



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

Processo nº 10580.724902/2009-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.496 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2013
Matéria ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
Recorrente CONGREGAÇÃO DAS RELIGIOSAS FRANCISCANAS IMACULATINAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

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 foi excluída do cadastro de entidades filantrópicas.

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, Ana Maria Bandeira, 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 01/2005 a 13/2006.

O Relatório Fiscal informa que a empresa foi excluída do cadastro de entidades filantrópicas para efeito do art. 206 do Decreto 3.048/1999, através do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, através do Processo DRF/SDR/SEORT nº 35013.003919/200511, a partir de 27/11/1995.

A empresa deixou de recolher as contribuições patronais referente às contribuições previdenciárias à época, não tendo corrigido as informações em GFIP declarando a cota patronal, SAT/RAT e Outras Entidades e Fundos, decorrentes do Ato de Cancelamento de Isenção das Contribuições Sociais, conforme determina o manual do SEFIP, item 1.2 Retificação de Informações.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes levantamentos: (i) “FPN - Folha de Pagamento”, para os segurados empregados; e (ii) “CIN - Contribuinte Individual”, para os segurados sem vínculo empregatício.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 09/09/2009 (fl.01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. contrariamente ao quanto alegado no ato cancelatório aludido no relatório fiscal da auditoria, a ora Impugnante encontra-se preenchendo todos os requisitos elencados nos artigos 55, I, da Lei 8.212/1991 e artigo 206, inciso II, do Decreto nº 3048/1999. Conforme pode-se observar dos documentos já apresentados, mais uma vez colacionados, a Congregação possui reconhecimento de utilidade pública municipal, estadual e federal;
2. no que tange o reconhecimento de utilidade pública federal este foi concedido através do Decreto de 04/08/1998, conforme DOU de 05/08/1998. Os decretos que reconhecem utilidade pública federal de entidades beneficentes tem o prazo de validade de 10 (dez) anos. Diante disso, em 13/08/2009, foi apresentado relatório anual de serviços para fins de manutenção do título de utilidade pública federal, tendo validade até 30/04/2010;

3. a Entidade religiosa detém do reconhecimento de utilidade pública estadual desde 1967. Importante destacar que conforme a lei estadual nº 6.213/1991, tais títulos tem validade por 10 (dez) anos, sendo assim, a Congregação procedeu a inúmeras renovações de acordo com o quanto prelecionado pela lei. Em 1967, através da Lei nº 2479, a Entidade foi considerada de utilidade pública estadual, bem como, em 1972. Encontra-se vigente a Lei nº 10.149, de 25/05/2006, desse modo, até 2016 a Congregação se encontra regularmente reconhecida com o título em apreço;
4. a Lei Municipal nº 5391/1998, em seu artigo 32 determina que o reconhecimento de utilidade pública municipal tem prazo de 5 (cinco) anos de validade, podendo ser renovado por igual período. Desde do 1966 a Impugnante possui tal reconhecimento. Através da Lei nº 4.948/1994 foi mais uma vez contemplada com o reconhecimento de utilidade pública municipal. Em 2003, através do DOM foi publicada a Lei nº 6.397/2003 concedendo o título em comento, bem como, a Lei nº 7.694/2009. Assim, a Congregação encontra-se contemplada com o reconhecimento de utilidade pública municipal até 2014;
5. destarte, do quanto relatado, observa-se que a Congregação das Religiosas Franciscanas Imaculatinas está em conformidade com a legislação em apreço. A impugnante sempre deteve do título de reconhecimento de utilidade federal, cumulando tal título ora na seara estadual ora na municipal, em todas as hipóteses cumprindo a lei, vez que esta toma como requisito a cumulação do reconhecimento a nível federal e estadual ou municipal, alternativamente;
6. em razão da regularidade das certidões ora apresentadas, que deve ser ao Auto de Infração ora impugnado arquivado, com a conseqüente, regularização da situação de isenta da Congregação das Religiosas Franciscanas Imaculatinas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão 15-028.456 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 409/414) – 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 a Recorrente foi excluída do cadastro de entidades filantrópicas para efeito do art. 206 do Decreto 3.048/1999, através do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, por meio Processo DRF/SDR/SEORT nº 35013.003919/2005-11, a partir de 27/11/1995. Isso está consubstanciado no Relatório Fiscal, registrado os seguintes termos:

“[...] 5. A empresa foi excluída do cadastro de entidades filantrópicas para efeito do art. 206 do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, através do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais através do Processo DRF/SDR/SEORT nº 35013.003919/2005-11, a partir de 27/11/1995.

"Art.206. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (...)

II - seja reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município onde se encontre a sua sede; (...)

6. Por conta desse fato, a empresa deixou de recolher as contribuições patronais referente às contribuições previdenciárias à época, não tendo corrigida as informações em GFIP declarando a cota patronal, SAT/RAT e Outras Entidades e Fundos, decorrentes do Ato de Cancelamento de Isenção das Contribuições Sociais, conforme determina o manual do SEFIP, item 1.2 -Retificação de Informações: [...]”.

Nesse mesmo sentido o Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais (Processo DRF/SDR/SEORT nº 35013.003919/2005-11) registra sua motivação nos seguintes termos:

“[...] Alega inicialmente que anexou à esta defesa inúmeras certidões que comprovariam possuir a mesma utilidade pública federal. Sim, a entidade foi declarada de Utilidade Pública Federal por Decreto de 04/08/1998, não tendo sido esse o motivo dessa proposição de cancelamento.

A entidade alega que obteve a utilidade estadual em 1967. Realmente, a lei nº 2.479, de 10/10/1967, concedeu a utilidade estadual à mesma. Ocorre que as utilidades estaduais valem por dez anos, conforme disposto na Lei 6670/94, sendo que anteriormente valiam por cinco anos, conforme a Lei nº 6213/91. Então, essa Utilidade Estadual, obtida em 1967, já

perdeu a validade, pois deveria ter sido renovada e não foi, conforme já esclarecido na Informação Fiscal de Cancelamento da isenção.

Assim sendo, tendo em vista que a entidade não buscou renovar sua concessão de utilidade pública estadual no prazo fixado pela Lei nº 6670/94, a mesma perdeu a validade, a partir de 22/07/1994, data do início da vigência da citada Lei, tal como descrito na Informação Fiscal de Cancelamento da isenção.

*Quando à utilidade pública municipal, julgamos oportuno esclarecer que a entidade não apresentou utilidade pública municipal vigente, com seus Relatórios de Atividade, para o período a partir do qual se esta propondo o cancelamento (de 22/07/1994 em diante). **Somente agora, nesta fase de defesa, ela faz constar cópia da Lei 6.397/2003, publicada no DOM em 14/11/2003, considerando de Utilidade Pública Municipal, a partir dessa data, a Congregação das Religiosas Franciscanas Imaculatinas. Dessa maneira, a entidade só possui o reconhecimento de utilidade municipal a partir de 14/11/2003.***

Levando em conta que havia sido emitido anteriormente Ato Cancelatório da isenção, em 20/10/1997, que cancelou a isenção da entidade a partir de 01/11/1991, contra o qual a entidade apresentou recurso ao Conselho de Recursos da Previdência, conforme já relatado, resultando no Acórdão nº 02/00713/1999, da 2ª Câmara de Julgamento, cuja decisão foi no sentido do conhecimento do recurso para dar-lhe provimento parcial, reformando o Ato Cancelatório, restringindo sua validade ao período 01/11/1991 a 26/11/1995, emendamos que a data de início do presente Ato Cancelatório a ser emitido, deva ser a partir de 27/11/1995, uma vez que até a data de 26/11/1995 a isenção já estava cancelada, conforme decisão do Conselho de Recursos já citada.

*Para a manutenção da isenção concedida, a beneficiária da mesma deverá sempre atender, por inteiro, ao artigo 55 da Lei nº 8212/91, conforme já referido. Pelo exposto, **conclui-se, então, que a entidade deixou de atender ao inciso I do artigo 55 da Lei 8.212/91 desde 22/07/1994, quando deixou de possuir Título de Utilidade Pública Estadual ou Municipal vigentes, conforme relatado na Informação Fiscal de Cancelamento. Por outro lado, levando em conta o Acórdão do Conselho de Recursos da Previdência já citado, que fixou o cancelamento já anteriormente efetuado, para o período 01/11/1991 a 26/11/1995, o presente cancelamento deve ser dar a partir de 27/11/1995 pelos motivos expostos na Informação Fiscal. Deve-se ressaltar que na legislação previdenciária não existe a figura da suspensão da isenção, devendo a mesma ser cancelada em caso de descumprimento de qualquer requisito. [...] (g.n.)***

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. Ou seja, pelos fundamentos a seguir delineados, a motivação fática e jurídica do lançamento fiscal não estão 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 – bem 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 existência do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais (Processo DRF/SDR/SEORT nº 35013.003919/2005-11).

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):

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.

Do dispositivo transcrito, verificamos 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.

Entretanto, ocorre que a motivação fática para ensejar o presente lançamento fiscal seria a não apresentação de requerimento junto ao INSS pela Recorrente, solicitando a isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 55, § 1º, da Lei 8.212/1991. Entende-se que esse requerimento é apenas um elemento formal declaratório para se estabelecer a imunidade para a Recorrente.

Tal entendimento também foi esposado pela decisão de primeira instância (Acórdão 15-028.456 da 7ª Turma da DRJ/SDR, fls. 409/414) nos seguintes termos:

“[...] Assim, estando a empresa autuada com sua isenção cancelada, não havendo novo reconhecimento pela Receita Federal do Brasil desse direito, agiu corretamente a fiscalização ao lançar as contribuições previdenciárias parte patronal apuradas no presente débito.

Defende a autuada na impugnação que preenche todos os requisitos elencados no art. 55, I, da Lei 8.212/91, devendo ser reconhecido seu direito à isenção. Ocorre que é necessário que a isenção seja requerida e concedida, não bastando seu auto-enquadramento em GFIP, conforme §1º, do art. 55 da Lei 8.212/91 (em vigor na época da ocorrência dos fatos geradores aqui considerados):

§ 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.

No presente caso, não há falar em direito adquirido, pois este atinge tão-somente a dispensa da formalização do pedido de isenção, que se tornou obrigatório para todas as Entidades Beneficentes de Assistência Social (EBAS) a partir da vigência da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991.

Não basta que a entidade seja registrada e possua CEBAS (Certificado de Entidade Benéfico de Assistência Social), deferido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, tenha título de utilidade pública federal e estadual ou municipal, ela deve querer e ter concedida sua isenção.

Assim, o pedido de isenção deve ser feito formalmente, sendo objeto de processo próprio. Já esta decisão diz respeito a análise da legalidade do presente auto de infração, até porque esta fiscalização foi procedida da mesma forma que se procede numa empresa normal, que não possui o direito à isenção, não tendo sido analisado o preenchimento dos requisitos necessários para o reconhecimento de tal direito, já que havia decisão cancelando sua isenção (Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais nº 0004/2007 – DRF/SDR/SEORT, através do Processo DRF/SDR/SEORT nº 35013.003919/200511, a partir de 27/11/1995).

Ademais, apenas a título de argumentação, a autuada apenas anexa documento comprobatório válido de sua utilidade pública

federal e registro no CNAS, apresentando outros documentos que dizem respeito a datas posteriores ao período lançado no presente auto de infração (competências dos anos de 2005 e 2006): utilidade pública estadual apenas a partir de 25/05/2006, utilidade municipal a partir de 14/11/2003 (reconhecida na decisão do ato cancelatório de isenção), anexando apenas ao presente processo a Lei 7.694, renovando essa utilidade em 2009, e, por último, CEBAS válido de 24/12/2005 a 23/12/2008. [...]” (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 01/2005 a 13/2006).

Por sua vez, constata-se também que a Recorrente preenchia os requisitos dos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991, vigente à época do período de apuração, conforme documentos acostados aos autos, bem como das informações constantes das peças de instrução fornecidas pelo Fisco nos seguintes documentos:

1. no Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais (Processo DRF/SDR/SEORT nº 35013.003919/2005-11), quando registrou que “(...) *Somente agora, nesta fase de defesa, ela faz constar cópia da Lei 6.397/2003, publicada no DOM em 14/11/2003, considerando de Utilidade Pública Municipal, a partir dessa data, a Congregação das Religiosas Franciscanas Imaculatinas. Dessa maneira, a entidade só possui o reconhecimento de utilidade municipal a partir de 14/11/2003*”. E, depois, concluiu que “(...) *a entidade deixou de atender ao inciso I do artigo 55 da Lei 8.212/91 desde 22/07/1994, quando deixou de possuir Título de Utilidade Pública Estadual ou Municipal vigentes, conforme relatado na Informação Fiscal de Cancelamento (...)*”;
2. na decisão de primeira instância (Acórdão 15-028.456 da 7ª Turma da DRJ/SDR, fls. 409/414) que registrou: “(...) *utilidade municipal a partir de 14/11/2003 (reconhecida na decisão do ato cancelatório de isenção)*”.

Com isso, depreende-se que a Recorrente possuía o certificado de utilidade pública municipal na época do período de apuração do lançamento fiscal (competências 01/2005 a 13/2006) e atendia os requisitos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991, já que esse inciso I previa uma alternância no atendimento do requisito de utilidade pública estadual ou do Distrito Federal ou municipal. Logo, a parte final do inciso I do art. 55 da Lei 8.212/1991 contém hipóteses disjuntivas, bastando à presença de apenas um reconhecimento: **seja reconhecida como de utilidade pública estadual ou do Distrito Federal ou municipal**.

Assim, ao realizar o lançamento, o Fisco deveria ter demonstrado no Relatório Fiscal ou em Relatório Complementar, de maneira clara e exhaustiva, **a motivação fática** – que **foi a falta de requerimento de isenção junto ao INSS** –, bem como **a motivação jurídica**, que **foi o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991**. Esclareço, ainda, que não há qualquer registro nos Fundamentos Legais do Debito (FLD) dessa motivação jurídica.

Nesse passo, caso em que mesmo existindo Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, este deve ser superado e ceder em face de circunstâncias especiais e excepcionais encontradas nos documentos, previamente analisados pelo Fisco dentro do contexto fático desse Ato Cancelatório, que já apontavam que a Recorrente preenchia, para o período de apuração (competências 01/2005 a 13/2006), os requisitos previstos nos incisos I a V do art. 55 da Lei 8.212/1991. Além disso, isso foi confirmado e registrado nos próprios fundamentos desse Ato Cancelatório, bem como nos documentos acostados aos autos pela Recorrente. Tal entendimento não viola a ordem jurídica que protege o Ato Cancelatório de Isenção, 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, 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 abarcada 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) e jurídica (§ 1º 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 o requerimento da isenção junto 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 de um mero ato cancelatório das isenções da cota patronal previdenciária 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 o seu § 1º, vigente à época do período de apuração (competências 01/2005 a 13/2006). 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 à 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 entendendo 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 consequência.

§ 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

¹ Paulsen, Leandro. 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.

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 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.