



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.003670/2010-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.092 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE CIVIL CASAS DE EDUCAÇÃO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO. NATUREZA DO VÍCIO.

É insubsistente o lançamento em que se constata a inocorrência do fato que serviu de fundamento à autuação, descartada a tese de mero erro de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DECAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
15504.003669/2010-30	37.264.151-2	Obrigação Principal (Empresa e RAT)	Recurso Especial
15504.003670/2010-64	37.264.152-0	Obrigação Principal (Terceiros)	Recurso Especial
15504.004364/2010-45	37.264.153-9	Obrigação Acessória (AI-68)	Recurso Especial
15504.004368/2010-23	37.264.154-7	Obrigação Acessória (AI-69)	Recurso Especial

O presente processo trata do Auto de Infração, **Debcad 37.264.152-0**, referente às contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (Terceiros), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, no período 01/2006 a 12/2007.

Em sessão plenária de 20/11/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.361 (e-fls. 359 a 372), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. VÍCIO NA MOTIVAÇÃO.

Vício na motivação caracteriza vício material e leva à nulidade do lançamento.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso reconhecendo o vício material.

O processo foi encaminhado à PGFN em 13/02/2014 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 373) e, em 17/03/2014, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 374 a 410 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 411), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

a) nulidade do lançamento; e

b) natureza do vício que conduziu à decretação de nulidade do lançamento.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, conforme Despacho nº 2400-728/2014, de 06/10/2014 (e-fls. 413 a 416), o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 417, admitindo-se a rediscussão apenas da **natureza do vício que conduziu à decretação de nulidade do lançamento**.

Relativamente à matéria que obteve seguimento, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- a decisão recorrida em nenhum momento afirmou a não ocorrência do fato gerador, ao revés, pontuou que se tratava de incorreta formalização dos fatos que serviram de suporte para a subsunção que originaram a obrigação tributária, conforme transcreveu:

Diferentemente do entendimento da DRJ, acima apresentado, entendo que a motivação apresentada no Relatório Fiscal (cancelamento do direito à isenção) tem total relevância. Entendo que vício na motivação caracteriza vício material e leva à nulidade do lançamento.

- em nenhum momento, nem mesmo na decisão hostilizada, ficou reconhecida a ausência do motivo do lançamento;

- na hipótese em apreço, supostos equívocos na formalização dos fatos, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

- um suposto equívoco na formalização do lançamento não pode ser considerado como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos;

- a questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese poder-se considerar como insuficientemente descrito;

- não houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que, novamente destaque-se, demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa em sua inteireza;

- noutra linha, não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação; a primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram; já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato;

- como já salientado, trata-se de suposto vício na motivação que em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos), portanto caso se cogite de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão-somente na exteriorização do ato do lançamento;

- por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a eventual incorreção do lançamento constitui vício material, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal, visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo;

- tratando-se de vício relacionado à motivação, este que se revela como requisito atinente à forma do ato administrativo fiscal, revela-se correto dizer que referido vício poder ser perfeitamente convalidável, inclusive com base no que preceitua o art. 55, da Lei nº 9.784, de 1999 (cita doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello);

- a convalidação, *in casu*, é providência que também se harmoniza com o conteúdo dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispositivos estes que, privilegiando a instrumentalidade das formas, só determinam a declaração de nulidade em sede do processo administrativo fiscal nos casos de vício de incompetência ou preterição do direito de defesa;

- os vícios apontados são passíveis de serem revistos e corrigidos mediante a realização de diligências e complementação do relatório fiscal, dando ciência ao contribuinte e garantindo-lhe o direito à ampla defesa, e foi isso que ocorreu na boa e devida forma neste feito;

- patente no caso que não houve o vício proclamado pela decisão recorrida e, se vício houve no lançamento, o que se admite apenas por amor ao debate, este seria de natureza formal e não material.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido para restabelecer o lançamento em sua integralidade ou, caso assim não se entenda, que seja considerado o vício como de natureza formal.

Cientificada do Acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e dos despachos que lhe deram seguimento parcial em 02/06/2015 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 425/426), a Contribuinte ofereceu, em 16/06/2015 (carimbo de postagem à e-fl. 437), as Contrarrazões de e-fls. 427 a 437, contendo os seguintes argumentos:

- inexistindo a alegada cassação do Decreto de Utilidade Pública Federal e havendo formal comprovação quanto à anulação do "Ato Cancelatório de Isenção", não há motivação para a lavratura do presente Auto de Infração, que padece de vício material insanável;

- ao disciplinar o processo administrativo fiscal federal, o legislador estabeleceu expressamente no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, a necessidade de o lançamento ser instruído com prova concludente de que os eventos tributários ocorreram em estrita conformidade com a descrição de hipóteses normativas e, ao assim prescrever, deixou claro que a linguagem jurídica dos atos de gestão tributária, mesmo quando o sujeito competente para expedi-la seja a Administração Pública, deve estar devidamente respaldada em provas; ausentes estas, ilegítima aquela;

- não bastasse manter o lançamento sob pressupostos outros que sequer foram cogitados pela Autoridade Autuante, na verdade implica em uma inovação quanto à valoração jurídica, ou seja, implica em alteração dos fatos e provas que deram origem à autuação, havendo, portanto, descrição incorreta do fato motivador do lançamento, que por sua vez ofende o art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972 (cita doutrina de Paulo de Barros Carvalho);

- a ausência de motivação ou motivo, seja material ou formal, enseja a nulidade do ato de constituição do débito, devendo ser mantido o acórdão recorrido;

- neste sentido inclusive é o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes hoje CARF (cita scórdão);

- nesta esteira, o Superior Tribunal de Justiça confirma o entendimento de que a falta de motivos - motivação - é razão da nulidade do ato administrativo, conforme comprova mediante transcrição de ementa de julgado daquela Corte;

- o noticiado "cancelamento de isenção" foi anulado (antes mesmo do lançamento ora impugnado), assim como a cassação do decreto de utilidade pública federal jamais ocorreu, daí porque o alegado **motivo** não se presta para o fim pretendido, o que mostra a necessidade de manutenção do acórdão recorrido;

- é inconteste a improcedência do lançamento impugnado, ante a nulidade insanável em razão da inexistência de motivo;

- não bastasse, a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em seu artigo 2º, determina a obediência, pela Administração, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência;

- as afirmações contidas em REFISC, de que "a entidade teve a isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/1991 cancelada a partir de 13/12/1995", bem como teve o seu decreto de utilidade pública federal cassado, não traduzem a plena realidade dos fatos;

- não bastasse, nos termos da Súmula 473, do Supremo Tribunal Federal, a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos;

- no caso concreto, insista-se, houve decisão transitada em julgado, anulando o ato que declarou o "cancelamento de isenção", assim como jamais ocorreu a cassação do decreto de utilidade pública federal;

- não resta dúvida alguma quanto ao vício processual, decorrente de erro ou, até mesmo dolo (o que não se quer acreditar), por parte da Fiscalização;

- desta feita, ante a inexistência de motivo e de motivação regular e válida para proceder ao lançamento, uma vez que inexistente ato cancelatório de isenção, assim como a Contribuinte possui Decreto de Utilidade Pública Federal, resta evidente a ocorrência de vício material e formal na constituição do suposto crédito, sendo medida de rigor a manutenção do acórdão, com a consequente exoneração do crédito tributário;

- *ad cautelam*, entende a Contribuinte ser imune/isenta às Contribuições, conforme os argumentos a seguir;

- ainda que pudéssemos ignorar a inexistência de motivação regular e válida, bem como desprezar os vícios material e formal existentes, que acabam por impor a nulidade do ato, não há como ignorar o fato de tratar-se de uma instituição beneficente de assistência social, devidamente registrada junto ao CNAS e portadora do Certificado de Entidade Beneficente e de Assistência Social (CEBAS), devidamente renovado a tempo e modo inclusive, para o período em cobro, fato esse também destacado no próprio REFISC e muito bem observado no voto que converteu o julgamento em diligência;

- sabe-se que para concessão do CEBAS e correspondentes renovações periódicas, há que se cumprir uma série de requisitos, restando claro que sua renovação constitui-se em ato declaratório do direito à imunidade/isenção, pois os requisitos para concessão do CEBAS são os mesmos constantes no Decreto nº 2.536, de 1998, que nada mais são que uma explicitação dos requisitos constantes do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991;

- por outro lado, há que se considerar que a aplicabilidade da retroatividade benigna da Lei nº 12.101, de 2009, nos termos do artigo 106, II do CTN, uma vez que quando da autuação em 22/03/2010, não mais vigia o artigo 55, da Lei 8.212, de 1991, assim como os demais requisitos da lei foram revogados, devendo ser aplicado ao caso a retroatividade benigna para afastar a autuação, conforme tem decidido o próprio CARF (cita acórdão);

- como visto, ainda que se entenda que não houve nulidade na autuação por vício material e formal de ausência de motivação, eis que na época a Contribuinte possuía "ato cancelatório de isenção" e "decreto de utilidade pública federal", fato é que ela também era e é possuidora do CEBAS, relativamente aos períodos de 2006/2007, sendo que referido título foi devidamente outorgado por meio dos processos nºs 71010.001825/2003-21 e 71010.003905/2006-64 e, considerando que o CEBAS é documento que exterioriza o direito a isenção, nos termos da Lei nº 12.101, de 2009, deve no mínimo ser julgado improcedente o lançamento;

- resta concluir que o Auto de Infração é de todo nulo, ou até mesmo improcedente, eis que inexistente a propalada motivação que o originou, assim como por estar maculado por vícios de legalidade insanáveis, bem como, por se tratar de Instituição devidamente registrada junto ao CNAS e detentora do CEBAS e suas correspondentes renovações, como também possui Decreto de Utilidade Pública Federal;

- assim, deve e merece ser mantido o acórdão recorrido, com consequente exoneração do crédito tributário ante o direito à isenção.

Ao final, a Contribuinte pede a manutenção do acórdão recorrido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se do Auto de Infração, **Debcad 37.264.152-**, referente às Contribuições destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuinte individual, no período 01/2006 a 12/2007.

A matéria que obteve seguimento é a **natureza do vício, se formal ou material**.

O Colegiado recorrido decidiu anular o lançamento, uma vez que sua motivação fora a cassação do direito à isenção da Contribuinte, formalizado pelo Ato Cancelatório 11.401.1/0009/2005, que acabou sendo declarado sem efeitos, por meio do Acórdão do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) nº 0001091, que anulou a Decisão-Notificação 11.401.4/0283/2005. Confira-se o que consta no acórdão recorrido:

Conforme descrito no relatório Fiscal, o lançamento se baseou na cassação do direito à isenção formalizado pelo Ato Cancelatório 11.401.1/0009/2005.

4.1.3 Relatamos que a autuada teve seu título de utilidade pública federal, cassado por infração ao disposto nos incisos IV e V do artigo 55 da Lei nº 8212, de 1991, na sua redação primitiva, sem as alterações introduzidas pela Lei nº 9732, de 11/12/1998, combinado com os incisos V e VI do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048, de 06/05/1999, pelos motivos especificados na Decisão Notificação nº 11.401.4/0283/2005. Foi emitido Ato Cancelatório nº 11.401.1/009/2005, tendo assim cancelado seu direito à isenção de contribuições previdenciárias, a partir de 01/01/1995.

Está demonstrado no processo o vício praticado pelo fisco quando do cancelamento do direito à isenção, o que levou o CRPS, por meio do acórdão 0001091, a anular a Decisão Notificação 11.401.4/0283/2005.

Nº do(a) Acórdão: 0001091 Vistos e relatados os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da Segunda Câmara de Julgamento do CRPS, por Unanimidade em ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO (DN), de acordo com o voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação

Também o Pedido de Revisão do Acórdão impetrado pela Delegacia da Receita Previdenciária de Belo Horizonte foi negado, conforme despacho 240081/2010, deste CARF.

O voto condutor da decisão de primeira instância também reconhece que o Ato Cancelatório não tem validade.

DRJ

Entretanto, a inexistência de Ato Cancelatório de Isenção válido e a ausência da comprovação da cassação do título de UPF é irrelevante, pois, no momento da lavratura do auto de infração, a Lei nº 12.101/2009 já estava vigente e a fiscalização poderia constituir o crédito exigindo a contribuição previdenciária patronal, se verificado que a entidade não cumpria as exigências estabelecidas em lei para o gozo da isenção, conforme previsto no art. 32 da Lei nº 12.101/2009, considerando a aplicação imediata das normas procedimentais, nos termos do art. 144, §1º, do CTN.

Diferentemente do entendimento da DRJ, acima apresentado, entendo que a motivação apresentada no Relatório Fiscal (cancelamento do direito à isenção) tem total relevância.

Entendo que vício na motivação caracteriza vício material e leva à nulidade do lançamento. (destaquei).

Registre-se que a Fazenda Nacional não contesta o fato de que, no momento da lavratura da exigência fiscal, o Ato Cancelatório da Isenção já havia sido tornado sem efeito. Entretanto, argumenta que no acórdão recorrido não se chegou a afirmar que inexistira o fato gerador, mas apenas apontou-se vício na formalização do ato administrativo do lançamento, não havendo ali a demonstração da falta de motivo para a lavratura.

Assim, a questão posta à apreciação cinge-se a definir se anulação de Ato Cancelatório de Isenção, que deu ensejo a lançamento de Contribuições Previdenciárias contra entidade que se enquadrava como beneficente de assistência social, caracterizaria nulidade da autuação por vício material ou formal.

Como se pode constatar, o vício apontado no acórdão recorrido diz respeito à própria materialização do fato gerador, eis que o fundamento para a autuação, que seria simplesmente o cancelamento da isenção da qual gozava a Contribuinte, não mais existia quando da formalização da exigência.

O art. 142 do CTN prevê que o lançamento é 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. Com efeito, o descumprimento deste dispositivo legal caracteriza a existência de vício material, já que a falha situa-se nos fatos e circunstâncias, sem os quais não há possibilidade de cobrar-se do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária.

No presente caso, reitera-se que o lançamento foi fundamentado unicamente na perda, pela Contribuinte, da condição de entidade isenta, em razão do Ato Cancelatório 11.401.1/0009/2005, conforme consta do Relatório Fiscal (e-fls 65 a 68):

4.1.1 - Para apuração dos fatos geradores foram solicitados à empresa através do Termo de Início de Procedimento Fiscal - T1PF emitido em 22/09/2009, dentre outros, cópias reprográficas dos seguintes documentos: Certificados emitidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social: Atos Declaratórios de de Concessão de Isenção Previdenciária: Comprovantes de entrega das GFIP's impressas pela empresa do período de 01/2006 a 12/2007, inclusive décimo terceiro salário.

4.1.2 - Da análise da documentação apresentada, constatou-se que a empresa possuía o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CNAS com validade no período de 01/01/2001 à 31/12/2003. Posteriormente, através da Resolução n.º 03 de 23/01/2009, publicada no Diário Oficial da União - DOU de 26/01/2009, o CNAS publicou os deferimentos dos pedidos de renovação do CEBAS de diversas entidades, na forma do art. 37 da Medida Provisória n.º 446 de 07/11/2008, inclusive da autuada através do Processo n.º 71010.001825/2003-21 e 71010.003905/2006-64, cuja validade do Certificado compreendia o período de 01/01/2004 à 31/12/2006 e 01/01/2007 à 31/12/2009, respectivamente.

4.1.3 - **Relatamos que a autuada teve seu título de utilidade pública federal, cassado por infração ao disposto nos incisos IV e V do artigo 55 da Lei n.º 8212, de 1991, na sua redação primitiva, sem as alterações introduzidas pela Lei n.º 9732, de 11/12/1998, combinado com os incisos V e VI do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3048, de 06/05/1999, pelos motivos especificados na Decisão Notificação n.º 11.401.4/0283/2005. Foi emitido Ato Cancelatório n.º 11.401.1/009/2005, tendo assim cancelado seu direito à isenção de contribuições previdenciárias, a partir de 01/01/1995. (destacamos)**

Constata-se assim que o Fisco, ao identificar que a entidade houvera perdido o seu direito à isenção, por força do Ato Cancelatório n.º 11.401.1/009/2005, lavrou o Auto de Infração para exigência das Contribuições Previdenciárias patronais, todavia a decisão que confirmou a

cassação da isenção foi anulada pelo CRPS, o que tornou sem efeito o Ato Cancelatório da Isenção.

Quanto ao argumento da Fazenda Nacional, no sentido de que tal circunstância representaria erro de forma, este deve ser rechaçado, uma vez que a perda do direito à isenção foi o fundamento substancial para a exigência das Contribuições. Não é o caso, em absoluto, de mero equívoco na citação de fundamento legal ou de simples erro quanto à descrição fática, que pudessem ser convalidados mediante a emissão de peça de acusação complementar, sem que tal providência alterasse a essência do ato.

Assim, a mácula na descrição do motivo para o ato administrativo, que na verdade era inexistente, somente poderia ser corrigida com a alteração dos fundamentos do próprio lançamento, o que conduz à conclusão de que a perda de efeitos da cassação da isenção repercuta na essência do ato administrativo, tornando-o insubsistente.

Nesse contexto, é irrelevante perquirir-se se o Contribuinte compreendeu ou não a acusação fiscal, já que o lançamento foi fundamentado em fato inexistente, de sorte que não há como ser chancelado, ainda que com o intuito de aperfeiçoamento. Com efeito, tal providência demandaria a total reformulação dos fundamentos da acusação fiscal, eis que a falha não decorreu de erro de narrativa mas sim de inexistência do motivo eleito pelo Fisco para exigir as Contribuições.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo