



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

Processo nº 11052.000805/2010-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.738 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - IMUNIDADE
Recorrente SOCIEDADE UNIVERSITÁRIA GAMA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.
LANÇAMENTO EFETUADO SOB A VIGÊNCIA DA LEI N.º
10.101/2009. RITO PROCEDIMENTAL.

Para os lançamentos efetuados após a vigência da Lei n.º 12.101/2009, o fisco deve verificar se a entidade cumpre os requisitos previstos na legislação vigente na data dos fatos geradores, todavia, adotando o procedimento da lei nova.

Na peça de acusação, portanto, não basta mencionar a inexistência de ato declaratório de isenção ou sua cassação, há a necessidade de que se apresente quais os requisitos legais necessários ao gozo do benefício fiscal deixaram de ser cumpridos.

Para os créditos constituídos na vigência da legislação anterior, aplicam-se os procedimentos ali traçados.

ERRO DE PROCEDIMENTO. VÍCIO FORMAL.

Quando o fisco adota rito procedimental inadequado à legislação vigente na data do lançamento, este merece ser nulificado por vício formal.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso por vício formal.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Ronaldo de Lima Macedo, João Victor Ribeiro Aldinucci, Natanael Vieira dos Santos, Marcelo Oliveira, Ronnie Soares Anderson, Kleber Ferreira de Araújo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 12-42.271 de lavra da 13.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ no Rio de Janeiro I (RJ)), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração - AI n.º 37.307.676-2.

A lavratura diz respeito à exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social, incluindo aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT.

Nos termos do relatório fiscal, fls. 29/37, as bases de cálculo das contribuições lançadas foram apuradas através das GFIP que a autuada preencheu informando o "código FPAS 639", relativo à entidade com isenção de contribuições previdenciárias, desconsiderando a cassação de sua imunidade realizada através do Ato Cancelatório n.º 17.001/002/2005.

Informa-se que a entidade interpôs recurso tempestivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS contra o referido ato cancelatório, o qual até a data da lavratura fiscal ainda não havia sido julgado. Assim, a autuação teria sido efetuada para prevenir a decadência do direito do fisco de lançar as contribuições.

Cientificada do AI em 20/10/2010, a autuada apresentou defesa, na qual pugna pela nulidade da lavratura em razão do fato da autoridade lançadora não ter observado o rito para cancelamento/suspensão da isenção previsto no § 8.º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.

Depois afirma que a sua condição de entidade isenta foi garantida pela adesão ao PROUNI.

A DRJ não acatou as razões da impugnação. Segundo a decisão daquele órgão, a sequência de atos administrativos Informação Fiscal / Decisão-Notificação / Ato Cancelatório está em perfeita sintonia com o que dispõe a legislação previdenciária sobre o tema.

Afirma-se que, embora o processo de cancelamento da isenção esteja com julgamento do recurso pendente, a emissão do ato cancelatório efetivamente suspendeu o benefício fiscal, justificando a lavratura do presente AI, o qual ficará com exigibilidade suspensa até o trânsito em julgado do processo relativo à perda do direito à isenção.

Para o órgão *a quo* seria cabível apenas a apreciação da procedência das contribuições lançadas, não sendo de sua alçada enfrentar questões tratadas no processo de cancelamento da isenção.

Inconformada com a decisão, a atuada apresentou recurso, fls. 492/535, no qual apresentou os pontos abaixo relatados.

Inicialmente faz uma retrospectiva dos principais fatos ocorridos desde o procedimento fiscal até a prolação da decisão de primeira instância.

Assegura ser imperiosa a aplicação da Súmula CARF n.º 17, posto que, tendo o lançamento sido edificado para prevenir a decadência, é descabida a imposição de multa de ofício.

Sustenta que deve ser acolhida a preliminar de nulidade da lavratura, haja vista que a autoridade fiscal deixou de considerar o procedimento próprio à suspensão e ao cancelamento da isenção tributária em apreço.

Pede que se reconheça que a adesão ao PROUNI é causa suficiente para aquisição da condição de entidade isenta, por força do art. 8.º da Lei n.º 11.196/2005.

O presente processo foi apensado àquele relativo ao cancelamento de isenção para que a unidade de origem se manifestasse se a empresa na data dos fatos geradores atendia ao disposto na legislação de regência, conforme determina o art. 234 da Instrução Normativa RFB n.º 1.071/2010.

O processo retornou com informação que transcrevo na íntegra:

"1- Conforme a Informação Fiscal - IF de 28/10/04, folhas 03 a 06 do processo 35301.000910/2005-03 (Cancelamento de Isenção), apensado, temos:

a) A Empresa infringiu o § 6º do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e o § 3º do art. 195 da Constituição Federal, por apresentar débito em relação às Contribuições Sociais de sua responsabilidade.

b) O processo administrativo dos débitos acima mencionados é o de nº 13708.000017/95-2 (cópia às folhas 16 a 182 do processo 35301.000910/2005-03).

c) No referido processo, houve entre outros, lançamento de débito, períodos-base 1989 e 1990, constituídos em 11/01/95, relativos à Contribuição FINSOCIAL/Faturamento e Contribuição Social.

d) A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, após apreciar a Impugnação interposta pelo contribuinte considerou como devidos os valores das Contribuições Sociais (cópia às folhas 823 a 847 do processo 35301.000910/2005-03).

e) Em consequência, o 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda concluiu pela perda do gozo ao benefício fiscal, por violação aos inc. I e II do art. 14 do CTN.

f) Em seguida, em 10/06/97, o 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda manteve o débito relativo à Contribuição FINSOCIAL/Faturamento e Contribuição Social (cópia às folhas 865 a 878 do processo 35301.000910/2005-03).

g) As Contribuições Sociais devidas foram inscritas na Dívida Ativa, sob nº 70 6 02 003555-56 em 31/05/02 (cópia às folhas 908 a 911 do processo 35301.000910/2005-03).

2- Deste modo a Empresa encontrava-se em **débito com o Sistema de Seguridade Social**, que compreende tanto as Contribuições Previdenciárias, quanto às Contribuições Sociais (voltadas ao custeio da Seguridade Social), as quais a União figura como sujeito ativo, tendo sido emitida em 11/03/05 a Decisão de Notificação – DN nº 17.401.4/001/2005 (folhas 943 a 956 do processo 35301.000910/2005-03), a qual rejeita as alegações da Impugnação impetrada pela

Processo nº 11052.000805/2010-44
Acórdão n.º **2402-004.738**

S2-C4T2
Fl. 592

Empresa (processo 35301.000432/205-23, apenso), inconformada com o teor da Informação Fiscal – IF de 28/10/04 e determina que seja emitido **ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**, com efeitos a partir de 01/08/97.

3- Em 23/05/05 foi emitido o ATO CANCELATÓRIO DE ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS nº 17.001/002/2005 (folha 962 do processo 35301.000910/2005-03), cancelando a partir de 01/08/97 a isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

A ciência da decisão da DRJ ocorreu em 04/01/2012 e o recurso foi apresentado pelo sujeito passivo em 03/02/2012, portanto, dentro do prazo legal. Assim, a peça merece conhecimento, posto que atende aos requisitos de tempestividade e legitimidade.

Erro de procedimento

Conforme se percebe do relatório, o lançamento foi edificado para prevenir a decadência, posto que o Ato Cancelatório de Isenção, o qual embasa o lançamento, encontrava-se com recurso pendente. Vale a pena reproduzir as palavras da autoridade lançadora:

"14. O presente Auto de Infração foi emitido, com o objetivo de prevenir a decadência do tributo em questão, uma vez que o recurso da Empresa está pendente de julgamento pelo Conselho de Recursos." (grifos originais)

Outra fato não menos importante é que o lançamento ocorreu em 06/10/2010, com ciência do sujeito passivo 20/10/2010. Esse marco tem grande relevância, posto que a constituição do crédito tributário ocorreu sob a vigência da Lei n.º 12.101/2009, de 27/11/2009. Esse diploma legal trouxe nova regulamentação sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, tratando também dos requisitos necessários para isenção das contribuições previdenciárias.

Por outro lado, verifica-se que os fatos geradores (01/2006 a 12/2007) ocorreram quando se encontrava em vigência o art. 55 Lei n.º 8.212/1991, norma revogada pela Lei n.º 12.101/2009.

É cediço que a nova norma trouxe significativas alterações, podendo-se destacar duas em especial. Primeiro, a determinação de que a responsabilidade pela certificação das entidades beneficentes não seria mais exclusividade do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, ficando a cargo do ministério cuja competência abrange a área de atuação da entidade. A outra alteração relevante foi a desnecessidade da interessada requer à Administração o reconhecimento do benefício fiscal, o qual se dava mediante a emissão de ato declaratório de isenção.

A nova disciplina legal causou grande alteração nos procedimentos fiscais, posto que a legislação revogada exigia ao fisco, para efetuar o lançamento baseado na perda da isenção, primeiramente a emissão de informação fiscal demonstrando o descumprimento dos requisitos legais pela entidade, garantindo-se a esta a possibilidade de se contrapor ao ato em primeira e segunda instâncias. A partir da Lei n.º 12.101/2009, a auditoria fiscal, ao constatar a desconformidade da conduta do sujeito passivo com a norma de regência, já pode efetuar o lançamento dos tributos devidos, indicando os dispositivos que teriam sido desrespeitados. É isso que se infere do seu art. 32:

"Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, 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."

Essa norma, inegavelmente tem caráter procedimental, uma vez que estabelece os atos a serem seguidos pelo fisco nas fiscalizações das entidades beneficentes de assistência social. Observe-se que a regra em tela não trata dos requisitos materiais necessários à isenção, mas apenas faz referência a esses e traça o procedimento a ser adotado em caso de desvio da norma de direito material.

É oportuno esclarecer ainda que, por se tratar de norma de natureza procedimental, em consonância com disposto no art. 144, § 1º, do CTN, o comando normativo veiculado pelo art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009 deve ser aplicado na data da formalização do lançamento. Eis o dispositivo mencionado:

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

Não tenho dúvida de que o art. 32 da Lei nº 12.101/2009 introduziu novo procedimento para o fisco, subsumindo-se inteiramente ao § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional - CTN, motivo pelo qual deve ser aplicado na data do lançamento, independentemente deste se referir a fatos geradores ocorridos sob os auspícios do regramento jurídico precedente.

A primeira conclusão que se pode extrair dessa interpretação jurídica é que, malgrado a afirmação do fisco, o lançamento não foi confeccionado para prevenir a decadência, haja vista que a lei nova não exige como condição para lavratura do auto de infração a anterior revogação do benefício fiscal.

Tanto isso é verdade que, os processos de pedido de reconhecimento e de cancelamento de isenção ainda pendentes de julgamento deixaram de seguir seu curso normal e passaram a ser devolvidos para as unidades competentes da Administração Tributária, conforme determinação do Decreto nº 7.237, de 20/07/2010:

"Art. 44. Os pedidos de reconhecimento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção, de acordo com a legislação vigente no momento do fato gerador.

Parágrafo único. Verificado o direito à isenção, certificar-se-á o direito à restituição do valor recolhido desde o protocolo do

pedido de isenção até a data de publicação da Lei n.º 12.101, de 2009.

Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei n.º 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.”

Observa-se que o Decreto que regulamentou a Lei n.º 12.101/2009 (posteriormente revogado pelo Decreto n.º 8.242/2014) era enfático ao determinar que os pedidos de reconhecimento de isenção e os processos de cancelamento de isenção submetam-se à nova sistemática de reconhecimento deste benefício fiscal.

Assim, de acordo com o texto regulamentar transcrito, os requisitos para gozo da isenção deverão ser aqueles previstos na legislação vigente à época do fato gerador, todavia, o rito procedimental há de se adequar a novel legislação.

Diante dessas considerações, vejo que andou mal a autoridade lançadora quando, tendo efetuado o lançamento sob a égide da Lei n.º 12.101/2009, adotou o procedimento da lei antiga, desrespeitando o § 1.º do art. 144 do CTN.

Essa conclusão encontra-se em consonância com a jurisprudência desta turma de julgamento, como se pode observar dos acórdãos abaixo transcritos:

Acórdão n.º 2402-004.623, de 10/03/2015, Rel. Cons. Ronaldo de Lima Macedo

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NA LEI 12.101/2009 E NO DECRETO 7.237/2010. POSSIBILIDADE. REGRAS PROCEDIMENTAIS.

A nova Lei 12.101/2009, apesar de revogar o art. 55 da Lei 8.212/1991, estabeleceu que o auto de infração relatará os fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade.

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. OCORRÊNCIA.

É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos determinados na legislação tributária, consignados na Lei 12.101/2009 e no Decreto 7.327/2010.

A motivação por remissão (per relationem ou aliunde), que consiste em se reportar às razões fáticas consignadas na fundamentação de outro documento do Fisco, poderá ser utilizada, desde que não haja 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.

Recurso Voluntário Provido.

No mesmo sentido caminhou o Acórdão nº 2402-003.246, cujo voto vencedor foi redigido pelo Conselheiro Thiago Taborda Simões:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. APRESENTAÇÃO DO CEBAS NÃO ACOMPANHADO DE ATO DECLARATÓRIO DE ISENÇÃO JUNTO AO INSS NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91.

A Recorrente é entidade portadora do CEBAS Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que sofreu autuação sob o fundamento de que, apesar de reconhecidamente de natureza filantrópica, não atendeu a formalidade prevista no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91, segundo a qual a entidade deveria protocolar pedido de isenção junto ao INSS, a ser apreciado em 30 (trinta) dias e, somente a partir do deferimento, estaria esta alcançada pela isenção.

DISPOSITIVO REVOGADO À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN. RETROATIVIDADE DE NORMA SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

O art. 55 da Lei nº 8.212/91, à época da autuação, já se encontrava revogado pela Lei nº 12.101/09. A partir da revogação e com a nova redação dada à matéria em questão, passou-se a desconsiderar a indispensabilidade do requerimento previsto pelo §1º. Apesar de a autoridade fiscal ter justificado a autuação por terem os fatos geradores ocorrido quando da vigência do dispositivo, patente a observância do quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional. Uma vez revogado o dispositivo, ainda que ocorridos supostos fatos geradores quando de sua vigência, se a nova disposição legal for mais favorável ao contribuinte, possível a aplicação retroativa da nova norma.

Portanto, ante a inexistência na norma vigente de previsão que imponha procedimento de formalidade junto ao INSS para fins de gozo da isenção, aplica-se ao caso o quanto dispõe o art. 106, II, do CTN.

CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE. ATO DECLARATÓRIO. EFEITO EX TUNC.

Analizando a lógica imposta tanto pela previsão constitucional de imunidade quanto pela Lei nº 12.101/09, não se pode chegar a conclusão distinta daquela no sentido de que a concessão do CEBAS é ato meramente declaratório da condição da entidade e,

em assim sendo, possua efeitos ex tunc. Neste sentido o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento.

Cite-se como exemplo o julgamento do REsp nº 768.889/DF, de relatoria do Min. Castro Meira. Assim, considerando o quanto disposto no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, bem como os efeitos retroativos concedidos ao CEBAS, voto pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para reconhecer que a entidade Recorrente encontrava-se alcançada pela imunidade/isenção de contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Provido.

Como se percebe, o entendimento majoritário desta Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara é de que seja adotada a tese de que, para os créditos constituídos após a edição da Lei n.º 12.101/2009, deve-se observar o rito procedimental ali previsto, não sendo suficiente para fundamentar o lançamento a mera citação de que a entidade não possuía ou teve cassado o Ato Declaratório de Isenção.

Frise-se que este entendimento refere-se apenas aos procedimentos fiscais levados a efeito após a edição da nova lei, não tratando dos créditos constituídos na vigência do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

No caso sob comento, apreciando-se o relatório fiscal, observa-se que a autoridade lançadora não cuidou de elencar os fatos que comprovam o desatendimento dos requisitos da isenção. Naquele relato, fls. 29/37, o fisco apresenta como motivo para o lançamento apenas a existência do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais n.º 17.001/002/2005, o qual ainda não seria ainda definitivo, posto que havia recurso pendente de julgamento.

Não há na peça de acusação sequer a indicação dos fatos que levaram à emissão do mencionado ato cancelatório. Somente tive contato com esses fatos a partir do teor da informação fiscal de fls. 585/586. Ali, conforme já transcrevi, informa-se que a entidade teria infringido o § 6.º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 e o § 3.º do art. 195 da Constituição, por possuir débitos relativos à Contribuição FINSOCIAL/Faturamento e Contribuição Social, com inscrição em dívida ativa em 31/05/2002, como mostra as fls. 908/911 do processo de cancelamento da isenção (apenso).

Não há porém como se saber se à época dos fatos geradores esses créditos mencionados estariam com exigibilidade suspensa, posto que há notícia, nos autos do processo n.º 35301.000910/2005-03 (cancelamento de isenção), que a empresa os teria incluído em parcelamento especial, conforme despacho de fl. 1062, sem que, todavia, seja informada a data em que as dívidas tributárias foram efetivamente parceladas.

Nessa toada, não podemos inferir, com base nas informações prestadas pela Fazenda se no período do lançamento houve o descumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 que viesse a constituir motivo para que a autuada estivesse impedida de usufruir da isenção.

Esse vício, ocasionado por procedimento de fiscalização efetuado com base em legislação revogada para mim é motivo para que se decrete a nulidade do lançamento por defeito no rito da auditoria. A natureza da mácula é tema a ser tratado no tópico seguinte.

Vício formal

Inicialmente, devemos fazer um breve comentário acerca dos elementos que constituem o procedimento de lançamento, para depois tratar das consequências jurídicas advindas de vícios em cada uma das partes que compõem o ato procedimental de constituição do crédito tributário e, por fim, aplicar essa teorização ao caso trazido a lume.

Compõem o ato de lançamento:

a) Requisitos: são as formalidades que integram a substância do ato de lançamento, fazendo parte de sua própria estrutura. São tratados no art. 142 do CTN, *verbis*:

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.

Assim, a descrição do fato gerador, a determinação da base de cálculo, a aplicação da alíquota para obter o valor do tributo e a identificação do sujeito passivo são considerados requisitos do lançamento.

b) Pressupostos: são as formalidades que, malgrado não integrem a estrutura do lançamento, são imprescindíveis para a formação do ato, a exemplo de cientificação do início do procedimento fiscal, intimação para apresentação de documentos, cumprimento de normas internas de Administração Tributária que interferem no cálculo dos consectários legais do crédito, inadequação do procedimento de apuração à legislação de regência e equívoco na citação dos fundamentos legais, etc.

c) Condições: são providências que dão eficácia ao ato de lançamento, que sucedem a realização do mesmos, como é o caso da notificação ao sujeito passivo.

Quando a mácula situa-se nos requisitos do lançamento, deve-se fulminá-lo por vício material, nos casos em que a autoridade julgadora esteja convencida de que efetivamente ocorreu o fato gerador, todavia, tenha verificado a ocorrência de falha na sua descrição, no cálculo do tributo ou na identificação do sujeito passivo.

Ao contrário, os vícios situados nos pressupostos e condições do lançamento pedem o saneamento o seu saneamento ou a declaração de vício formal, quando a mácula não possa ser afastada. Nessas situações, o ato pode ser refeito, sem alteração nos seus aspectos substanciais, posto que a falha localiza-se em elemento exterior ao lançamento.

Ainda sobre os requisitos do lançamento, para as situações em que as provas colacionadas e a motivação do fisco não trazem o convencimento da ocorrência do fato gerador, posto que o mesmo não restam suficientemente demonstrados pela Autoridade Fiscal, há de se declarar a improcedência do lançamento.

Votemos ao caso concreto. A falha cometida pelo fisco sem dúvida não se deu nos requisitos do lançamento, posto que os fatos geradores, as bases de cálculo as alíquotas e a identificação do sujeito passivo estão apresentados com perfeição.

O vício detectado situa-se em pressuposto do lançamento, referente ao rito procedimental observado na constituição do lançamento, que, fora de dúvida, não se confunde com os requisitos essenciais do crédito tributário.

O fato do fisco, na sua narrativa haver adotado como motivação para o lançamento apenas a inexistência de Ato Declaratório de Isenção, quando deveria, nos termos do procedimento previsto na legislação vigente na data do lançamento, ter mencionado os requisitos legais que teriam sido descumpridos, não afeta o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas ou a identificação do sujeito passivo, tampouco impacta nos próprios requisitos da necessários ao gozo da isenção, que existem independentemente de haver um pronunciamento formal da administração quanto à existência do direito ao benefício fiscal. É certo dizer que este direito não se modifica em razão da análise ser feita mediante solicitação do sujeito passivo ou mediante procedimento de ofício.

Observe-se que aqui os requisitos legais para isenção são aqueles do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, posto que os fatos geradores ocorreram sob a égide desta legislação, e essas exigências legais não sofrem qualquer interferência em razão do momento da verificação do seu cumprimento. Se houve o cumprimento dos requisitos materiais previstos na lei o direito à isenção existirá, quer a análise deste direito seja feita previamente por impulso do sujeito passivo, quer seja realizada em ação fiscal.

No meu entender, o vício decorrente de inadequação de procedimento de fiscalização, por não se situar nos requisitos do lançamento, é de natureza formal.

Nesse mesmo caminho, embora com argumentos mais convincentes, trilhou o Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, quando ao relatar o processo no qual foi exarado o Acórdão n.º 2402-004.623, cuja ementa transcrevi acima, lançou as seguintes ponderações:

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

De mais a mais, com a declaração de nulidade por vício formal, a situação de fato e de direito que permeia o fato gerador da contribuição previdenciária patronal não se modificará, permanecendo intangível – tanto nos registros contábeis da Recorrente como na legislação aplicável à época de sua ocorrência – os elementos (ou aspectos) que compõem tal fato gerador. Logo, não há que se falar em vício material, já que o vício apontado anteriormente não atinge os elementos substanciais desse fato gerador; em outras palavras o vício evidenciado nos autos não atinge os elementos enumerados no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

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

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. (g.n.)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em respeito à regra do art. 173, inciso II, do CTN, ressalto que o Fisco deverá cientificar o sujeito passivo dessa decisão e tomar as devidas providências estampadas na regra retromencionada, que concede ao Fisco um prazo de 5 (cinco) anos, da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulada, por vício formal, o lançamento anterior, para que o crédito seja constituído por meio de lançamento substitutivo.

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (g.n.)"

Diante do exposto, concluo que o lançamento deve ser anulado por vício formal, facultando-se ao fisco, caso conclua pela inexistência do direito à isenção, a possibilidade de lançar as contribuições, no prazo fixado no inciso II do art. 173 do CTN.

Conclusão

Voto por conhecer do recurso, dando-lhe provimento para anular o lançamento por vício formal.

Kleber Ferreira de Araújo.