



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

**Processo n°** 13654.000870/2009-82  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.092 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2016  
**Matéria** ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL  
**Recorrente** INSTITUTO PRESBITERIANO GAMMON  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2008

**I) DA CONCOMITÂNCIA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO CONSTATAÇÃO.**

A aplicação da concomitância de instância pressupõe a identidade de objeto litigioso nas discussões administrativa e judicial, fato não evidenciado nos elementos probatórios juntados aos autos. Inteligência da Súmula n° 1 do CARF.

**II) DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.**

**CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.** A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

**CONDIÇÃO DE ENTIDADE IMUNE. OBSERVÂNCIA AOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. LANÇAMENTO. NECESSIDADE DE PRÉVIO ATO CANCELATÓRIO DO BENEFÍCIO FISCAL.**

Restando comprovado que a Recorrente se enquadra como entidade imune/isenta da cota patronal das contribuições previdenciárias, uma vez observados os requisitos legais para tanto, notadamente àqueles inscritos no artigo 55 da Lei 8.212/91, aplicável ao caso à época, a constituição de créditos previdenciários concernentes à aludida contribuição está condicionada à emissão de prévio Ato Cancelatório de Isenção, consoante estabelece a legislação de regência.

**LANÇAMENTO PREVENTIVO DA DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE. NÃO OBSERVÂNCIA AO PRÉVIO ATO CANCELATÓRIO.**

Poderá ser realizado o lançamento das diferenças de contribuições previdenciárias destinado a prevenir a decadência, mesmo que haja discussão

judicial ou administrativa da matéria, desde que seja observada à regra processual para a constituição do crédito tributário.

AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constituem ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento fiscal por vício material.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições sociais, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 09/2004 a 12/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 52/55) informa que o lançamento visa impedir a decadência tributária, nos seguintes termos:

*“[...] A Entidade requereu, perante o Conselho Nacional de Assistência Social, o recadastramento e a renovação do CEBAS, por meio do processo nº 28984.016259/1994-28, sendo que este Órgão INDEFERIU, em decisão administrativa definitiva, o pedido de renovação do Certificado, com fundamento no Parecer CJ nº 1258/98 (cópia em anexo). Este Parecer se baseou no descumprimento, pela Entidade, do disposto no inciso IV do art. 2º do Decreto nº 752/93, já que ela não comprovou a aplicação de pelo menos 20% (vinte por cento) de sua receita bruta em gratuidade. Sem obter a renovação do CEBAS, a Entidade deixou de cumprir o requisito previsto no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*Atualmente, a controvérsia acerca do direito da Entidade à isenção da cota patronal das contribuições sociais encontra-se sub judice na Ação Ordinária nº 1999.38.00.033367-2, proposta por ela contra o Instituto Nacional do Seguros Social e originária da 16ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais – estando, atualmente, no Tribunal Regional Federal da 1ª Região.*

*Assim, este AI destina-se a impedir a decadência do direito de lançar o crédito previdenciário em caso de eventual decisão judicial desfavorável à Entidade, razão pela qual ficará sobrestado até a decisão judicial definitiva. [...]”*

Diante da negativa de renovação do CEBAS, a empresa deixou de observar os preceitos contidos no artigo 55, inciso II, da Lei 8.212/1991, o que afastou a sua condição de entidade isenta. Por sua vez, a recorrente propôs Ação Ordinária nº 1999.38.00.0333672, originária da 16ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais, tendo obtido êxito em sua empreitada no sentido do reconhecimento da isenção da cota patronal, com decisões favoráveis em primeira e segunda instâncias, confirmadas pelo STJ, com decisão transitada em julgado, o que impediu a emissão de Ato Cancelatório, remanescendo tão somente a discussão no âmbito do STF em face de recurso extraordinário interposto pelo INSS.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 01/10/2009 (fls. 01 e 101), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 106/188), alegando, em síntese, que era portadora do CEBAS.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora/MG – por meio do Acórdão 09-28.207 da 5ª Turma da DRJ/JFA (fls. 192/195) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados na notificação e no mais efetua repetição das alegações de impugnação:

1. traz à colação quadro demonstrativo das renovações do CEBAS em relação ao período de 1999 a 2011, suscitando que em todo àquele lapso temporal a entidade foi detentora de referido Certificado, não se cogitando no descumprimento do artigo 55, inciso II, da Lei 8.212/1991, como pretende fazer crer as autoridades fazendárias;
2. pretende sejam analisadas todas as questões arguidas em suas peças impugnatória e recurso voluntário, independentemente do trânsito em julgado de decisão a ser exarada nos autos do processo judicial, por entender que o desfecho naquela esfera não produzirá efeitos necessariamente neste processo, uma vez que no período objeto de autuação não foi verificado o eventual descumprimento dos requisitos para gozo da isenção sob análise. Ressalta que a autuação está calcada, exclusivamente, na “decisão administrativa” que encerrou a Informação Fiscal de Cancelamento de Isenção (v. docs. 03 e 04, juntados com a Impugnação ao AI). Esta, por sua vez, estava ancorada, exclusivamente, no indeferimento do pedido de renovação do CEBAS, com validade para o período de 20/04/1998 a 15/09/1999, o qual veio a ser reformada pelas instâncias judiciais ordinárias;
3. infere que a fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância deixaram de considerar os deferimentos de todos os pedidos de renovação do CEBAS para períodos posteriores a 20/04/1998 a 15/09/1999, formulados pela contribuinte, não podendo aquele primeiro indeferimento produzir efeitos *ad aeternum*.
4. contrapõe-se ao lançamento e, bem assim, à decisão recorrida, aduzindo para tanto que a entidade nunca perdeu sua condição de isenta da cota patronal das contribuições previdenciárias, consoante se comprova no fato de não haver sido emitido Ato Cancelatório a partir de Informação Fiscal que fora lavrada em face da contribuinte. Acrescenta que a recorrente já gozava de imunidade em relação às contribuições sociais a cargo da empresa muito antes da edição da Lei 8.212/91, motivo pelo qual foi exonerado de requerer o benefício, em razão do disposto no § 1º do art. 55 daquele diploma legal, cabendo ao Fisco demonstrar que no período fiscalizado a recorrente deixou de cumprir algum dos pressupostos de aludida benesse fiscal.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

**I) DA CONCOMITÂNCIA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.**

Inicialmente, os elementos informativos dos autos apontam que a Recorrente propôs Ação Ordinária nº 1999.38.00.033367-2, originária da 16ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais, pleiteando a renovação do CEBAS que fora indeferido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, tendo obtido êxito em sua empreitada no sentido do reconhecimento da isenção da cota patronal, com decisões favoráveis em primeira e segunda instâncias, confirmadas pelo STJ, com decisão transitada em julgado, remanescendo tão somente a discussão no âmbito do STF em face de Recurso Extraordinário nº 567076, interposto pelo INSS.

Nos embargos de declaração na apelação cível nº 1999.38.00.033367-2/MG, ficou assentado, na decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que a Recorrente (autor naquela peça judicial) juntou aos autos judiciais cópia da Resolução nº 234 do CNAS que a ela deferiu, em 09/09/99, o dito Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, atualmente designado de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), nos seguintes termos:

*“[...] Interposta apelação pelo INSS (fls. 273/286), este elencou os requisitos para que a entidade ficasse a salvo da revogação instituída pelo Decreto 1.572/77 (art. 1o, § 1o), quais sejam:*

*‘a) que tivesse sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação do Decreto-Lei nº 1.572/77;*

*b) que fosse portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado;*

*c) e que estivesse isenta da contribuição.’ (fl. 275)*

*Todavia, o INSS somente se insurgiu contra o terceiro requisito, sustentando que o Autor não o tinha preenchido. Nada falou sobre o segundo requisito, que trata do Certificado de Fins Filantrópicos, contra o qual agora se insurge.*

*Efetivamente, observa-se, nos autos, que a renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos foi indeferida pelo Conselho Nacional de Assistência Social -CNAS, em 19.02.98 (fl. 99), cuja decisão foi confirmada no julgamento do recurso administrativo interposto pelo Autor (fl. 100). **Todavia, o próprio Autor junta aos autos cópia da Resolução nº 234 do CNAS que a ele defere, em 09.09.99, dito Certificado (fl. 101). [...]***

De acordo com o enunciado nº 1 de Súmula Vinculante do CARF (Portaria do Ministério da Fazenda nº 383, de 14/07/2010), o contribuinte tem o direito de se defender na esfera administrativa, mas, caso haja discussão na via judicial sobre o mesmo objeto litigioso, demonstra que o contribuinte abdicou da via administrativa, levando o seu caso diretamente ao Poder Judiciário ao qual cabe dar a última palavra quanto à interpretação e à aplicação do Direito e, por consectário lógico do princípio da jurisdição una no sistema brasileiro, isso importará em não conhecimento do recurso na via administrativa.

***Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.***

Registra-se que a aplicação desse enunciado e da legislação que dispõe sobre a concomitância de instâncias administrativa e judicial, tais como o art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/1980 e o art. 126, §3º, da Lei 8.213/1991, não é uma tarefa automática, a ser exercida mecanicamente, oriunda somente da propositura de ação judicial pelo contribuinte, **pressupõe-se sempre a identidade de objeto nas discussões administrativas e judicial** para se adotar os seus comandos impositivos. Isso porque a identidade do objeto litigioso deverá ser constatada caso a caso, de modo a identificar as semelhanças fáticas e jurídicas das questões postuladas nas instâncias administrativa e judicial.

Nesse sentido, tanto a doutrina como a jurisprudência do STJ (EDcl no REsp 840.556/AM) afirmam que quando a demanda administrativa versar sobre objeto menor ou idêntico ao da ação judicial estará caracterizada a concomitância de instância, nas palavras de Leandro Paulsen: “(...) o ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e que apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. (...) **Entretanto, tal pressupõe a identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial**”. (Leandro Paulsen e René Bergmann Ávila. Direito Processual Tributário. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 560).

No caso dos autos, o objeto da peça recursal administrativa versa, em síntese, sobre as seguintes questões:

1. se a Recorrente seria ou não detentora do CEBAS para as competências auferidas, conforme quadro demonstrativo das renovações do CEBAS (período de 1999 a 2011), já que o Fisco lançou os valores para evitar a decadência e com base no indeferimento do pedido de renovação do CEBAS, com validade para o período de 20/04/1998 a 15/09/1999;

2. se o Fisco considerou ou não os pedidos de renovação do CEBAS para os períodos posteriores a 20/04/1998 a 15/09/1999, já que o Fisco não emitiu Ato Cancelatório de Isenção;
3. se a Recorrente perdeu ou não a sua condição de isenta da cota patronal das contribuições previdenciárias, pois cabia ao Fisco demonstrar que, no período autuado, a Recorrente deixou de cumprir algum dos pressupostos da aludida benesse fiscal.

Por sua vez, o objeto litigioso da ação judicial versa sobre a discussão da necessidade ou não de lei complementar para se estabelecer a disciplina normativa das exigências a serem preenchidas pelas entidades beneficentes de assistência social para efeito de reconhecimento da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Diz a decisão de recebimento do Recurso Extraordinário nº 567076, *verbis*:

***'DECISÃO: A matéria veiculada na presente sede recursal - discussão em torno da necessidade, ou não, de lei complementar para a disciplinação normativa das exigências a serem preenchidas pelas entidades beneficentes de assistência social para efeito de reconhecimento da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição - será apreciada no recurso extraordinário representativo da controvérsia jurídica suscitada no RE 566.622/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO. Sendo assim, os presentes autos permanecerão sobrestados até final julgamento do mencionado recurso extraordinário. Publique-se. Brasília, 21 de maio de 2008. Ministro CELSO DE MELLO Relator (RE 567076, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 21/05/2008, publicado em DJe-118 DIVULG 27/06/2008 PUBLIC 30/06/2008)'***

Diante desse cotejo das questões postuladas na via administrativa e judicial, é forçoso reconhecer que a ação judicial cuida de questão da constitucionalidade da norma tributária impositiva (lei ordinária ou lei complementar) que vai disciplinar as exigências a serem preenchidas pela entidade beneficente de assistência social para efeito de reconhecimento da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal/1988, enquanto o recurso administrativo se restringe a discussão se a entidade era detentora ou não do CEBAS para o período autuado e se o Fisco poderia lançar a contribuição patronal sem a emissão de Ato Cancelatório de Isenção para prevenir a decadência, tendo em vista que a Recorrente discutia judicialmente a renovação do CEBAS, **em razão de questões de direito**, para o período anterior as competências da autuação.

Em outras palavras, administrativamente, a Recorrente impugna o lançamento com o propósito de anulá-lo **em razão de questões de fato**, ao passo que, em juízo, ela discute, para efeito de reconhecimento da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, a existência da norma a ser aplicada em plano distinto do período autuado e de forma abstrata dos elementos probatórios constantes dos autos, pois o objetivo desse Recurso Extraordinário nº 567076 não é desconstituir o presente lançamento fiscal e sim declarar, em sentido positivo ou negativo, uma determinada situação de direito para aplicação da lei complementar ou da lei ordinária.

Nesse passo, caso a decisão judicial encaminhe no sentido de aplicação da lei complementar (artigos 9º, § 1º, e 14, da Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional<sup>1</sup>), isso, aparentemente, não influenciará no requisito de que a entidade era ou não portadora do CEBAS, pois tal requisito não faz parte do comendo normativo dessa lei complementar.

Diante desse contexto, a nosso ver, não deve incidir o enunciado nº 1 de Súmula Vinculante do CARF, nem a legislação que dispõe sobre a concomitância de instâncias administrativa e judicial, porque os elementos probatórios constantes dos autos apontam para a inexistência de coincidência de objeto litigioso ou pedido das instâncias administrativa e judicial, esta cuida de questões de direito e aquela (administrativa) trata-se de questões de fato que independem das questões veiculadas no Recurso Extraordinário nº 567076.

Também não encontro espaço jurídico para a aplicação das regras estabelecidas pelo art. 32 da Lei 9.430/1996<sup>2</sup> e pelo art. 32 da Lei 12.101/2009, pois o critério

<sup>1</sup> Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

<sup>2</sup> Lei 9.430/1996:

#### PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

##### Suspensão da Imunidade e da Isenção

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

jurídico a ser adotado deverá observar a regra do art. 144 do CTN, o qual dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada (*tempus regit actum*). E, com isso, para a constituição do presente lançamento fiscal, impõe-se reconhecer a aplicação das regras estabelecidas pelo art. 55 da Lei 8.212/1991, vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Na espécie, reforça a aplicação das regras do art. 55 da Lei 8.212/1991 o fato de que a ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 01/10/2009 (fls. 01 e 101), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR), e a Lei 12.101/2009 somente foi publicada em 27/11/2009, portanto, após a lavratura do lançamento fiscal.

## **II) DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL**

### **II.a - CONSTATAÇÃO DO VÍCIO**

O Fisco afirma que o Conselho Nacional de Assistência Social indeferiu a renovação do CEBAS para a Recorrente. Isso está consubstanciado no Relatório Fiscal, nos seguintes termos:

*“[...] A Entidade requereu, perante o Conselho Nacional de Assistência Social, o recadastramento e a renovação do CEBAS, por meio do processo nº 28984.016259/1994-28, sendo que este Órgão INDEFERIU, em decisão administrativa definitiva, o pedido de renovação do Certificado, com fundamento no Parecer CJ nº 1258/98 [...]”.*

Pois bem. Após analisar os documentos acostados aos autos, verificar-se, **em sede de preliminar**, que o lançamento fiscal deverá ser declarado nulo, eis que os elementos fáticos probatórios, que o compõem, não registram de forma clara e precisa a fundamentação

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

legal ensejadora da autuação. Ou seja, pelos fundamentos a seguir delineados, a motivação fática e jurídica do lançamento fiscal não estão em conformidade com a legislação tributária, nem com os fundamentos da Constituição Federal de 1988.

Conforme se observa nos autos, mesmo tendo a autoridade tributária à sua disposição todos os documentos pertinentes à escrituração contábil – bem como os demais documentos estabelecidos pelo art. 55, incisos I a V, da Lei 8.212/1991, atualmente revogado pela Lei 12.101/2009 –, **limitou-se a justificar a autuação apenas pela existência do indeferimento do pedido de renovação do CEBAS**, com validade para o período de 20/04/1998 a 15/09/1999, o qual veio a ser reformado pelas instâncias judiciais ordinárias. Contudo, não houve a emissão de qualquer Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, conforme previa o § 4º do art. 55 da Lei 8.212/1991, nem a observância se a entidade cumpria ou não os demais requisitos desse mesmo artigo.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente ((Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009):*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (g.n.)*

*III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.*

**§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (g.n.)**

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

*§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.*

**§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.**

*§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.*

Do dispositivo transcrito, verificamos que os requisitos referem-se a um rol exaustivo, incisos I a V, para que se possa gozar da imunidade da cota patronal das contribuições previdenciárias, prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal.

Dentro do quadro fático e jurídico, verifica-se que o Fisco não observou a necessidade de prévio cancelamento da imunidade/isenção da entidade, a partir da emissão de Ato Cancelatório, consoante disposto no § 4º do art. 55 da Lei 8.212/1991 c/c o artigo 305, e seus parágrafos, da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, como condição à constituição do crédito previdenciário em epígrafe, maculando, assim, o lançamento fiscal em sua plenitude.

**“[...] Instrução Normativa SRP nº 03/2005:**

*Art. 305. A SRP verificará se a entidade beneficente de assistência social continua atendendo aos requisitos necessários à manutenção da isenção, previstos no art. 299.*

*§ 1º Constatado o não cumprimento dos requisitos contidos no art. 299, a fiscalização emitirá Informação Fiscal IF, na qual relatará os fatos, as circunstâncias que os envolveram e os fundamentos legais descumpridos, juntando as provas ou indicando onde essas possam ser obtidas.*

*§ 2º A entidade será cientificada do inteiro teor da IF e terá o prazo de quinze dias, a contar da data da ciência, para apresentação de defesa, com a produção de provas ou não, que deverá ser protocolizada em qualquer UARP da DRP circunscricionante do seu estabelecimento centralizador.*

*§ 3º Decorrido o prazo previsto no § 2º deste artigo, sem manifestação da parte interessada, caberá à chefia do Serviço/Seção de Arrecadação da DRP decidir acerca da emissão do Ato Cancelatório de Isenção AC.*

*§ 4º Caso a defesa seja apresentada, o Serviço/Seção de Análise da DRP decidirá acerca da emissão ou não do Ato Cancelatório de Isenção AC.*

*§ 5º Sendo a decisão do Serviço/Seção de Análise da DRP favorável à emissão do Ato Cancelatório de Isenção, a chefia do Serviço/Seção de Arrecadação da DRP emitirá o documento, o qual será remetido, juntamente com a decisão que lhe deu origem, à entidade interessada.*

*§ 6º A entidade perderá o direito de gozar da isenção das contribuições sociais a partir da data em que deixar de cumprir os requisitos contidos no art. 299, devendo essa data constar do Ato Cancelatório de Isenção.*

*§ 7º Cancelada a isenção, a entidade terá o prazo de trinta dias contados da ciência da decisão e do Ato Cancelatório da Isenção para interpor recurso com efeito suspensivo ao CRPS. [...]"*

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

Para o Fisco, a não emissão do Ato Cancelatório se justificaria no fato de a entidade possuir decisão judicial reconhecendo sua isenção ou está discutindo a matéria no âmbito judicial, o que não podemos concordar. Pois, da mesma forma que fora constituído o crédito previdenciário, ainda que garantida a isenção da entidade por força de provimento judicial, ficando sobrestado o final do trâmite administrativo até decisão judicial final transitada em julgado, deveria o Fisco emitir o Ato Cancelatório, dando seguimento no eventual rito processual na esfera administrativa e, sendo procedente referido Ato, ficaria, igualmente, sobrestado até o término do processo judicial.

Em outras palavras, a mesma conduta adotada por ocasião da lavratura da autuação sob análise deveria ter sido observada do procedimento pertinente à Informação Fiscal emitida e eventual Ato Cancelatório, de maneira a oferecer condições à constituição do crédito previdenciário que ora se contesta. Assim, não o tendo feito, não há como prosperar o lançamento fiscal.

Por sua vez, constata-se também que a Recorrente possuía o CEBAS, vigente à época do período de apuração, conforme documentos acostados aos autos, bem como das informações constantes das peças de instrução fornecidas pelo Fisco. Com isso, depreende-se que a Recorrente possuía o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CEBAS), atendendo o requisito do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Assim, ao realizar o lançamento, o Fisco deveria ter demonstrado no Relatório Fiscal ou em Relatório Complementar, de maneira clara e exaustiva, **a motivação fática – que foi a ausência do CEBAS, este deveria ser acompanhado do Ato Cancelatório de Isenção, e a falta de requerimento de isenção junto ao INSS** –, bem como **a motivação jurídica, que foram os §§ 1º e 4º, ambos do art. 55 da Lei 8.212/1991**. Esclareço, ainda, que não há qualquer registro nos Fundamentos Legais do Debito (FLD) dessa motivação jurídica.

Nesse passo, não existindo Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, isso, por si só, enseja a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento ao devido processo legal.

A confiabilidade das informações prestadas pelo Fisco por meio do lançamento fiscal, materializado no Relatório Fiscal e seus anexos, é essencial ao atendimento do princípio constitucional da ampla defesa, bem como da preservação da boa-fé objetiva, que deve orientar a relação entre o Fisco e o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

Assim – na hipótese de entidade beneficente que se encontrava, antes do lançamento fiscal, devidamente abarcada pela imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal e em face de que as normas de imunidade comportam interpretação extensiva, consoante decisões do Supremo Tribunal Federal (STF. Plenário. RE 325822/SP. DJ 14/05/2004) – não é justificável ao Fisco – como órgão adstrito à legalidade e à atividade

vinculada, ao realizar o procedimento de auditoria, visando à apuração do crédito tributário decorrente da cota patronal previdenciária – proceder o lançamento fiscal sem a emissão do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, conforme previa o § 4º do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Ao proceder dessa maneira para a apuração dos valores lançados, a auditoria fiscal incorreu em um vício de motivo, este consubstanciado na inadequação do fato com o pressuposto jurídico da legislação previdenciária que previa a emissão do Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais. Essa inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasionado pelo equívoco do pressuposto no mundo fático com a previsão legal, é um desvio de finalidade do estabelecido pela legislação tributária que gera a nulidade pelo cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

No caso concreto, em entidade que preenchia os requisitos previstos nos incisos do art. 55 da Lei 8.212/1991, é imprescindível que o lançamento fiscal que apura valores oriundos da cota patronal previdenciária seja devidamente fundamentado, uma vez que a apuração dessa contribuição previdenciária se trata de medida excepcional que depende de comprovação de requisitos específicos da legislação previdenciária, que davam eficácia e aplicabilidade a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

**Lei 9.784/1999– diploma do processo administrativo federal:**

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;*  
*(...)*

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente,** podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

**Constituição Federal de 1988:**

*Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Não há como ter acesso à defesa e, conseqüentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação formal, consoante previa o § 4º do art. 55 da Lei 8.212/1991.

## **II.b - NATUREZA DO VÍCIO**

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza material, pois o Fisco delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Tal vício material está nitidamente constatado no momento em que o Fisco, no Relatório Fiscal, delineou um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN, que assim dispõe:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (g.n.)*

Mesmo entendimento previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, que enseja a nulidade dos atos manifestado pelo Fisco com preterição do direito de defesa da Recorrente.

### **Decreto 70.235/1972:**

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (g.n.)

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a motivação fática e jurídica da incidência da lei), ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável à incidência da lei, ou à determinação da matéria tributável), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen<sup>3</sup>: “Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do Fisco com o contribuinte.

Nesse sentido, vejamos os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

**“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento feito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”** (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (g.n.)

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

**“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base impositiva, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)”** (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) (g.n.)

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

<sup>3</sup> Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194.

**III - CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR PROVIMENTO**, para reconhecer a nulidade do presente lançamento **por vício material**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

CÓPIA