



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13654.001059/2008-38
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-009.508 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 29 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INSTITUTO PRESBITERIANO GAMMON

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. NÃO CONHECIMENTO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu parcialmente, apenas quanto à concomitância.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, Debcad nº 37.151.882-2, referente a contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, parte patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade

laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), além de contribuições destinadas a terceiros, Debcad n.º 37.151.884-9.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 35/40), o lançamento visa impedir a decadência tributária, tendo em vista que empresa teve o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS indeferido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, mas discute o direito à isenção da cota patronal perante o Poder Judiciário, por meio da Ação Ordinária n.º 1999.38.00.033367-2.

Em sessão plenária de 09/12/2015, foi julgado o Recurso Voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão n.º 2402-004.745 (fls. 202/213), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2003

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 e material 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.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

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

O julgado foi integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 2402-004.952, de 15/02/2016 (fls 226/240). Abaixo transcreve-se ementa e registro de referido acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO.

COMPROVAÇÃO. ACOLHIMENTO. SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Restando comprovada a omissão no acórdão, na forma suscitada pela embargante, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração para suprir a omissão apontada, sem qualquer efeito modificativo a decisão recorrida.

CONCOMITÂNCIA DE 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 nº 1 do CARF.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO CONSTATADA. NÃO ACOLHIMENTO.

Os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria enfrentada no acórdão embargado.

Constatada a inexistência de contradição no acórdão embargado, rejeitase a pretensão da embargante.

Embargos Acolhidos em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher em parte os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, somente para a apreciação e integração da questão de concomitância de instâncias, em razão de ser matéria de ordem pública, e rejeitar a contradição apontada pela embargante.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 08/04/2016 (fl. 241) e, em 09/05/2016 (fl. 257), retornaram com Recurso Especial (fls. 242/256), visando rediscutir as seguintes matérias: a) **concomitância**; b) **nulidade do auto de infração**; c) **nulidade do lançamento por vício formal**; e d) o **CARF não pode estabelecer o tipo de vício que maculou o lançamento**.

Pelo despacho de fls. 259/269, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente com relação às matérias descritas nos itens “a”, “b” e “c”.

Na sequência, transcreve-se as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas, relativamente às matérias admitidas a rediscussão:

a) **concomitância**;

Acórdão nº 301-033.151

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. A propositura de ação judicial afasta o pronunciamento da jurisdição administrativa sobre mesma matéria objeto da pretensão judicial, razão pela qual não se conhece do recurso interposto. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.

Acórdão nº 2403-001.845

CONCOMITÂNCIA. 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.

Recurso Voluntário não Conhecido.

b) nulidade do auto de infração;

Acórdão n.º 3102-002.224

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

IMUNIDADE DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS PREVISTOS EM LEI. COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO. POSSIBILIDADE. As entidades de assistência social que não cumprem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e do art. 14 do CTN não fazem jus a imunidade das contribuições para seguridade social, prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, e fica sujeita a cobrança do crédito tributário devido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003 AUTO DE INFRAÇÃO. COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INOCORRÊNCIA. 1. O auto de infração destinado à formalização da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep devida em razão do descumprimento dos requisitos da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, rege-se pelo rito processual do art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, que não exige a emissão prévia de ato declaratório suspensivo da imunidade. 2. O rito processual estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se apenas à imunidade tributária relativa aos impostos. Recurso Voluntário Negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão n.º 105-16.994

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa: NULIDADE - LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO FORA DAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO - Em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, não cabe declarar nulidade sem que parte demonstre o efetivo prejuízo sofrido, sendo, portanto, insubsistente o pleito de nulidade do auto de infração pela mera circunstância de haver sido lavrado na repartição da Delegacia da SRF.

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - FALTA DE DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO - NÃO CARACTERIZAÇÃO - É improcedente o pleito de nulidade por cerceamento de defesa por falta de descrição da infração cometida, quando, no Termo de Verificação, o autuante descreve que os lançamentos foram baseados em omissão de receitas, que restaram caracterizados pelo cotejo entre os valores constantes nos livros de saídas, que coincidiam com as receitas declaradas ao fisco estadual, e os valores declarados ao fisco federal, estes sendo significativamente inferiores àqueles.

DCTF - APRESENTAÇÃO DURANTE AÇÃO FISCAL - EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE - A entrega de DCTF durante a ação fiscal exclui a

espontaneidade do sujeito passivo, sujeitando o contribuinte às multas de ofício ou qualificada.

MULTA QUALIFICADA - PERCENTUAL - LEGALIDADE - Correta a aplicação da multa qualificada, quando se evidencia o intuito de fraude, sendo que seus percentuais são os determinados expressamente em lei.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - LEGALIDADE - A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - Não procede a reclamação de aplicação da taxa Selic sobre a multa qualificada, quando o demonstrativo de multa e juros de mora é claro ao demonstrar a incidência dos juros de mora somente sobre o principal. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003

COMPENSAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS - É infundado o pleito de compensação dos valores exigidos com os recolhidos a título de Simples quando se constata claramente, no auto de infração e no Termo de Verificação, que tais compensações foram efetuadas. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

c) nulidade do lançamento por vício formal;

Acórdão n.º 203-09.332

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - **NULIDADE POR VÍCIO FORMAL** - A imprecisa descrição dos fatos, pela **falta de motivação** do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado *ab initio*.

Acórdão n.º 3201-00.248

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa. Recurso de Ofício Negado.

A Fazenda Nacional fundamenta seu apelo com base nas seguintes alegações:

CONCOMITÂNCIA

- É cediço que a opção pela via judicial implica a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso formulado. Inicialmente, para se evitar decisões conflitantes. Ademais, porque é inquestionável a autoridade do pronunciamento do Poder Judiciário em relação aos decisórios proferidos por órgãos administrativos, em razão do Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição.
- Nesse sentido, o Decreto-lei n.º 1.737/1979, em seu art. 1º, § 2º, bem como a Lei n.º 6.830/1980, art. 38, parágrafo único, estabelecem que a

propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança, ação anulatória ou declaratória de nulidade de crédito da Fazenda, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência de recurso acaso interposto.

- Na mesma esteira, foi editado o Ato Declaratório Normativo (ADN) N.º 3/1996, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal-COSIT.
- É em tal contexto que se delinea a situação dos presentes autos.
- Com efeito, na hipótese em tela, o contribuinte propôs, judicialmente, demanda com o mesmo objeto versado no feito administrativo fiscal, incorrendo na alínea “a” do citado Ato Declaratório Normativo (“a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual – antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto”).
- Dessa maneira, uma vez bem assentadas tais premissas, o entendimento do acórdão recorrido não deve prevalecer, por contrariar o conteúdo da Súmula CARF nº 01.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

- Na hipótese de não ser aceito o entendimento acima, requer a aplicação ao presente caso, do entendimento contido no Acórdão paradigma nº 3102-002.224 e nos Acórdãos nºs 203-11.969 e 203-10.664, que afastaram a declaração de nulidade do lançamento, mesmo diante da ausência de emissão prévia de Ato Cancelatório de Isenção/Imunidade.
- Nos citados julgados, prevaleceu o entendimento de que a emissão de Ato Declaratório somente é indispensável nos processos que envolvam a cobrança de imposto, e não contribuições.
- Ademais, a jurisprudência do CARF tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por vício insanável, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas.
- Não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade do lançamento representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes.

- Portanto, a nulidade do lançamento deve ser afastada, e os autos devem retornar à Câmara a quo para que essa se manifeste sobre o mérito do recurso voluntário.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL.

- Na hipótese de não se acolher o entendimento quanto a ausência de nulidade do auto de infração, passa-se a demonstrar que o lançamento deve ser anulado por vício formal.
- Pela leitura dos incisos III e IV do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e do art. 142 do CTN, percebe-se que os requisitos neles elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o auto de infração, deve exterioriza-se.
- Desse modo, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.
- Na hipótese em apreço, a deficiência da motivação do lançamento é causa de anulação por vício formal e não, material, vez que foi preterida a determinação estabelecida em lei.
- A jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN. Cita decisões administrativas.

Cientificado dos acórdãos de recurso voluntário e de embargos, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu parcial seguimento em 10/05/2017 (fl. 278), o Contribuinte, em 25/05/2017 (fl. 291), ofereceu as contrarrazões de fls. 283/290, com os argumentos a seguir reproduzidos:

- A Recorrente alega que o recurso voluntário interposto pela Recorrida não poderia sequer ser conhecido, porque esta discute, na via judicial, a mesma matéria submetida à apreciação do Colegiado em grau recursal.
- Tergiversa a Recorrente e busca induzir ao erro essa CSRF.
- Em 22/09/1999, a Recorrida ingressou com Ação Declaratória n.º 1999.38.00.033367-2, objetivando provimento judicial que lhe garantisse o direito de fruir a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tendo em vista o indeferimento, pelo Conselho Nacional de Assistência Social, de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, para o período de 20/04/1988 a 15/09/1999.

- Por meio do Auto de Infração impugnado, a autoridade tributária constituiu créditos relativos às competências 09/2003 a 12/2003, dispensando-se das formalidades legais, apenas sob a justificativa de haver lide pendente na esfera judicial. Ocorre, entretanto, que o período em discussão na esfera judicial é totalmente diverso das competências nas quais foi apurado o crédito impugnado.
- O acórdão recorrido estabeleceu, como premissa fática para o julgamento, que

“... 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”.
- Resta claro que o Recorrido não está discutindo em juízo o seu direito de imunidade às contribuições previdenciárias no período compreendido pelas competências utilizadas para a indevida constituição do crédito tributário objeto desses autos.
- Não procede, pois, a alegação que o acórdão recorrido divergiu dos acórdãos n.º 301-33-151 e n.º 2403-001.845, pois, nos casos apontados como paradigma, o contribuinte efetivamente discutia em juízo a validade dos mesmos créditos constituídos pelo Fisco.
- Por esta razão, não há concomitância entre o processo administrativo e a Ação Declaratória na qual o Recorrido figura como autor.
- Uma vez estabelecido que o objeto da Ação Declaratória proposta pelo Recorrido e ainda em tramitação no Poder Judiciário não abarca o objeto do processo administrativo no qual foi exarada a decisão recorrida, imperioso reconhecer que é nulo o Auto de Infração, em razão da total ausência de motivação para sua lavratura.
- Como apontou o acórdão recorrido:

“...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”.
- A conclusão não poderia ser outra:

“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 foi o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991. Esclareço, ainda, que não há qualquer registro nos Fundamentos Legais do Debito (FLD) dessa motivação jurídica.

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

- Não se trata, como visto, de mero vício procedimental.
- Ora, se o fundamento da autuação é o suposto descumprimento de exigência estabelecida em lei para a caracterização do ente imune, é preciso dar ao autuado a oportunidade de defender-se e demonstrar o contrário.
- Vale lembrar que a atuação foi motivada pela equivocada compreensão de haver demanda judicial que abarcaria o período fiscalizado. Ledo engano.
- A Ação Declaratória proposta pelo Recorrido refere-se a um período e objeto específico: direito de renovação do CEBAS para o período de 20/04/1998 a 15/09/1999.
- Ainda que, por mera hipótese, o Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Nacional venha ser provido (e julgada improcedente a Ação Declaratória), ainda assim tem o Recorrido o direito de provar que, nas competências objeto do Auto de Infração satisfazia as exigências estabelecidas em lei para o gozo da imunidade em relação às contribuições para a Seguridade Social.
- No período autuado, o Recorrido não só era portador do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (conforme apontado pelo acórdão recorrido), como satisfazia todas as demais condições estabelecidas, quer em lei ordinária, quer em lei complementar, condições estas que não foram infirmadas pela autoridade tributária.
- Por outro lado, caso seja desprovido o Recurso Extraordinário pendente de apreciação (o que é muito provável), não terá o Recorrido obtido um salvo conduto para fruir a imunidade em relação às contribuições para a seguridade social. O Recorrido estará sujeito à regular fiscalização, pois “não há direito adquirido a regime jurídico”.
- Qualquer que seja o desfecho da Ação Declaratória, não estará o Recorrido isento de ser fiscalizado, nem estará o Fisco dispensado de fundamentar eventual autuação. Por essa singela razão, a emissão de prévio Ato Cancelatório de Isenção, nos termos da legislação em vigor à época da autuação, era indispensável.

- Portanto, é materialmente viciado o lançamento fiscal, quando a autoridade administrativa deixa de observar os requisitos previstos no art. 142 do CTN (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido e identificação do sujeito passivo), motivo pelo qual o mesmo deverá ser considerado nulo.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Como dito no relatório, as matérias admitidas a rediscussão cingem-se a:) **concomitância**; b) **nulidade do auto de infração**; e c) **nulidade do lançamento por vício formal**.

Convém ressaltar que, de conformidade com o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscal – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o Recurso Especial é cabível nos casos em que, perante situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo.

Em relação à matéria “a) concomitância”, a Fazenda Nacional argumenta que a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento ao recurso voluntário, apesar de a matéria, objeto do apelo, também ser elemento de apreciação judicial.

De acordo com a peça recursal, a decisão recorrida divergiu da jurisprudência do CARF, em que se reconhece que a propositura de ação judicial contra a Fazenda Nacional, por qualquer modalidade, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa em renúncia tácita do sujeito passivo às instâncias administrativas e desistência de eventual recurso interposto.

Contudo, a despeito dos argumentos recursais, da comparação entre as decisões recorrida e paradigmas, não se verifica a similitude necessária ao reconhecimento da divergência.

De se esclarecer que, neste ponto, o apelo fazendário insurge-se contra o Acórdão de Embargos nº 2402-004.952, que assim tratou da matéria:

É essencial consignar que não basta o mero ajuizamento de ação judicial para se estampar o imediatismo da concomitância de instâncias administrativa e judicial, necessário fazer o cotejo entre o objeto da ação e do recurso administrativo, para avaliar se a desistência se materializou.

[...]

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

1. se a Recorrente seria ou não detentora do CEBAS para as competências autuadas, 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*:

[...]

Ressalte-se, de início, que a jurisprudência administrativa é exatamente no sentido do que se estabeleceu nos acórdãos apresentados à guisa de paradigmas, visto que referidos acórdãos estão inclusive amparados pela Súmula CARF nº 1.

Ocorre que o acórdão proferido em sede de embargos, como visto dos excertos reproduzidos acima, rejeitou os argumentos apresentados pela ora Recorrente em virtude de, no entendimento do Colegiado *a quo*, inexistir identidade entre as demandas discutidas nas esferas administrativas e judicial. Por outro lado, os paradigmas analisaram situações absolutamente diversas, sendo que o reconhecimento da concomitância decorreu das especificidades de cada processo, e não de divergência interpretativa a ser dirimida em sede de recurso especial.

Veja-se que o dissídio jurisprudencial que a Fazenda Nacional intenta demonstrar não se sustenta sobre interpretação da legislação tributária examinada no acórdão recorrido, mas sobre juízo que a Recorrente faz acerca da identidade de objetos entre os processos administrativo e judicial, identidade essa que não foi reconhecida em sede de julgamento de embargos de declaração.

Não há, dessa forma, interpretação divergente da legislação tributária a ser dirimida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas irresignação da ora Recorrente com os termos da decisão desafiada.

No que diz respeito à matéria “b) nulidade do auto de infração”, tem-se que a decisão recorrida, Acórdão nº 2402-004.745, declarou nulo o lançamento por entender que os elementos fáticos probatórios que o compõem não registraram de forma clara e precisa a fundamentação legal ensejadora da autuação. De acordo com referida decisão, a motivação fática e jurídica da autuação fiscal estaria em desconformidade com a legislação tributária e com os fundamentos da Constituição Federal de 1988, pois a autoridade lançadora teria se limitado a justificar o Auto de Infração no indeferimento do pedido de renovação do CEBAS, válido para o

período de 20/04/1998 a 15/09/1999, sem, contudo, emitir Ato Cancelatório de Isenção das Contribuições Sociais, conforme previa o § 4º do art. 55 da Lei 8.212/1991, ou verificar se a entidade cumpria ou não os demais requisitos previstos nesse mesmo artigo.

Além do que, a decisão ordinária informa que, relativamente ao período de apuração do tributo (01/09/2003 a 31/12/2003), o Contribuinte possuía CEBAS, atendendo, dessa forma, o requisito do inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991, e que apenas não havia apresentado requerimento solicitando a isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias ao INSS, nos termos do art. 55, § 1º, da Lei 8.212/1991.

Dessa forma, de acordo com o voto condutor da decisão atacada, o Fisco deveria ter demonstrado de maneira clara e exaustiva, a motivação fática do lançamento (a ausência do CEBAS), emitido Ato Cancelatório de Isenção, bem assim motivado a autuação no § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991, em decorrência da não apresentação de requerimento de isenção junto ao INSS, de modo a possibilitar o acesso do Sujeito Passivo à ampla defesa e ao contraditório.

Vejamos trechos da decisão recorrida a respeito dessas questões:

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.

[...]

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.

[...]

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 foi o § 1º do art. 55 da Lei 8.212/1991. Esclareço, ainda, que não há qualquer registro nos Fundamentos Legais do Debito (FLD) dessa motivação jurídica.

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.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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 fática e jurídica. (Grifou-se)

Nenhuma dessas questões é abordada no primeiro paradigma, Acórdão n.º 3102-002.224. Naquele caso, o que se discute é a alegação do contribuinte de que, na condição de entidade imune, “a lavratura do Auto de Infração somente poderia ser realizada após edição de ato declaratório de suspensão dos efeitos da imunidade (ou da isenção condicionada) da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme determina o art. 32 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996”.

Contudo, essa alegação foi afastada porque o preceito legal suscitado pelo sujeito passivo somente seria aplicável a impostos, não alcançando a contribuição para o Pis/Pasep, bem assim porque, na data da lavratura do auto de infração, encontrava-se vigente o art. 31 da Medida Provisória n.º 446/2008, o qual determinava que, havendo o descumprimento, pela entidade, dos requisitos estabelecidos para fruição da imunidade (ou isenção) das mencionadas contribuições, a fiscalização deveria lavrar o auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstrariam o não atendimento de tais requisitos para o gozo da imunidade/isenção.

Verifica-se, desse modo, inexistir a similitude fática necessária à instauração do dissenso interpretativo. Tampouco se pode afirmar que houve interpretação divergente da legislação tributária, tendo em conta que as disposições legais suscitadas nesse primeiro paradigma não serviram de fundamento para o julgado atacado, sobretudo por não serem aplicáveis à situação ali tratada.

Relativamente ao segundo paradigma, Acórdão n.º 105-16.994, é arguida a nulidade do auto de infração sob os seguintes fundamentos: i) o contribuinte não teria recebido cópia de inteiro teor de todos os atos fiscais concomitante à ciência do auto de infração; ii) a autuação teria sido lavrada e cientificada na repartição fiscal e não no estabelecimento da empresa; e iii) falta de descrição válida, capaz de tornar possível de se identificar a infração cometida.

No entanto, com base nos elementos acostados àquele processo, a autoridade julgadora afastou a hipótese de nulidade, considerando que os documentos que o instruíram foram obtidos junto ao próprio contribuinte, sendo legítima a lavratura do auto de infração fora do estabelecimento do sujeito passivo e que a infração fora corretamente descrita, permitindo o adequado exercício do direito de defesa. Vejamos:

A primeira alegação é de que não teria recebido cópia de inteiro teor de todos os atos fiscais concomitante à ciência do auto de infração. No entanto, não esclarece quais seriam os documentos que teriam sido ocultados. Compulsando os autos, verifica-se que os documentos que o instruem foram obtidos junto ao próprio contribuinte (GIA's, DCTF's) ou foram preparados a partir daqueles documentos. Verificando a impugnação também percebe-se que o contribuinte defende-se de todas as imputações que lhe são feitas na autuação, não se configurando qualquer óbice à sua defesa.

Estando ausentes as hipóteses previstas no Decreto 70.235, afasto a preliminar de nulidade arguida.

A segunda preliminar de nulidade arguida diz respeito ao local de lavratura do auto, que foi lavrado e cientificado na repartição fiscal e não no estabelecimento da empresa.

Esta matéria já foi sumulada no âmbito deste colegiado:

Súmula 1ºCC nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

Portanto, afasto também esta preliminar de nulidade.

Outro vício formal alegado é a falta de descrição válida, capaz de tornar possível de se identificar a infração cometida.

No entanto, verifica-se no termo de fls. 132 a 139 e no próprio texto do auto de infração a descrição completa das infrações imputadas ao contribuinte, que, inclusive, permitiu que delas se defendesse.

Afasto, portanto, também essa alegação de nulidade.

Evidente, portanto, a dissimilitude fática em relação ao acórdão recorrido, em que, como se viu, a nulidade do auto de infração foi declarada em razão de vício relacionado a deficiência de motivação fática e jurídica quanto à ausência de CEBAS, emissão de Ato Cancelatório de Isenção e não apresentação, pelo contribuinte, de requerimento de isenção junto ao INSS.

Descabe, dessa forma, o reconhecimento de dissídio jurisprudencial também em relação a esse segundo paradigma.

Quanto à matéria “c) nulidade do lançamento por vício formal”, por meio da qual se busca discutir a natureza do vício que maculou o Auto de Infração, convém reiterar que o lançamento foi efetuado com a finalidade de prevenir a decadência, haja vista a interposição de ação judicial pelo sujeito passivo, em que se pleiteia o direito à isenção das contribuições previdenciárias patronais. De se repisar ainda que, nos termos da decisão recorrida, o lançamento foi motivado exclusivamente no indeferimento do pedido de renovação do CEBAS, alusivo ao período de 20/04/1998 a 15/09/1999 e que, no que diz respeito às competências objeto do lançamento, o Contribuinte possuía CEBAS válido, preenchendo, assim, os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/1991 para o gozo da isenção.

Por essas razões, no entender do Colegiado *a quo*, para que autuação estivesse adequadamente fundamentada, seria necessária a emissão de Ato Cancelatório de Isenção, com fundamento no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. A inobservância de tais requisitos justificaria a anulação do lançamento por vício de caráter material, visto tratar-se de defeito relacionado ao seu conteúdo, a possibilitar a exigência indevida de tributo, em ofensa ao princípio da legalidade.

Na sequência, reproduz-se trechos da decisão a esse respeito:

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:

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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.

Diferentemente do que se verifica no julgado fustigado, o primeiro paradigma admitido para esta matéria, Acórdão n.º 203-09.332, retrata cenário em que a imunidade da Cofins é tratada inadequadamente como decorrente de outro processo onde são discutidas as exigências relativas ao Imposto de Renda e à CSLL. Por essa razão, não foi reportada no auto relacionado à Cofins a legislação específica do tributo, nem mesmo descritas de forma adequada as faltas cometidas, com a indicação dos elementos de prova que lhes são inerentes. Em consequência disso, o lançamento foi anulado "*por falta de vinculação à norma jurídica com a devida descrição dos fatos*". Confira-se:

Por se tratar de matéria envolvendo a imunidade da COFINS, há de se observar a independência deste processo em relação ao Processo de n.º 13133.000025/99-62 (Imposto de Renda e CSLL), o qual foi julgado em Sessão de 11 de junho de 2003, por meio do Acórdão n.º 107-07.197, de forma a dar provimento ao recurso voluntário para anular o Ato Declaratório n.º 15, de 27 de março de 2002, que suspendera a imunidade. Reitero que a independência deste se justifica porque os tributos são essencialmente diferentes em sua materialidade e em seus pressupostos legais.

Compulsando os autos, verifico que a fundamentação no artigo 32 da Lei n.º 9.430/96 não diz respeito à COFINS, objeto do presente processo administrativo, ainda que a suspensão da imunidade, operada por ato administrativo, possa servir como subsidio para aplicabilidade do direito.

[...]

Note-se que o caput do artigo 32 acima transcrito reporta-se aos impostos (IR) e os que possuem a mesma base de cálculo (CSLL), regra esta que deverá igualmente ser aplicada ao seu parágrafo 9º, ao se referir: "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."

Em se tratando da COFINS, há de se observar que o comando legal inserido está originariamente no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Em decorrência, reitero que o lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária, devendo-se reportar à legislação específica do tributo em análise. Pela independência da COFINS, os atos praticados, ou faltas cometidas, devem, obrigatoriamente, ser descritos no auto específico da contribuição e regidos pela lei do tempo em que foram praticados. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois "a prova" regida pelo direito substantivo há de se ater aos fatos trazidos no processo e com

estes ter dependência. Não há como tratar a COFINS como decorrente do IR porque assim não o quis o legislador.

Inserir-se da leitura ao que determina o art. 142 do CTN que o auto de infração deve conter, com clareza e precisão, todos os elementos necessários à identificação precisa da suposta obrigação tributária que se está constituindo, a saber, a indicação precisa e objetiva das atividades que pretende tributar, indicando também, detalhadamente, as operações que ensejaram a ocorrência do fato gerador da obrigação. Esses são requisitos mínimos impostos pelo CTN para dar validade à exigência fiscal. De igual modo, tais requisitos devem obrigatoriamente estar conjugados com a respectiva "motivação" de forma a permitir ao contribuinte/interessado possa examinar a pretensão fiscal, atendendo-a ou se defendendo mediante uma devida impugnação. Em síntese, não há tipificação exata das pretendidas irregularidades, gerando, no decorrer do tempo, conseqüente cerceamento de defesa. A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza. A expressão "determinar" significa conformar por inteiro. Não permitir dúvida. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo por falta de vinculação à norma jurídica com a devida descrição dos fatos. Por outro lado, não cabe a este Colegiado dizer qual norma ou sob qual comando legal deve ou está submetida a entidade sem fins lucrativos, em especial a interessada.

Nesse passo, não obstante as decisões cotejadas façam referência ao descumprimento de regras descritas no art. 142 do CTN e a falta de clareza na descrição dos fatos, as diferenças verificadas em relação aos fatos delineados na decisão recorrida (ausência de emissão de Ato Cancelatório de Isenção, com fundamento no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991) e paradigma (falta de vinculação do lançamento à norma jurídica especificamente relacionada ao tributo), a meu ver, impossibilitam o reconhecimento da divergência jurisprudencial, visto que os julgados confrontados analisaram quadros fáticos diversos e as diferentes soluções não resultam no paralelismo ou confronto de teses a ensejar o recurso especial de divergência.

O segundo paradigma, Acórdão nº 3201-00.248, refere-se a procedimento fiscal instaurado para aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas, pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias, conforme determina o art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, alterado pela Lei nº 10.637/2002. *In casu*, resolveu-se por anular o lançamento por vício formal, por se considerar insuficiente a demonstração dos dados que serviram de base para a determinação da matéria tributável, em razão da falta de demonstrativos e de provas documentais que pudessem respaldar o cálculo do montante devido.

Em verdade, contexto delineado nesse segundo paradigma não tem relação alguma com as circunstâncias examinadas nos presentes autos, o que também conduz à constatação de que inexistente o dissenso jurisprudencial suscitado, na medida em que as conclusões a que chegaram os colegiados recorrido e paradigmático decorreram não de divergência de interpretação da legislação tributária, mas do quadro fático-jurídico específico de cada processo.

Conclusão

Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho