



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.724902/2009-51
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.525 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONGREGACAO DAS RELIGIOSAS FRANCISCANAS IMACULATINAS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não restar demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rayd Santana Ferreira (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de contribuições previdenciárias (cota patronal). Segundo o relatório fiscal, a empresa foi excluída do cadastro de entidades filantrópicas implicando na exigência do tributo. A infração foi assim resumida pelo relatório fiscal:

Este relatório é parte integrante do Auto de infração por descumprimento de obrigação principal nº 37.169.652-6 e objetiva informar ao contribuinte os procedimentos e observações sobre a auditoria objeto do Mandado de Procedimento Fiscal 0510100.2009-00764-0, a natureza e a origem das contribuições previdenciárias apuradas e devidas pelo contribuinte, bem como explicar a metodologia que se adotou no levantamento das contribuições.

...

4 - O procedimento fiscal objetiva a cobrança das contribuições previdenciárias patronal e para outras entidades e fundos sobre a remuneração dos segurados e contribuintes individuais.

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.

...

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:

Após o trâmite processual a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário. No entendimento do Colegiado a autoridade competente não fundamentou corretamente o lançamento, pois delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, caracterizando vício material insanável que torna nulo a exigência fiscal. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

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.

Contra a decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial ao qual foi dado parcial seguimento, devolvendo a este Colegiado a discussão acerca da natureza jurídica do vício declarado. Para a recorrente a deficiência na fundamentação legal do lançamento é vício formal, pois afronta o art. 142 do CTN.

Intimado o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Do conhecimento:

Antes de analisarmos o mérito, necessário tecer comentários acerca do conhecimento do recurso.

Conforme exposto o recurso da Fazenda Nacional tem como objeto a discussão acerca da natureza do vício declarado pela Turma *a quo*. Sob o entendimento de que o lançamento deixou de apontar elemento material necessário à caracterização do fato gerador, a turma recorrida anulou o lançamento por vício material.

No caso temos lançamento para exigência de contribuições previdenciárias devidas em razão do cancelamento da condição da Contribuinte de entidade beneficente imune às contribuições. Segundo conclusão do acórdão recorrido o lançamento não motivou a exigência fiscal corretamente, pois segundo apurado a partir da análise preliminar dos documentos juntados aos autos, foram cumpridos todos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Entretanto, mesmo tendo acesso a todos esses documentos a autoridade fiscal limitou a fundamentação do lançamento à existência de ato cancelatório, tendo a Delegacia de Julgamento apresentado como motivo também a ausência do cumprimento formal de requerimento da imunidade junto ao INSS. Consta do voto recorrido:

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 35013.003919/200511).

...

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 15028.456 da 7ª Turma da DRJ/SDR, fls. 409/414) nos seguintes termos:

...

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:

...

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.

Sem entrar no mérito do entendimento externado pelo acórdão recorrido, fato é que a nulidade material ali declarada está relacionada com falta de indicação clara no lançamento da conduta da contribuinte que levou a caracterização da violação dos requisitos formais previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91, havendo também omissão acerca do dispositivo legal correlato. Segundo o entendimento da turma *a quo* o ato cancelatório tinha como motivação a ausência de reconhecimento de utilidade pública estadual, superado este ponto pelo conjunto probatório dos autos, restou então como motivação apenas a imputação feita pela Delegacia Fiscal no sentido de inexistir o requerimento formal de “isenção” junto ao INSS, situação não abordado pelo lançamento.

Conforme exigido pelo art. 67 do RICARF, para conhecimento do recurso especial é imprescindível que a parte apresente como decisões paradigmas acórdãos proferidos em situações semelhantes, somente nestas condições teríamos base para caracterização da divergência. Essa exigência se trona ainda mais relevante quando o recurso tem por objeto a discussão, exatamente, da natureza jurídica do vício. Assim, para conhecimento do recurso especial devemos verificar se no caso concreto a situação analisada pela Turma *a quo* se assemelha à situação enfrentada pelo Colegiado Paradigmático.

A Recorrente aponta como paradigmas os acórdãos **2302-00.261 e 2302-01.621**.

No primeiro caso temos lançamento para exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória caracterizada pelo fato de o contribuinte ter deixado de inscrever segurado empregado na Previdência Social. Analisando o caso concreto o Colegiado conclui pela existência e vício formal haja vista que o lançamento não demonstrou que as pessoas indicadas seriam de fato empregadas do Contribuinte, o lançamento não comprovou a existência da subordinação. Destacou o acórdão:

Entendo que o lançamento possui um vício na formalização. Não restou caracterizado o enquadramento dos segurados como empregados. O relatório fiscal está incompleto, uma vez que o único motivo apontado pela fiscalização foi que de acordo com o regimento interno da entidade as pessoas seriam empregadas. Não houve detalhamento acerca da subordinação.

...

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida desde que o motivo tenha existido.

Analisando os argumentos nos parece que referido acórdão não trata de caso semelhante ao enfrentado no presente processo. Como dito, o acórdão recorrido aponta uma incompatibilidade da descrição atribuída ao fato gerador – ato cancelatório da imunidade baseado na ausência de certificação do ente estadual – e o real motivo da exigência tributária – ausência de requerimento da isenção junto ao INSS. Para o colegiado *a quo* a total ausência da descrição da real conduta e respectiva fundamentação legal macula o lançamento por vício material, pois atinge a regra matriz de incidência exatamente no seu aspecto material.

Jó no paradigma, após fazer ressalva de que o lançamento parte da premissa de que os prestadores de serviços são empregados, em razão da previsão expressa no próprio

estatuto da entidade autuada, afirma ser ainda necessária a demonstração da subordinação para fins de caracterização da infração à obrigação acessória, ou seja, aqui há indícios acerca da ocorrência do fato gerador, e ainda foram descritas as condutas e dispositivos legais aplicáveis ao caso. Ao contrário, no acórdão recorrido inexistiu, no entendimento do Colegiado, a indicação da conduta do contribuinte e do tipo legal (no caso violação ao art. 55, §1º da Lei nº 8.212/91) que justificariam o lançamento, já que os demais requisitos legais teriam sido devidamente cumpridos.

No segundo paradigma, acórdão **2302-01.621**, temos lançamento para exigência de contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre a remuneração da mão de obra de construção civil, apurada mediante aferição indireta. Conforme apontado pelo voto vencedor o lançamento não motivou a aplicação do arbitramento, não tendo explicado por qual razão deixou de desconsiderar a contabilidade e provas apresentada pelo contribuinte. É citado pelo conselheiro Relator:

Da forma, com base nos elementos trazidos pelo fisco para proceder à aferição indireta, não restou demonstrado que a contabilidade da recorrente fosse imprestável e merecesse ser desconsiderada como elemento de prova a seu favor.

A simples menção quanto à impossibilidade dos serviços serem prestados pelos empregados constantes da folha porque não atingiram um percentual de 40% e ainda utilizando como parâmetro os serviços prestados em obra de construção civil, não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

...

No procedimento da fiscalização e na formalização do lançamento não foram cumpridos todos os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, em especial do inciso III, pois não houve a descrição dos fatos, dos motivos que levaram a desconsideração da mão de obra registrada pela recorrente, o que impõe a anulação do lançamento por vício formal:

...

Observa-se que no caso ora descrito o vício apontado não está ausência de descrição de fatos ou fundamentação legal do fato gerador imputado e sim na ausência de fundamentação para aplicação da aferição indireta para apuração da base de cálculo. Ou seja, segundo o Colegiado recorrido o vício estaria na “formalização” do lançamento.

Assim, da leitura dos julgados, entendo que as situações fáticas analisadas pelos acórdãos recorrido e paradigmas não são semelhantes, o que prejudica a caracterização da divergência.

Pelo exposto, deixo de conhecer do recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri