



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

Processo nº 11065.002858/2009-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.124 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2014
Matéria IMUNIDADE - ATO CANCELATÓRIO
Recorrente ASSOCIAÇÃO PRO ENSINO SUPERIOR EM NOVO HAMBURGO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ATO CANCELATÓRIO. NULIDADE DO ATO CANCELATÓRIO: DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO QUE DETERMINOU A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 14, DO CTN. VÍCIO MATERIAL.

As nulidades estabelecidas pelo art. 59 são absolutas, ou seja, os atos maculados por vício subjetivo ou proferidos com preterição do direito de defesa devem necessariamente ser invalidados, uma vez que seus defeitos são considerados insanáveis. O rigor da sanção se justifica, pois a competência do agente e a influência do autuado são as principais garantias para que o lançamento chegue à sua finalidade. Além disso, os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo são constitucionalmente garantidos.

Assim, quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo.

Da análise dos autos restou patente que a autoridade fiscal deveria, por força de decisão judicial transitada em julgado, ter fundamentado o ato administrativo - cancelatório e lançamentos - que afastou a imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, da CF/1988, por meio do preenchimento ou não dos requisitos dispostos no art. 14, do CTN, haja vista a declaração incidental da inconstitucionalidade do art. 55, da Lei n. 8.212/91.

Ao revés disso, afastou o direito à fruição da imunidade por suposto descumprimento dos requisitos previstos nos incisos II a V, do art. 55 da Lei n. 8.212/91, conforme se aduz da leitura da decisão prolatada pela Delegada da DRF em Novo Hamburgo/RS que aprovou o Parecer DRF/NHO/Scort n.

676/2008 [fls. 263/266] e cancelou a “isenção” das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23, da Lei n. 8.212/91 [fl. 267].

NULIDADE DOS LANÇAMENTOS DECORRENTES LAVRADOS APÓS A PUBLICAÇÃO DA LEI N. 12.101/2009. NECESSIDADE DE DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES.

Os lançamentos decorrentes foram lavrados na vigência da Lei n. 12.101/2009 que alterou o procedimento de fiscalização dispensando do procedimento prévio de Ato Cancelatório.

Ainda que o lançamento possa fazer referência a fatos geradores anteriores, o artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional que “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”.

Não obstante, ainda que não haja processo prévio de cancelamento da isenção, o artigo 32 da Lei nº 12.101/09 obriga o Fisco a trazer no lançamento “os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção”, os quais não foram trazidos no caso concreto, já que o Fisco entendia que a entidade não gozava da isenção.

A demonstração da configuração da materialidade do tributo é fator decisivo e questão elementar para a efetiva constituição do crédito tributário, como prevê o artigo 142 do CTN. A ausência dessa atividade, sobretudo quanto à certeza da hipótese de incidência tributária, torna temerária a motivação do lançamento.

Consoante dispõe o art. 10, III, do Decreto nº 70.235 de 1972, a motivação constitui requisito de validade do auto de infração, sem o qual torna a autuação improcedente, diante da ausência da observância de requisito de validade.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário.

A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Da análise do Relatório Fiscal dos processos administrativos já numerados verifica-se que o motivo para os lançamentos é o Despacho Decisório DRF/NHO que declarou o cancelamento da isenção das contribuições que tratam os artigos 22 e 23, da Lei n. 8.212/91, da Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo - ASPEUR [fls. 57, do RF do processo n. 11065.002856/2009-28 (DEBCAD: 37.205.522-2)].

Constata a ausência de relatório dos fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção [art. 32, da Lei n. 12.101/2009], devem os lançamentos referentes aos processos n. 11065.002856/2009-28 (patronal), 11065.002857/2009-72 (terceiros) e 11065.002858/2009-17 (GFIP).

DECADÊNCIA. ENUNCIADO DA SÚMULA CARF N. 99.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devendo ser observadas as regras do Código Tributário Nacional-CTN.

A observância dos requisitos legais para a fruição da imunidade das contribuições previdenciárias, sujeita-se ao prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, devido ao não cumprimento do Art. 32, da Lei 12.101/2009, nos termos do voto do Relator. Vencido o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, devido o ato cancelatório citado na motivação violar a coisa julgada, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento ao recurso, devido aos efeitos da decadência no ato cancelatório, nos termos do voto do Relator. Sustentação oral: Karen Melo de Souza Borges. OAB: 245.581/SP.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 28/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVÉRIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, DANIEL MELO MENDES BEZERRA, MAURO JOSE SILVA, MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR.

Relatório

Trata-se de autuação lavrada por infringência ao disposto no art. 32, incís.º TV o parágrafo 3.º, da Lei nº 8.212/91* na redação dada pela Lei nº 9.528/97 c/c art. 225, inciso IV e parágrafo 4.º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em razão da entidade acima identificada ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP sem informar as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços no período de 01/2004 a 12/2008, inclusive 13º salários.

O Relatório Fiscal da Infração, de fls. 23, informa que a autuada perdeu o direito à isenção das contribuições sociais/previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, cujo cancelamento se deu por meio do Despacho Decisório DRF/NHO datado

de 05/11/2008 e teve por base os termos do Parecer DRF/NHO/Seort nº 676/2008, que tramitou no processo nº 10552.000649/2007-12. O Relatório Fiscal da Infração, de fls. 23, informa que a autuada perdeu o direito à isenção das contribuições sociais/previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, cujo cancelamento se deu por meio do Despacho Decisório DRF/NHO datado de 05/11/2008 e teve por base os termos do Parecer DRF/NHO/Seort nº 676/2008, que tramitou no processo nº 10552.000649/2007-12. A lavratura do Auto de Infração levou em consideração o despacho decisório DRF/NHO/Seort nº 676/2008, no processo nº 10552.000649/2007-12 [fls. 235 a 239, v. 4] na qual restou declarada como cancelada a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 [fl. 58, v. 1].

A ASPEUR, cientificada da notificação em 11 de dezembro de 2009, apresentou, em 08 de janeiro de 2010 [fls. 29 e ss], impugnação ao presente lançamento, alegando, em síntese, nulidade do lançamento em razão da isenção:

“Constata-se, dessa forma, que o recente cancelamento pela Secretaria da Receita Federal do Brasil da “isenção” concedida administrativamente à Entidade ante o suposto descumprimento dos requisitos do artigo 55 da Lei 8.212/91, é irrelevante para o gozo da imunidade em comento, haja vista ter sido a mesma condicionada pelo Poder Judiciário ao preenchimento de requisitos diversos daqueles previstos na mencionada legislação ordinária”.

“[...] seja a mesma julgada totalmente procedente no sentido de anular o Auto de Infração nº 37205.522-2, e, por consequência, o crédito tributário nele consubstanciado, haja vista estar a impugnante albergada por decisão judicial transitada em julgado que declarou o direito de lhe serem exigidos apenas os requisitos do art. 14 do CTN para fins do gozo da imunidade prevista no artigo 195, § 7º da Carta Magna”.

Arguiu, na impugnação, que apesar de ter sido cancelada sua isenção [, encontra-se resguardada na decisão transitada em julgado de 05/11/2002, nos autos do processo nº 98.1811384-5, que declarou imunidade tributária em relação às contribuições sociais patronais.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, em 28 de abril de 2011, por meio do Acórdão nº 10.31-131 – 6ª Turma da DRJ/POA, manteve o crédito tributário exigido [fls. 163 e ss], concluindo que:

“Em face do que foi exposto quanto ao cancelamento da isenção patronal, não é próprio trazer agora a questão da imunidade/isenção como quer a defendente, eis que a atividade administrativa é vinculada e esta julgadora de primeira instância deve se ater ao cumprimento da legislação previdenciária, não lhe sendo permitido decidir além dos parâmetros impostos pela mesma. A situação da entidade hoje, perante a RFB, é de estabelecimento de ensino sem isenção da cota patronal, devendo recolher as contribuições para terceiras entidades de forma integral”.

“Portanto, uma vez demonstrado que esta entidade não atende nem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 nem os do art. 14 do CTN, e também por não haver qualquer decisão judicial que impeça o lançamento das contribuições previdenciárias devidas,

tenho que o crédito foi regularmente constituído, inexistindo a nulidade arguida nem afronta à coisa julgada material”.

A ASPEUR recebeu o ofício em 30 de maio de 2011. Em 29 de junho de 2011, a interessada interpôs Recurso Voluntário que, em síntese, alega:

- existência de decisão judicial transitada em julgado declarando a imunidade tributária da Entidade ao recolhimento de contribuições destinadas às Seguridade Social, ante o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN;
- existência de decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região atestando que a imunidade da Entidade está condicionada à estrita fiscalização dos requisitos do artigo 14 do CTN pelo Fisco;
- entidade cinge-se, singelamente, a afirmar que a partir do advento da MP nº 446/08, é possuidora do CEBAS - inclusive retroativamente quanto aos períodos mencionados na decisão recorrida não havendo que se falar, então, em descumprimento às disposições do inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91;
- não está evidenciado o argumento de que a Entidade não faz **jus** à isenção em questão por não atender, também, às, disposições do inciso III do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, o qual determina a aplicação em gratuidade às pessoas carentes de parte da receita bruta anual da Instituição;
- não é consistente a alegação de que a Recorrente remunera seus diretores, descumprimento ao inciso IV, do artigo 55, da Lei n. 8.212/91;
- A alegação de que a Entidade possui em seu quadro de funcionários algumas pessoas que guardam certo grau de parentesco com alguns dirigentes da Instituição, o, que traduzir-se-ia, no entender do fiscal, em, remuneração indireta dos mesmos, não passa a mesma de uma absurda e descabida afirmação;
- A alegação de que a recorrente não aplica seus resultados nos seus objetivos a Instituição, por ter adquirido um estádio de futebol na cidade de Novo Hamburgo [inciso V, do artigo 55], vê-se que a afirmação foi feita sem o conhecimento dos projetos de futura utilização do mesmo, ou seja, sem qualquer elemento material a sustentá-la; e
- Requer, ao final, o provimento do Recurso Voluntário para que seja reconhecido por esta Autoridade Fazendária que a "isenção" da Entidade ao recolhimento das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/91 ainda se encontra em vigor, em face do processamento do Recurso Voluntário apresentado pela Instituição **contra a decisão** "que cancelou o benefício, fiscal, o qual possui efeito

suspensivo, nos termos fíos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 21 da Portaria RFB nº 10.875/07.

Em 04 de outubro de 2013, foi protocolada petição pela Recorrente que, em resumo, manifesta:

[...] é de suma informar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que, recentemente a recorrente obteve judicialmente nos autos do processo n. 5000852-83,2012,404,7108, em decisão transitada em julgado em 31/05/2013, vide certidão narratória em anexo, o direito à revalidação de todos os Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social cancelados indevidamente por Representação fiscal movida pelo INSS, assim como o direito a Renovação de todos os Certificados cuja renovação se encontra pendente de análise pelo CNAS.

[...] No caso presente, tem-se que, a partir da decisão judicial proferida e já transitada em julgado a Entidade nunca deixou de cumprir os requisitos previstos nos então vigentes artigos 2º e 3º do Decreto Federal n. 2.536/98 [...]

07. Nesse contexto, ao ter reconhecido pelo Poder Judiciário o cumprimento de todos os requisitos previstos nos artigos 2º e 3º do Decreto Federal n 2.536/98, automaticamente restou atestado judicialmente também o cumprimento dos incisos II, III, IV e V, do artigo 55 da Lei n. 8,212/91 durante o período objeto da fiscalização, visto que os requisitos previstos na Lei Ordinária em tela são os mesmos daqueles previstos no Decreto referido.

[Grifo no original]

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior

Sendo tempestivo o Recurso Voluntário, passo ao exame das questões preliminares e, posteriormente, ao mérito.

I DAS PRELIMINARES:

I.1 NULIDADE DO ATO CANCELATÓRIO: DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO QUE DETERMINOU A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 14, DO CTN

Por meio do Ato Cancelatório julgado em 05/11/2008 – Despacho Decisório DRF/NHO e teve por base o Parecer DRF/NHO/Scort N. 676/2008 -, foi afastado o direito à fruição da “isenção”¹ das contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23, da Lei

¹ Instituto utilizado pela Autoridade Fiscal e que aqui se utiliza tão-somente para ser fidedigno ao argumento
acusatório.

n. 8.212/91 pela ora Recorrente, por suposto não atendimento das regras dispostas nos incisos II a V, da Lei n. 8.212/91.

Em decorrência do Ato Cancelatório foram lavrados 03 [três] lançamentos - **11065.002856/2009-28 (patronal), 11065.002857/2009-72 (terceiros) e 11065.002858/2009-17 (GFIP)** – cujos créditos referem-se ao período de 01/01/2004 a 31/12/2008.

Registre-se que, desde o protocolo da impugnação, a Recorrente suscitou que, não obstante o cancelamento administrativo de sua “isenção”, a Entidade encontrava-se albergada por decisão judicial transitada em julgado em 05/11/2002, proferida nos autos do processo n. 98.1811384-5, que lhe declarou o direito a imunidade tributária em relação às contribuições sociais previdenciárias patronais, haja vista atender a todos os requisitos previstos na norma regulamentadora do §7º do artigo 95 da Constituição Federal, qual seja, o art. 14 do CTN. Assim, para o gozo da imunidade em questão, a Recorrente estaria adstrita tão-somente ao cumprimento dos requisitos do art. 14, do CTN, não podendo o Fisco exigir-lhe o cumprimento de nenhuma outra condição, sob pena de afronta à coisa julgada.

Tal apontamento foi feito também pela Presidente da 6ª Turma da DRJ/POA [fls. 393/394] - Despacho n. 021/2011 –, quando resolveu dar seguimento ao Recurso Voluntário interposto, em atenção aos seguintes fundamentos:

[...] Desta feita, uma vez que o cancelamento da isenção foi fundamentado, além do inciso III, também nos incisos IV, V e VI do art. 206 do RPS, s.m.j., a negativa de seguimento do recurso não encontra respaldo na legislação, motivo pelo qual sugiro remessa dos autos ao CARF para apreciação do recurso a fim de garantir o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório insculpidos no art. 5º, inciso I V da Constituição Federal de 1988.

É de suma importância salientar a existência de decisão judicial transitada em julgado reconhecendo o direito à imunidade a esta instituição, por não haverem provas na ação que tratou da matéria, do descumprimento de qualquer dos requisitos do art. 14 do CTN (situação que muda a partir deste processo de cancelamento de isenção, cujos motivos não são apenas a falta de CEBAS, mas também o fornecimento de vantagens a diretores e a aplicação de recursos em aquisição de bens que não se destinam às suas atividades operacionais, ferindo além dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, também os requisitos do art. 14 do CTN).

Assim, face ao reconhecimento do direito à isenção desde que cumpridos os requisitos do art. 14 do CTN, cabe à fiscalização vincular os requisitos descumpridos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 às exigências do CTN, no intuito de levar a discussão ao judiciário para que seja reformada aquela decisão.

Considerando que este processo administrativo de cancelamento de isenção não encontra-se definitivamente julgado entendo que deve ser aplicado o art. 234 da IN RFB n. 971/2009, na redação dada pela IN RFB n. 1.0701/2010 que prevê: [...]

Em vista de todo o exposto, sugiro a ciência deste despacho ao contribuinte bem como de outras informações/considerações que vierem a ser efetuadas pela fiscalização, abrindo-lhe prazo para manifestação e o posterior encaminhamento do processo (que se encontra apensado ao Auto de Infração n. 11065.002856/2009-28 ao CARF para apreciação do recurso voluntário.

[Grifo nosso]

Este também foi o entendimento exarado pela mesma 6ª Turma da DRJ/POA quando do julgamento dos processos conexos numerados acima:

Proc. N. 11065.002856/2009-28 (Acórdão 10-31.129) – fls. 2577 e ss

[...] A decisão judicial a que se refere a impugnante – com trânsito em julgado em 05/11/2002, é anterior ao cancelamento administrativo da isenção, procedido pela RFB em 05/11/2008. Naquela decisão judicial foi reconhecido o direito à imunidade desde e enquanto atendidos os requisitos do art. 14 do CTN, não havendo nenhum óbice aos procedimentos de fiscalização contínua do preenchimento de tais requisitos.

Assim, apesar de a autoridade da 6ª Turma da DRJ/POA ter manifestado que o *decisum* que cancelou a “isenção” deveria ser revisto para adotar o mandamento judicial transitado em julgado, infelizmente, o que se verificou foi que os autos foram encaminhados ao CARF e as i. Autoridades Fiscais resolveram lançar créditos tributários com esopeque no Ato Cancelatório questionado.

O art. 5º, LV, estabelece que “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”. Tratam-se, portanto, de princípios que não se aplicam exclusivamente ao processo judicial, mas também ao administrativo e, em particular, ao Processo Administrativo Tributário.

O Processo Administrativo Tributário é um instrumento de que se vale o Estado para aperfeiçoar as exigências fiscais. As exações devem ser perfeitas, ou seja, deve-se exigir do sujeito passivo exatamente o que é devido, nada mais nem menos, em observância aos princípios da legalidade tributária e da responsabilidade fiscal. Parte-se da premissa de que os atos administrativos podem conter defeitos e que, portanto, deve haver um mecanismo de correção.

Neste contexto, se entende que o interessado deve ser chamado a contribuir, assegurando-se-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, caso disponha de informações capazes de compor uma antítese à tese da Administração. Daí porque, nos despachos decisórios que não-homologam compensações e nos lançamentos de ofício – apenas para citar dois exemplos – o sujeito passivo não é simplesmente intimado a pagar, mas a pagar ou impugnar a exigência.

Assegurar o contraditório consiste, portanto, em conduzir o processo de forma dialética, de tal sorte que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trazer aos autos.

Dizer que o interessado tem direito à ampla defesa significa que ele pode defender-se livremente, sem qualquer limitação, salvo as que o próprio Direito impõe. A

fixação de restrições ao direito de defesa justifica-se porque todo princípio está associado a um valor, e, como não existe valor absoluto, os princípios podem sofrer limitações em face de outros princípios e valores.

Como é cediço, o processo não é um fim em si mesmo, mas um método, ou instrumento, para se alcançar determinado fim. Em abstrato, os requisitos formais estabelecidos para a prática dos atos existem como garantia de que o fim será atingido, embora, em concreto, tais exigências possam ter efeito justamente contrário, quando se perde de vista a instrumentalidade do processo, e as formas se degeneram em formalismo excessivo, deixando de ser garantia, para transformarem-se em obstáculo à realização do direito material.

Para evitar que se perca a visão do processo como instrumento e das formas como garantia, a LPA, no art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, prescreve que, no processo administrativo, serão observadas formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; e adotadas formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Quando o interessado opta por discutir a mesma questão pela via judicial, o interesse de agir na esfera administrativa desaparece, posto que a decisão administrativa perderá toda a utilidade que poderia ter para o interessado. A decisão administrativa, na parte em que for coincidente com a decisão judicial, será inútil, posto que desnecessária; e, na parte na que for conflitante, também não terá utilidade, uma vez que a decisão judicial, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas².

Segundo o art. 301, § 3º, do CPC, com redação dada pela Lei nº 5.925/1973, há coisa julgada, quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não caiba recurso.

Para Fredie Didier Jr., o entendimento majoritário da doutrina tradicional brasileira é o de que a coisa julgada representa a imutabilidade dos efeitos da decisão judicial. Integram esta corrente, entre outros, Liebman, Dinamarco e Ada Pellegrini³.

A obrigação tributária nasce com o fato gerador,⁴ logo, desde o momento em que um fato amolda-se à hipótese de incidência, já existe também um credor (sujeito ativo), um devedor (sujeito passivo) e uma prestação (de pagar). Ocorre que esta obrigação, por ser prevista em lei de forma geral e abstrata, depende de uma apuração para que se determinem os seus elementos, possibilitando-se, assim, o pagamento ou, em caso de inadimplência, o ajuizamento de uma execução fiscal. O lançamento, apesar do que sugere a interpretação literal do texto normativo, não constitui o crédito tributário porque este surge com o próprio fato gerador, visto que não há obrigação de pagar sem crédito. Assim, o lançamento tem como finalidade imediata fixar os elementos da obrigação, identificando o sujeito passivo e apurando, ou liquidando, o crédito tributário.

² CPC, art. 468.

³ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil: Teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 4. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2009, vol. 2, p. 413-415.

⁴ CTN, art. 113, § 1º: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A legislação que rege o Processo Administrativo Tributário prevê a sanção de nulidade apenas para atos inquinados por vício de competência (falta de requisito subjetivo) ou lavrados com preterição do direito de defesa.

O vício subjetivo (incompetência) e o cerceamento do direito de defesa ensejam a decretação de nulidades, conforme art. 59 do PAT, *in verbis*:

CAPÍTULO III

Das Nulidades

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.

As nulidades estabelecidas pelo art. 59 são absolutas, ou seja, os atos maculados por vício subjetivo ou proferidos com preterição do direito de defesa devem necessariamente ser invalidados, uma vez que seus defeitos são considerados insanáveis. O rigor da sanção se justifica, pois a competência do agente e a influência do autuado são as principais garantias para que o lançamento chegue à sua finalidade. Além disso, os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo são constitucionalmente garantidos.

Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterá, obrigatoriamente:

I – a identificação do sujeito passivo;

II – a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;

III – a norma legal infringida;

IV – o montante do tributo ou contribuição;

V – a penalidade aplicável;

VI – o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;

VII – o local, a data e a hora da lavratura;

VIII – a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.

Assim, quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo.

Da análise dos autos restou patente que a autoridade fiscal deveria, por força de decisão judicial transitada em julgado, ter fundamentado o ato administrativo – cancelatório e lançamentos – que afastou a imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, da CF/1988, por meio do preenchimento ou não dos requisitos dispostos no art. 14, do CTN, haja vista a declaração incidental da inconstitucionalidade do art. 55, da Lei n. 8.212/91.

Ao revés disso, afastou o direito à fruição da imunidade por suposto descumprimento dos requisitos previstos nos incisos II a V, do art. 55 da Lei n. 8.212/91, conforme se aduz da leitura da decisão prolatada pela Delegada da DRF em Novo Hamburgo/RS que aprovou o Parecer DRF/NHO/Scort n. 676/2008 [fls. 263/266] e cancelou a “isenção” das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23, da Lei n. 8.212/91, conforme se verifica abaixo [fl. 267]:

1. Tendo em vista o disposto no art. 238 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007 (Edição Extra do DOU de 02.05.2007), com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 225, de 05/09/07, publicada no DOU 11/09/07, e pela Portaria MF nº 323, de 19/12/07, publicada no DOU de 21/12/07 e considerando ainda os termos do Parecer DRF/NHO/Scort nº 676/2008, que aprovo, DECLARO CANCELADA, com base no disposto no inciso I do §8º do art. 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, a partir de 01/01/1995, a isenção das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, da Associação Pró-Ensino Superior Em Novo Hamburgo - ASPEUR, CNPJ 91.693.531/0001-62, por infração ao art. 55 da Lei nº 8.212/91, incisos II; III, IV e V, combinado com o art. 206, incisos III; IV, V e VI do RPS.

2. Desta decisão, de acordo com o § 9º do art. 206 do RPS, não cabe recurso.

Ao Scort para dar ciência à contribuinte, encaminhando-se cópia desta decisão.

Demais disso, não cabia à DRJ modificar a fundamentação do lançamento a fim de legitimá-lo, aduzindo que ao descumprir o requisito V, do art. 55, da Lei n. 8.212/91 a Entidade também não atendeu ao inciso II, do art. 14, do CTN, conforme se extrai dos Acórdãos recorridos prolatados nos autos dos lançamentos [vide processo n. 11065.002856/2009-28, Acórdão n. 10-31.129, fls. 2.582 e 2.583].

Igualmente nula por vício subjetivo é a decisão administrativa que traz novos argumentos para manutenção do lançamento, além dos apresentados pela autoridade lançadora. Ocorre que não se devem concentrar, em uma mesma autoridade, as competências para embasar e julgar o lançamento, sob pena de total comprometimento da imparcialidade.

A jurisprudência do CARF já manifestou que não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento:

LANÇAMENTO ELETRÔNICO. DCTF. MOTIVAÇÃO INCONSISTENTE. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Deve ser cancelado o auto de infração quando a motivação do lançamento (“proc jud de outro CNPJ”) não se mostrou

verdadeira, notadamente em face do conteúdo fático-probatório trazido aos autos.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Recurso Especial do Procurador Negado. (CARF, Acórdão 9303-001.690, rel. Rodrigo Miranda)

[Grifo nosso]

Dessa forma, constatado o vício quanto à aplicação da norma tida por infringida, decreto a nulidade do Ato Cancelatório, por vício material, e consequência dos lançamentos fiscais decorrentes **11065.002856/2009-28 (patronal)**, **11065.002857/2009-72 (terceiros)** e **11065.002858/2009-17 (GFIP)**.

I.2 NULIDADE DOS LANÇAMENTOS DECORRENTES LAVRADOS APÓS A PUBLICAÇÃO DA LEI N. 12.101/2009

Além disso, verifico outro defeito que repercute a nulidade por vício material. Importa dizer que os lançamentos decorrentes foram lavrados na vigência da Lei n. 12.101/2009 que alterou o procedimento de fiscalização dispensando do procedimento prévio de Ato Cancelatório.

Ainda que o lançamento possa fazer referência a fatos geradores anteriores, o artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional que “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”.

Não obstante, ainda que não haja processo prévio de cancelamento da isenção, o artigo 32 da Lei nº 12.101/09 obriga o Fisco a trazer no lançamento “os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção”, os quais não foram trazidos no caso concreto, já que o Fisco entendia que a entidade não gozava da isenção.

A demonstração da configuração da materialidade do tributo é fator decisivo e questão elementar para a efetiva constituição do crédito tributário, como prevê o artigo 142 do CTN. A ausência dessa atividade, sobretudo quanto à certeza da hipótese de incidência tributária, torna temerária a motivação do lançamento.

Consoante dispõe o art. 10, III, do Decreto nº 70.235 de 1972, a motivação constitui requisito de validade do auto de infração, sem o qual torna a autuação improcedente, diante da ausência da observância de requisito de validade.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário.

A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Da análise do Relatório Fiscal dos processos administrativos já numerados verifica-se que o motivo para os lançamentos é o Despacho Decisório DRF/NHO que **declarou o cancelamento da isenção das contribuições que tratam os artigos 22 e 23, da Lei n. 8.212/91, da Associação Pro-Ensino Superior em Novo Hamburgo – ASPEUR** [fls. 57, do RF do processo n. 11065.002856/2009-28 (DEBCAD: 37.205.522-2)].

Constata a ausência de relatório dos fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção [art. 32, da Lei n. 12.101/2009], devem os lançamentos referentes aos processos n. **11065.002856/2009-28 (patronal), 11065.002857/2009-72 (terceiros) e 11065.002858/2009-17 (GFIP).**

I.3 DECADÊNCIA: OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA A FRUIÇÃO DA ISENÇÃO SUJEITA-SE AO PRAZO DECADENCIAL

À época da informação fiscal, cabia a Receita Federal do Brasil verificar se a entidade cumpria com os requisitos esposados no artigo 14, do CTN – conforme fundamento disposto no item I.1 – ou para aqueles que entenderem o artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, cumulativamente, para poder usufruir da isenção patronal previdenciária. O parágrafo §1º, do art. 14 ou §4º do artigo 55 era taxativo ao afirmar que:

CTN

Art. 14 [...]

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Lei n. 8.212/91

Art. 55 [...]

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.(Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998).(Vide ADIN nº 2028-5)(Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

Com este objetivo foi iniciada auditoria fiscal na entidade e o Fisco, após a análise dos elementos disponibilizados, entendeu que a mesma não faz jus à fruição da imunidade, eis que não cumpre cumulativamente os requisitos expostos nos inciso II a V, do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, que se refere à promover assistência social, educacional e de saúde ao público alvo.

Todavia, é de se ver que o inciso III do citado artigo 55, está suspenso por força de liminar do Supremo Tribunal Federal na Adin 2.028-5/99, referendada pelo Plenário em 11/11/1999, é de se atentar que prevalece a redação original do inciso e que a Informação Fiscal, que postula pelo cancelamento da imunidade fruída trouxe elementos para comprovar o

não cumprimento dos requisitos legais cumulativamente pela entidade para gozar do benefício legal.

Contudo, mesmo que se considerasse regular a pretensão fiscal quanto ao “cancelamento da isenção” fruída pela Entidade por não comprovar o cumprimento dos requisitos constantes dos incisos II a V, do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, há que se observar a decadência nos limites impostos pela Súmula Vinculante n.º08, do Supremo Tribunal Federal.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei n. 11.417/2006, *verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

[...]

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Compulsando os autos, constata-se que o período de apuração do procedimento fiscal ficou delimitado de 01/01/2004 a 31/12/2008.

A Informação Fiscal foi emitida em 18/03/2005 e o Ato Cancelatório exarado em 05/11/2008, com arrimo no Parecer DRF/NHO/Scort n. 676/2008 [fls. 263/266]. A ciência ocorreu em **18/11/2008**, conforme AR à folha 268. Já as autuações fiscais foram lavradas em **07/12/2009** e a ciência ocorreu em **11/12/2009**.

Logo, considerando a ciência do Ato Cancelatório [18/11/2008] a verificação do cumprimento ou não das exigências deve cingir-se ao período posterior a **31/12/2002**. Considerando a ciência das autuações [11/12/2009], limitar-se-á ao período posterior a **31/12/2003**.

Os motivos para exarar o Ato Cancelatório foram [fls. 263 e ss]:

inciso II – ausência de certificação válida no período de **01/01/2005 a 01/07/1998**;

Inciso III: suposta não comprovação do atendimento a promoção de atividades voltadas a assistência social e educacional pelas bolsas de estudo concedidas, no período de **1994 a 2002**;

Inciso IV: suposta remuneração/vantagens indiretas aos dirigentes da entidade pela contratação de profissionais com vínculo familiar (período de **1997 a 2002**) e a pactuação de contrato de mútuo entre empresas distintas mais com reciprocidade de vínculo afetivo com a diretoria;

Inciso V: suposta não aplicação do resultado nos objetivos institucionais pela aquisição de imóvel do Esporte Clube Novo Hamburgo (**junho/2001**).

Portanto, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08 para acatar o prazo decadencial exposto no Código Tributário Nacional, artigo 173, inciso I:

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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento

A propósito, tal entendimento já foi manifestado pela 2ª Turma Ordinária, desta Câmara, conforme se verifica abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1999

Ementa: DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devendo ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

A observância dos requisitos legais para a fruição da isenção patronal das contribuições previdenciárias, sujeita-se ao prazo decadencial

Recurso Voluntário Provido

(Acórdão n. 2302-003.001, Julgamento em 19/02/2014, Conselheira Relatora Liege Lacroix Thomasi)

[Grifo nosso]

Portanto, os documentos solicitados, examinados e as razões expostas pelo Fisco para “cancelar a isenção” devido ao descumprimento do artigo 55, incisos II a V da Lei n.º 8.212/91, se referiram a período anterior, que já se encontrava abrangido pela decadência quinquenal, exposta no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, quando da fiscalização, não servindo para sustentar o cancelamento da isenção usufruída pela entidade.

DISPOSITIVO

Por todo o exposto, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário interposto, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**, haja vista que: (i) foi decretada a nulidade do ato cancelatório, por vício material, vez que há decisão judicial transitada em julgado que determinou a observância dos requisitos do art. 14, do CTN; (ii) nulidade dos Lançamentos decorrentes lavrados após a publicação da Lei n. 12.101/2009; e (iii) os documentos solicitados, examinados e as razões expostas pelo Fisco para “cancelar a isenção” devido ao descumprimento do artigo 55, incisos II a V da Lei n.º 8.212/91, se referiram a período anterior, que já se encontrava abrangido pela decadência quinquenal, exposta no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, quando da fiscalização, não servindo para sustentar o cancelamento da isenção usufruída pela entidade.

É como voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator