos Atos Declaratórios de Concessão de Isenção Previdenciária [...].”*

Tal motivação do lançamento fiscal também ficou delineada pela decisão de primeira instância (Acórdão 15-029.937 da 7ª Turma da DRJ/SDR, fls. 359/368) nos seguintes termos:

“[...] Entretanto, *cabe esclarecer que não está sendo discutido nesse decisório se a impugnante é uma entidade beneficente de assistência social, mas sim o reconhecimento pela Administração de que a requerente atende a todos os requisitos exigidos pela lei, o que é feito, necessariamente, mediante despacho da autoridade administrativa.*”

Frise-se que não restou comprovado nos autos que a entidade foi reconhecida como isenta do pagamento das contribuições previdenciárias devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). [...]” (g.n.)

Percebe-se, então, que a motivação fática e jurídica da decisão de primeira instância está consubstanciada exclusivamente na tese de que a Recorrente **não requereu** a isenção junto ao INSS, conforme previa a legislação em vigor na época do período de apuração (competências 01/2006 a 13/2007).

Logo, a motivação fática para ensejar o presente lançamento fiscal foi a não apresentação de requerimento junto ao INSS (Fisco, Receita Federal do Brasil-RFB) pela Recorrente, solicitando a isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 55, § 1º, da Lei 8.212/1991.

Entretanto, entende-se que esse requerimento é apenas um elemento formal declaratório para se estabelecer a imunidade para a Recorrente, devendo ser somado com os requisitos estabelecidos pelos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Esse entendimento é extraído da leitura completa de todas as disposições previstas para se estabelecer a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988:

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

Extrai-se da leitura do art. 55, revogado pela Lei 12.101/2009, que os **requisitos referem-se a um rol exaustivo, incisos I a V, para que se possa gozar da imunidade**

da cota patronal das contribuições previdenciárias, prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal.

Lei 8.212/1991:

*Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que **atenda aos seguintes requisitos cumulativamente** ((Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009): (g.n.)*

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (g.n.)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (g.n.)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Posteriormente, os requisitos para se estabelecer a imunidade da cota patronal previdenciária foram disciplinados pelo art. 29 da Lei 12.101/2009, desde que a entidade inicialmente obtenha a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (EBAS), após análise do requerimento de concessão ou de renovação do certificado no âmbito dos Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social de Combate à Fome, conforme área de atuação da entidade.

Lei 12.101/2009:

Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;

II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e

III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.

.....

*Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:** (g.n.)*

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

*VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na **legislação tributária;***

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

Nessa toada, a Recorrente afirma que é reconhecida como de utilidade pública federal, e faz referência à situação pretérita de garantia do gozo da isenção às entidades que em 1º de setembro de 1977, data da edição do Decreto-Lei 1.572/1977, encontravam-se em gozo de isenção, as quais tiveram assegurada a sua condição de entidade isenta das contribuições sociais.

Decreto-Lei 1.572/1977:

Art. 1º. Fica revogada a Lei n.º 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social-INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebem remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até à data da publicação deste Decreto-lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição. (g.n.)

O Parecer da Consultoria Jurídica do INSS nº 2.901/2002, que trata da interpretação do § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991, fixa o entendimento que a Lei 8.212/1991, quando trouxe de volta a possibilidade de uma entidade beneficente ter o benefício fiscal, assegurou que aquelas entidades que vinham gozando do benefício desde o Decreto-Lei 1.572/1977, não precisariam requerer a isenção novamente ao INSS.

Diante desse contexto fático e jurídico, consubstanciado exclusivamente nos documentos acostados aos autos, depreende-se que a Recorrente atendia os requisitos previstos nos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991. Além disso – dentro de um juízo de verossimilhança e de acordo com a lógica do razoável, baseada em um juízo de propensão diante das afirmações do Fisco e da Recorrente –, os elementos probatórios acostados aos autos apontam que a Recorrente atendia a determinação exposta no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991 (requerimento junto ao INSS), já que o Fisco não demonstrou, no Relatório Fiscal e demais documentos, que a Recorrente possuía ou não o benefício fiscal da imunidade nos termos da regra estampada no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei 1.572/1977, esta regra dispensaria a necessidade de realizar novamente o requerimento ao INSS.

Assim, ao afastar a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal, o Fisco deveria ter demonstrado no Relatório Fiscal ou em Relatório Complementar, de maneira clara e exaustiva, **a motivação fática e jurídica** para efetuar o lançamento fiscal, pois, embora tenha afirmado que a empresa não requereu a sua isenção junto ao INSS, faltou comprovar se a Recorrente vinha gozando ou não do benefício fiscal desde 1º de setembro de 1977, nos termos da regra estampada no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei 1.572/1977 e do enunciado previsto no Parecer da Consultoria Jurídica do INSS nº 2.901/2002, ou se atendia ou não os requisitos previstos nos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991. Esclareço que não há qualquer registro nos Fundamentos Legais do Debito (FLD) desta motivação jurídica: § 1º do

art. 1º do Decreto-Lei 1.572/1977 combinado com o Parecer da Consultoria Jurídica do INSS nº 2.901/2002 e art. 55, incisos I a V, da Lei 8.212/1991.

É importante destacar que nem sempre a pura e simples inexistência de requerimento da isenção (imunidade) da cota patronal previdenciária ao INSS (Fisco) ensejará imediatamente o lançamento fiscal dessa contribuição previdenciária como devida, uma vez que é possível outra norma, dentro do ordenamento jurídico, garantir o mesmo efeito desse requerimento, no caso em tela a hipótese legal prevista no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei 1.572/1977 combinado com o Parecer da Consultoria Jurídica do INSS nº 2.901/2002 ou a hipótese de cumprimento cumulativamente dos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991 combinado com a regra estampada no art. 106, II, alíneas “a” e “b”, do CTN. Essa última hipótese decorre do fato de que a nova legislação (Lei 12.101/2009), que deu concretude a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal, não exige qualquer pedido ou requerimento junto ao Fisco para que a entidade seja beneficiada dessa imunidade e, com isso, deverá prevalecer a hipótese mais benéfica à Recorrente, que se materializa somente no cumprimento de todos os incisos do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse passo, caso em que mesmo existindo a afirmação do Fisco de que a Recorrente não requereu a concessão do Ato Declaratório de Isenção Previdenciária à Receita Federal do Brasil (RFB), esta afirmação deve ser superada e ceder em face de circunstâncias especiais e excepcionais encontradas nos documentos acostados aos autos, previamente analisados pelo Fisco no momento de realização do procedimento de auditoria, que já apontavam que a Recorrente preenchia, para o período de apuração (competências 01/2006 a 13/2007), os requisitos previstos nos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991 e era portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, nos termos do artigo 1º, §1º, do Decreto-Lei 1.572/1977. Tal entendimento não viola a ordem jurídica que protege a afirmação do Fisco com a presunção de legitimidade e de fé-pública, na medida em que o lançamento fiscal não se encontra devidamente fundamentado, devendo ser tutelada a confiança e a boa-fé objetiva da Recorrente que pautou a sua tese de defesa consubstanciada em elementos fáticos de que possuía os requisitos dos incisos do art. 55 da Lei 8.212/1991, bem como era portadora da garantia prevista no artigo 1º, §1º, do Decreto-Lei 1.572/1977, e, com isso, estaria abarcada pela imunidade.

A confiabilidade das informações prestadas pelo Fisco por meio do lançamento fiscal, materializado no Relatório Fiscal e seus anexos, é essencial ao atendimento

do princípio constitucional da ampla defesa, bem como da preservação da boa-fé objetiva, que deve orientar a relação entre o Fisco e o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

Assim – na hipótese de entidade beneficente que se encontrava, antes de seu cancelamento, devidamente abrangida pela imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal e em face de que as normas de imunidade comportam interpretação extensiva, consoante decisões do Supremo Tribunal Federal (STF. Plenário. RE 325822/SP. DJ 14/05/2004) –, não é justificável ao Fisco – como órgão adstrito à legalidade e à atividade vinculada, ao realizar o procedimento de auditoria, visando à apuração do crédito tributário decorrente da cota patronal previdenciária – proceder o lançamento fiscal de forma equivocada na **fundamentação fática** (falta de requerimento de isenção junto ao INSS, acrescentado se a Recorrente vinha gozando ou não do benefício fiscal desde 1º de setembro de 1977 ou ainda se atendia ou não os requisitos previstos nos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991) e **jurídica** (§ 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991, acrescentado do § 1º do art. 1º do Decreto-Lei 1.572/1977 combinado com o Parecer da Consultoria Jurídica do INSS nº 2.901/2002 ou dos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991).

Ao proceder dessa maneira para a apuração dos valores lançados, a auditoria fiscal incorreu em um vício de motivo, este consubstanciado na inadequação do fato com o pressuposto jurídico da legislação previdenciária que previa a observância de todas as suas regras, e não somente o requerimento da isenção ao INSS. Essa inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasionada pela falsidade do pressuposto no mundo fático com a previsão legal, é um desvio de finalidade do estabelecido pela legislação tributária que gera a nulidade pelo cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do lançamento fiscal. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

O Fisco, ao fundamentar a motivação do lançamento fiscal, deve fazê-la de forma individualizada para o caso concreto, não podendo valer-se somente da falta de requerimento da isenção da cota patronal previdenciária junto ao INSS e lançar o tributo como se fosse devido, sem qualquer ocorrência do descumprimento de todos os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/1991, no caso em tela os seus incisos I a V, vigente à época do período de apuração (competências 01/2006 a 13/2007), e a regra estampada no artigo 1º, §1º, do Decreto-Lei 1.572/1977. Isso porque a valoração abstrata da legislação previdenciária já foi feita pelo legislador. A valoração a ser realizada pelo Fisco, na configuração do fato gerador da obrigação tributária e do descumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei 8.212/1991, é a do caso concreto.

No caso concreto, em entidade que preenchia os requisitos previstos nos incisos do art. 55 da Lei 8.212/1991, é imprescindível que o lançamento fiscal que apura valores oriundos da cota patronal previdenciária seja devidamente fundamentado, uma vez que a apuração dessa contribuição previdenciária se trata de medida excepcional que depende de comprovação de requisitos específicos da legislação previdenciária, que davam eficácia e aplicabilidade a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Constituição Federal de 1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Não há como ter acesso à defesa e, conseqüentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação fática e jurídica.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza material, pois o Fisco delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Tal vício material está nitidamente constatado no momento em que o Fisco no Relatório Fiscal um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN, que assim dispõe:

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. (g.n.)

Mesmo entendimento previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, que enseja a nulidade dos atos manifestado pelo Fisco com preterição do direito de defesa da Recorrente.

Decreto 70.235/1972:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a motivação fática e jurídica da 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 Paulsen¹: “*Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.*”

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

Nesse sentido, vejamos os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF 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

¹ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Editora ESMARTE, 2010. p. 1194.

Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos,
Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (g.n.)

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”
(CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) (g.n.)

Por todo o exposto, em preliminar declaro a nulidade do lançamento fiscal, restando prejudicado as demais preliminares e o exame de mérito.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO**, reconhecendo a nulidade do presente lançamento por vício material, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.