



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

**Processo n°** 10860.720711/2014-31  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-004.643 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrentes** FUNDAÇÃO ZERBINI  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO DECORRENTE ATO CANCELATÓRIO DECLARADO IMPROCEDENTE. IMPOSSIBILIDADE MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO. 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 da devida descrição desses motivos constituem ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material.

RECURSO DE OFÍCIO. RECONHECIDA A NATUREZA MATERIAL DO VÍCIO. PREJUDICIAL TESE NULIDADE DO FEITO.

Diante da decretação da nulidade pelo vício material do lançamento fiscal, a partir da análise do Recurso Voluntário, resta prejudicada a discussão inserida no Recurso de Ofício, relativamente à nulidade do feito, bem como a natureza da aludido vício, impondo seja negado provimento ao RO por outros fundamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer dos recursos de ofício e voluntário, e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo vício material no lançamento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

## Relatório

FUNDAÇÃO ZERBINI, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 14ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 16-69.311/2015, às e-fls. 472/487, que reconheceu a nulidade, por vício formal, dos lançamentos fiscais lavrados em 13/06/2014, referente às contribuições sociais devidas ao INSS, correspondentes à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e de terceiros, em relação ao período de 01/2010 a 31/12/2010, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 33/37, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **DEBCAD nº 51.044.879-8** AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 50.652.881,50 (cinquenta milhões, seiscentos e cinquenta e dois mil, oitocentos e oitenta e um reais e cinquenta centavos), consolidado em 09/06/2014

2) **DEBCAD nº 51.044.880-1** AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE)., incidentes sobre a remuneração paga aos empregados. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 13.066.940,90 (treze milhões, sessenta e seis mil, novecentos e quarenta reais e noventa centavos), consolidado em 09/06/2014.

De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas deram-se em decorrência de Ato CANCELATÓRIO de Isenção de Contribuições Sociais nº 04/2005, emitido em 10/10/2005, a Fundação teve sua isenção cancelada a partir de 01/11/1994, por infração dos incisos III (redação original) e V e ao §5º do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Interposta impugnação, contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a autoridade julgadora de primeira instância achou por bem converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 16.000.517, às e-fls. 440/449, que assim diligencia:

"(...)

*a) demonstrar nos autos (apontar, relatar, detalhar e comprovar) quais os requisitos legais, cujo cumprimento é essencial ao gozo da isenção, que foram descumpridos pela autuada, no período do lançamento (01/01/2010 a 31/12/2010), observando a legislação da época dos fatos geradores (art. 29 da Lei 12.101/2009), com emissão de novo Relatório Fiscal;*

*b) finalizada a tarefa, deverão ser encaminhadas à autuada cópias dos documentos necessários à sua defesa ( deste Despacho, do novo Relatório Fiscal, de eventuais documentos, planilhas e anexos elaborados pela Fiscalização), com ciência de todo o processado, devendo ser concedido o prazo de 30 (trinta) dias para a autuada se manifestar e exercer o seu direito de defesa, e*

*c) após o transcurso do referido prazo, com ou sem manifestação da autuada, os autos deverão retornar a esta DRJ para julgamento."*

A resposta a Resolução encimada veio por meio do Relatório de Diligência, às e-fls. 451/452, com a seguinte conclusão: *Com base no exposto acima, e considerando que deixaram de existir os fundamentos do procedimento fiscal, para a sustentação dos Autos de Infração, tornando-os, por conseguinte, improcedentes, opinamos pelo retorno dos autos a DRJ para julgamento definitivo, sem que haja a necessidade de reabertura de prazo para que a autuada se manifeste e exerça o seu direito de defesa.*

Após regular processamento, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem anular, por vício formal, o lançamento, exonerando o crédito tributário e a improcedência da impugnação, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 16-69.311, sintetizados na seguinte ementa:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

*ISENÇÃO - APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NA LEI 12.101/2009 E NOS DECRETOS 7.237/2010 e 8.242/2014. REGRAS PROCEDIMENTAIS.*

*O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto no art. 29 da Lei 12.101/2009.*

*Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados no art. 29 da Lei 12.101/2009, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção*

**LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA NULIDADE. VÍCIO FORMAL. OCORRÊNCIA.**

*É nulo o lançamento efetuado contra Entidades Benéficas de Assistência Social, se não há a demonstração de todos os requisitos determinados na legislação tributária, consignados na Lei 12.101/2009 e nos Decretos 7.327/2010 e 8.242/2014.*

*A motivação por remissão (per relationem ou aliunde), que consiste em se reportar às razões fáticas consignadas na fundamentação de outro documento do Fisco, não poderá ser utilizada quando há previsão expressa na legislação tributária exigindo o relato dos fatos dentro do período do lançamento e no*

*próprio auto de infração. Em outras palavras, os fatos evidenciados pelo Fisco deverão constar no próprio auto de infração relativo ao período do lançamento, sob pena de configuração da nulidade formal.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Exonerado"*

Em observância ao disposto no artigo 70 do Decreto nº 7.574/2011, c/c artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que exonerou todo o crédito do lançamento fiscal.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 493/516, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, **preliminarmente**, pugna pela procedência da impugnação, uma vez que a DRJ reconheceu os argumentos suscitados pela autuada, anulando os lançamentos.

Explicita ter o acórdão recorrido acolhido os argumentos suscitados em sua defesa, anulando os lançamentos, restando claro o equívoco na conclusão adotada pela autoridade de primeira instância, no sentido de julgar improcedente a impugnação.

Ainda em caráter preliminar, defende a contribuinte tratar-se de vício material e não formal como entendeu a DRJ, uma vez que o equívoco cometido pela fiscalização implicou completa ausência de fundamentação legal e probatória, além de ter o próprio Fiscal admitido tal erro, devendo ser reformada a decisão recorrida.

Em relação ao mérito, repisa resumidamente as razões da impugnação, a fim de corroborar com a completa insubsistência das autuações fiscais, alegando para tanto que o benefício fiscal previsto no art. 195, parágrafo 7º da Constituição Federal tem natureza jurídica de imunidade e não de isenção, de modo que não há que se falar em cancelamento de isenção e, conseqüentemente, em atuação fiscal pelo não recolhimento de contribuições da empresa. Sustenta que, de acordo com o art. 146, inciso II, da Constituição Federal, cabe exclusivamente à lei complementar regulamentar matéria relativa à imunidade tributária, razão pela qual, no caso em questão, o artigo 14 do CTN, sendo vedada a imposição de quaisquer outros requisitos veiculados em leis ordinárias, medidas provisórias ou decretos, inclusive o art. 55 da Lei 8.212/91.

Afirma não mais persistir o referido cancelamento da isenção motivadora dos lançamentos, pois já foi decidido em caráter definitivo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ensejando, assim, a total insubsistência da presente demanda.

Enfatiza que, seguindo a linha do disposto no Relatório Fiscal, o Processo Administrativo nº 35462.001570/2005-87 ainda não estaria definitivamente julgado (o que se admite ad argumentandum), de modo que, por força das disposições contidas no inciso III, do artigo 151 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário objeto da presente autuação fiscal estaria com a sua exigibilidade suspensa, até ulterior manifestação da autoridade administrativa julgadora competente. Conclui que, por esta razão, o crédito tributário, ora exigido, não poderia ser objeto de lançamento fiscal, nem mesmo para prevenir a decadência.

Faz considerações em relação aos objetivos sociais da contribuinte, informando as suas atividades primordiais, com o intuito de enfatizar a sua natureza de entidade beneficente de assistência social com direito ao benefício da isenção previdenciária prevista no artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal.

Registra que está devidamente certificada junto ao CNAS, que renovou o seu CEBAS para o período de 01/10/2007 a 13/10/2010 e, ainda, que apresentou os respectivos pedidos de renovação do referido certificado, para os períodos de 14/10/2010 a 13/10/2013 e de 14/10/2013 a 13/10/2016, ora em tramitação nos órgãos competentes, entre diversas outras alegações.

A contribuinte também apresentou contrarrazões ao Recurso de Ofício, às e-fls. 544/566, repisando os argumentos ofertados no Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Consoante se positiva do Relatório Fiscal, a lavratura dos Autos de Infração sob análise deveu-se a constatação de contribuições previdenciárias devidas pela contribuinte ao INSS, correspondentes à parte da empresa e destinadas ao financiamento dos benefícios da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, consubstanciadas nos seguintes lançamentos:

1) **DEBCAD nº 51.044.879-8** - AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais;

2) **DEBCAD nº 51.044.880-1** - AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração paga aos empregados;

De conformidade com o Relatório Fiscal, os presentes lançamento ocorreram em face da perda da isenção da cota patronal da contribuinte, a partir da emissão do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 04/2005, lavrado em 10/10/2005, nos autos do processo administrativo nº 35462.001570/2005-87, razão pela qual o crédito tributário sob análise encontra-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, inviabilizando a sua cobrança *até decisão final do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais* nos autos do processo onde se discute o cancelamento da isenção em comento.

Interposta impugnação contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a autoridade julgadora de primeira instância achou por bem converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 16.000.517, às e-fls. 440/449, que assim diligencia:

"(...)

*a) demonstrar nos autos (apontar, relatar, detalhar e comprovar) quais os requisitos legais, cujo cumprimento é essencial ao gozo da isenção, que foram descumpridos pela atuada, no período do lançamento (01/01/2010 a 31/12/2010), observando a legislação da época dos fatos geradores (art. 29 da Lei 12.101/2009), com emissão de novo Relatório Fiscal;*

*b) finalizada a tarefa, deverão ser encaminhadas à atuada cópias dos documentos necessários à sua defesa ( deste Despacho, do novo Relatório Fiscal, de eventuais documentos, planilhas e anexos elaborados pela Fiscalização), com ciência de todo o processado, devendo*

*ser concedido o prazo de 30 (trinta) dias para a autuada se manifestar e exercer o seu direito de defesa, e*

*c) após o transcurso do referido prazo, com ou sem manifestação da autuada, os autos deverão retornar a esta DRJ para julgamento."*

A resposta a Resolução encimada veio por meio do Relatório de Diligência, às e-fls. 451/452, com a seguinte conclusão: *Com base no exposto acima, e considerando que deixaram de existir os fundamentos do procedimento fiscal, para a sustentação dos Autos de Infração, tornando-os, por conseguinte, improcedentes, opinamos pelo retorno dos autos a DRJ para julgamento definitivo, sem que haja a necessidade de reabertura de prazo para que a autuada se manifeste e exerça o seu direito de defesa.*

Após regular processamento, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem anular, por vício formal, o lançamento, exonerando o crédito tributário e a improcedência da impugnação, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 16-69.311, sintetizados na seguinte ementa:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

*ISENÇÃO - APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NA LEI 12.101/2009 E NOS DECRETOS 7.237/2010 e 8.242/2014. REGRAS PROCEDIMENTAIS.*

*O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto no art. 29 da Lei 12.101/2009.*

*Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados no art. 29 da Lei 12.101/2009, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção*

**LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA NULIDADE. VÍCIO FORMAL. OCORRÊNCIA.**

*É nulo o lançamento efetuado contra Entidades Beneficentes de Assistência Social, se não há a demonstração de todos os requisitos determinados na legislação tributária, consignados na Lei 12.101/2009 e nos Decretos 7.327/2010 e 8.242/2014.*

*A motivação por remissão (per relationem ou aliunde), que consiste em se reportar às razões fáticas consignadas na fundamentação de outro documento do Fisco, não poderá ser utilizada quando há previsão expressa na legislação tributária exigindo o relato dos fatos dentro do período do lançamento e no próprio auto de infração. Em outras palavras, os fatos evidenciados pelo Fisco deverão constar*

*no próprio auto de infração relativo ao período do lançamento, sob pena de configuração da nulidade formal.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Exonerado"*

Em suma, o julgador recorrido adotou como esteio à nulidade do lançamento as seguintes razões:

"[...]

5.26. Entretanto, conforme já foi acima enfatizado, em nenhum momento a Fiscalização, seja no Relatório Fiscal ou **na Manifestação de fls. 451/452**, informa e demonstra quais seriam os requisitos legais para o gozo da isenção descumpridos pela autuada, **no período incluído no lançamento (01/01/2010 a 31/12/2010)**, procedimento este previsto no art. 32 da Lei 12.101/2009 e nos Decretos 7.237/2010 e 8.242/2014.

5.27. Diante do acima exposto, resta 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 Impugnante, pois o Fisco, ao realizar o lançamento fiscal, não observou a regra procedimental expressa em lei (art. 32 da Lei 12.101/2010) e também utilizou dispositivos legais incorretos, já revogados, para indicar os requisitos não cumpridos pela entidade para o gozo da isenção, prejudicado **o direito de defesa da Impugnante**, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação jurídica.

5.28. Ademais, como regras jurídicas que são (artigos 29 e 32 da Lei 12.101/2010), configuradas como normas instrumentais sobre o processo e para o procedimento de auditoria fiscal (ordem legal expressa em que se aponta quando ou de que maneira deve o ato se produzir), devem ser primariamente observadas.

5.29. Por outro lado, embora a Impugnante solicite que os autos de infração sejam **julgados improcedentes**, entendo que o caso é de **nulidade do lançamento**, em virtude da existência de vício que torna inviável o exercício do direito de defesa do contribuinte, conforme acima exposto, e também impossibilita a formação do convencimento dos julgadores, quanto ao mérito da questão, em todas as instâncias administrativas. Nunca é demais enfatizar que, com a nulidade do lançamento, cabe à autoridade fiscal responsável pela fiscalização, a decisão sobre eventual lavratura de autos de infração substitutivos, com base na situação concreta e na legislação aplicável à matéria. [...]"

Por sua vez, ao reconhecer a nulidade do feito, assim o fez considerando ter a autoridade lançadora incorrido em vício formal na constituição do crédito previdenciário, senão vejamos:

"[...]"

#### *DA NATUREZA DO VÍCIO*

*5.30. Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza formal, pois o Fisco delineou uma motivação instrumental (procedimental) equivocada do contexto legal, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada (não recolhimento de contribuições previdenciárias), não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação tributário-previdenciária..*

*5.31. Por outro lado, com a declaração de nulidade por vício formal, a situação de fato e de direito que permeia o fato gerador das contribuições previdenciárias patronais não se modificará, permanecendo intangível - tanto nos registros contábeis da Impugnante como na legislação aplicável à época de sua ocorrência - os elementos (ou aspectos) que compõem tal fato gerador. Eventual lançamento substitutivo terá o mesmo fato gerador, a mesma matéria tributável, as mesmas bases de cálculo, as mesmas alíquotas, o mesmo montante do crédito apurado, a mesma fundamentação legal (elencada no Relatório de Fundamento Legal do Débito). Ou seja, será idêntico ao lançamento, ora anulado, com a diferença de que será respeitado o procedimento previsto no art. 32 da Lei 12/101/2009, qual seja: a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para o gozo da isenção (causa de afastamento da hipótese de incidência da regra de tributação não atendida pela entidade), previstos no art. 29 da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, possibilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa pelo contribuinte.*

*Em observância ao disposto no artigo 70 do Decreto n° 7.574/2011, c/c artigo 1° da Portaria MF n° 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que exonerou todo o crédito do lançamento fiscal. [...]"*

Em que pese haver declarada a nulidade do lançamento fiscal, as autoridades fazendárias entenderam por bem intimar a contribuinte de aludido resultado, de maneira a oportunizar a interposição de recurso voluntário, tendo em vista que, na verdade, a sua impugnação fora julgada improcedente, impondo seja analisada a peça recursal da entidade em conjunto com o Recurso de Ofício, como passaremos a proceder.

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Muito embora tenhamos por costume analisar primeiramente o Recurso de Ofício, em razão da peculiaridade do caso, contemplaremos neste primeiro momento o Recurso Voluntário, uma vez que, prosperando a tese do contribuinte, a remessa oficial resta prejudicada.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito suscitadas pela contribuinte em sua peça recursal, o ponto nodal da demanda se restringe a analisar duas alegações, passíveis de macular do lançamento fiscal:

Explicita ter o acórdão recorrido acolhido os argumentos suscitados em sua defesa, anulando os lançamentos, restando claro, no entanto, o equívoco na conclusão adotada pela autoridade de primeira instância, no sentido de julgar improcedente a impugnação.

Ainda em caráter preliminar, defende a contribuinte tratar-se de vício material e não formal como entendeu a DRJ, uma vez que a incorreção cometida pela fiscalização implicou completa ausência de fundamentação legal e probatória, além de ter o próprio Fiscal admitido tal erro, devendo ser reformada a decisão recorrida.

Afirma não mais persistir o referido cancelamento da isenção motivadora dos lançamentos, pois já foi decidido em caráter definitivo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual rechaçou o Ato Cancelatório lastro da presente exigência fiscal, ensejando, assim, a total insubsistência da presente demanda.

Em que pesem os fundamentos de fato e de direito das autoridades fazendárias autuante e julgadora de primeira instância, o pleito da contribuinte merece acolhimento, como passaremos a demonstrar.

Destarte, consoante restou muito bem delineado no Relatório Fiscal, de e-fls. 33/37, a lavratura do lançamento fiscal em comento se deu em razão da perda da isenção da contribuinte a partir da emissão do Ato Cancelatório nº 04/2005, nos autos do processo administrativo nº 35462.001570/2005-87, razão pela qual a autoridade fazendária registrou que o crédito tributário sob análise encontra-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, inviabilizando a sua cobrança *até decisão final do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais* nos autos do processo onde se discute o cancelamento da isenção em análise (item 14 do Relatório fiscal).

Em outras palavras, o fiscal autuante adotou como lastro ao lançamento o Ato Cancelatório supramencionado, conforme já foi enfatizado pela autoridade julgadora de primeira instância, **não tendo em nenhum momento, seja no Relatório Fiscal ou na Manifestação de fls. 451/452, informado e demonstrado quais seriam os requisitos legais para o gozo da isenção descumpridos pela autuada, no período incluído no lançamento (01/01/2010 a 31/12/2010), procedimento este previsto no artigo 32 da Lei 12.101/2009 e nos Decretos 7.237/2010 e 8.242/2014.**

Pois bem. Diante do exposto e 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/motivação 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.

Em síntese, adoto o excerto da DRJ quanto a nulidade, pois de forma correta a autoridade entendeu que deveria ser decretado nulo o lançamento, *in verbis*:

"[...]

*5.27. Diante do acima exposto, resta 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 Impugnante, pois o Fisco, ao realizar o lançamento fiscal, não observou a regra procedimental expressa em lei (art. 32 da Lei 12.101/2010) e também utilizou dispositivos legais incorretos, já revogados, para indicar os requisitos não cumpridos pela entidade para o gozo da isenção, prejudicado o **direito de defesa da Impugnante**, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação jurídica.*

*5.28. Ademais, como regras jurídicas que são (artigos 29 e 32 da Lei 12.101/2010), configuradas como normas instrumentais sobre o processo e para o procedimento de auditoria fiscal (ordem legal expressa em que se aponta quando ou de que maneira deve o ato se produzir), devem ser primariamente observadas.*

*5.29. Por outro lado, embora a Impugnante solicite que os autos de infração sejam **julgados improcedentes**, entendo que o caso é de **nulidade do lançamento**, em virtude da existência de vício que torna inviável o exercício do direito de defesa do contribuinte, conforme acima exposto, e também impossibilita a formação do convencimento dos julgadores, quanto ao mérito da questão, em todas as instâncias administrativas. Nunca é demais enfatizar que, com a nulidade do lançamento, cabe à autoridade fiscal responsável pela fiscalização, a decisão sobre eventual lavratura de autos de infração substitutivos, com base na situação concreta e na legislação aplicável à matéria. [...]"*

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, os quais se apresentam indispensáveis ao 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 material.

Como já dito anteriormente, a Delegacia de Julgamento em São Paulo agiu corretamente ao anular o lançamento em comento, equivocando-se, porém, quanto a natureza do vício, como passaremos a demonstrar.

A propósito do vício incorrido, sustentamos se caracterizar como 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 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, delineou um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de

direito, caracterizando uma motivação insuficiente/indevida, em total afronta ao disposto no artigo 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.**” (grifo nosso)*

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 Paulsen: *“Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.” (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194.)*

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está 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 tem jurisprudência pacífica, assim se posicionando:

*“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 10247829, Sessão de 16/08/2006) (grifei.)

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

### **RECURSO DE OFÍCIO**

Presente o pressuposto de admissibilidade, em razão do crédito desonerado se encontrar sob o manto do limite de alçada, conheço do recurso de ofício e passo a análise da matéria posta nos autos.

Conforme se depreende dos autos do processo, o recurso de ofício sob análise contempla a discussão quanto à nulidade do lançamento fiscal, em decorrência da ausência da demonstração dos fatos ensejadores da perda da isenção da contribuinte, em relação ao período objeto da exigência fiscal, já sob a tutela da Lei nº 12.101/2009.

Com mais especificidade, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem decretar a nulidade formal do lançamento em face das seguintes constatações insertas no bojo do Acórdão recorrido, *in verbis*:

"[...]

5.26. Entretanto, conforme já foi acima enfatizado, em nenhum momento a Fiscalização, seja no Relatório Fiscal ou **na Manifestação de fls. 451/452**, informa e demonstra quais seriam os requisitos legais para o gozo da isenção descumpridos pela autuada, **no período incluído no lançamento (01/01/2010 a 31/12/2010)**, procedimento este previsto no art. 32 da Lei 12.101/2009 e nos Decretos 7.237/2010 e 8.242/2014.

5.27. Diante do acima exposto, resta 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 Impugnante, pois o Fisco, ao realizar o lançamento fiscal, não observou a regra procedimental expressa em lei (art. 32 da Lei 12.101/2010) e também utilizou dispositivos legais incorretos, já revogados, para indicar os requisitos não cumpridos pela entidade para o gozo da isenção, prejudicado **o direito de defesa da Impugnante**, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação jurídica.

5.28. Ademais, como regras jurídicas que são (artigos 29 e 32 da Lei 12.101/2010), configuradas como normas instrumentais sobre o processo e para o procedimento de auditoria fiscal (ordem legal expressa em que se aponta quando ou de que maneira deve o ato se produzir), devem ser primariamente observadas.

5.29. Por outro lado, embora a Impugnante solicite que os autos de infração sejam **julgados improcedentes**, entendo que o caso é de **nulidade do lançamento**, em virtude da existência de vício que torna inviável o exercício do direito de defesa do contribuinte, conforme acima exposto, e também impossibilita a formação do convencimento dos julgadores, quanto ao mérito da questão, em todas as instâncias administrativas. Nunca é demais enfatizar que, com a nulidade do lançamento, cabe à autoridade fiscal responsável pela fiscalização, a decisão sobre eventual lavratura de autos de infração substitutivos, com base na situação concreta e na legislação aplicável à matéria. [...]

DA NATUREZA DO VÍCIO

5.30. Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza formal, pois o Fisco delineou uma motivação instrumental (procedimental) equivocada do contexto legal, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada (não recolhimento de contribuições previdenciárias), não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação tributário-previdenciária..

5.31. Por outro lado, com a declaração de nulidade por vício formal, a situação de fato e de direito que permeia o fato gerador das contribuições previdenciárias patronais não se modificará, permanecendo intangível - tanto nos registros contábeis da Impugnante como na legislação aplicável à época de sua ocorrência - os elementos (ou aspectos) que compõem tal fato gerador. Eventual lançamento substitutivo terá o mesmo fato gerador, a mesma matéria tributável, as mesmas bases de cálculo, as mesmas alíquotas, o mesmo montante do crédito apurado, a mesma fundamentação legal (elencada no Relatório de Fundamento Legal do Débito). Ou seja, será idêntico ao lançamento, ora anulado, com a diferença de que será respeitado o procedimento previsto no art. 32 da Lei 12/101/2009, qual seja: a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para o gozo da isenção (causa de afastamento da hipótese de incidência da regra de tributação não atendida pela entidade), previstos no art. 29 da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, possibilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa pelo contribuinte.

*Em observância ao disposto no artigo 70 do Decreto nº 7.574/2011, c/c artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que exonerou todo o crédito do lançamento fiscal. [...]"*

Ocorre que, no recurso voluntário a contribuinte contesta a natureza do vício da nulidade reconhecida pelo julgador recorrido, como sendo de natureza material, tese que este Conselheiro compartilha, como acima demonstrado.

Na esteira deste entendimento, resta prejudicada a análise da nulidade do lançamento, por vício de natureza formal (como o julgador de primeira instância entendeu), uma vez que restou evidenciado o vício material (na forma pleiteada pela contribuinte e adotada por esta Turma), não fazendo qualquer sentido adentrar à aludida questão, **impondo seja negado provimento ao recurso de ofício, por outros fundamentos.**

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, estando os Autos de Infração *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE:

1) CONHECER DO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO para decretar a nulidade do lançamento por vício material, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

2) CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, por outros fundamentos, diante do reconhecimento da natureza material do vício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira.