



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

Processo nº 19515.002430/2010-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.213 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. PATRONAL e SAT/GILRAT
Recorrente SOCIEDADE BENEFICENTE ISRAELITA BRASILEIRA - HOSPITAL ALBERT EINSTEIN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LANÇAMENTO PREVENTIVO DA DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE. NÃO OBSERVÂNCIA À REGRA PROCEDIMENTAL.

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 procedimental para a constituição do crédito tributário.

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

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

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

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

A motivação por remissão (*per relationem ou aliunde*), que consiste em se reportar às razões fáticas consignadas na fundamentação de outro documento do Fisco, poderá ser utilizada, desde que não haja previsão expressa na legislação tributária exigindo o relato dos fatos dentro do período do lançamento e no próprio auto de infração. Em outras palavras, os fatos evidenciados pelo Fisco deverão constar no próprio auto de infração relativo ao período do lançamento, sob pena de configuração da nulidade formal.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em anular o lançamento por vício formal, vencidos os conselheiros Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que entenderam se tratar de vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, concernente à parcela 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) e o adicional do RAT para financiamento da aposentadoria especial após 2 anos, previsto no art. 57, §§ 6º e 7º, da Lei 8.213/1991. O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 01/2007 a 12/2007.

O Relatório Fiscal da notificação (fls. 14/16) informa que os valores da base de cálculo (remuneração paga aos empregados e contribuintes individuais) foram declaradas nas GFIP's. Entretanto, a entidade informou nas GFIP's o código FPAS 639, próprio para as entidades isentas, motivo pelo qual, embora as remunerações tenham sido declaradas em GFIP, as contribuições referentes à quota patronal não o foram.

Informa ainda que a entidade teve a isenção das contribuições previdenciárias cancelada mediante o Ato Cancelatório de Isenção nº 05/2006, de 07/12/2006, por não atender aos requisitos previstos nos incisos III (redação original), IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/1991.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 12/08/2010 (fls. 01 e 79), por meio de correspondência postal enviada com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 24/57), alegando, em síntese, que:

1. os seus diretores devem ser excluídos da “Relação de Vínculos” do presente processo administrativo, já que as únicas hipóteses legais em que pessoas distintas do contribuinte poderiam ser solidariamente responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias, estão previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, sendo que tais hipóteses não ocorreram no presente caso;
2. o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Previdenciárias nº 05/2006 não pode ser executado enquanto pendente o julgamento do recurso interposto junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual a sua isenção encontra-se às inteiras;
3. a partir da edição da MP 446/2008, teve o seu pedido de renovação do CEBAS deferido, nos termos dos arts. 37 e 39, de modo que, como tinha o certificado válido até 31/12/2009 e protocolou o pedido de renovação tempestivamente, tem-se que o seu certificado continua válido, reconhecendo-a com entidade imune às contribuições ora reclamadas;

4. sendo a imunidade do art. 195, §7º, da CF, uma limitação ao poder de tributar, não pode o legislador ordinário criar outros requisitos para o seu gozo que não os do art. 14 do CTN, em face do disposto no art. 146, VI, “c”, da CF;
5. se pode entender como entidade beneficente de assistência social aquela que atende a pelo menos um dos requisitos estampados no art. 203, da Constituição Federal, que dispõe que a assistência social abrange a proteção e o amparo à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, especialmente quando esta assistência visa favorecer os mais fracos;
6. a assistência social pode ser prestada pelo Estado e, complementarmente, por entidades privadas sem fins lucrativos, como no caso em questão, na medida em que realiza os programas de ação previstos nos artigos 203, 205 e 206, da Constituição Federal, sem prejuízo de fomentar a ciência e a tecnologia, na esteira do art. 218, do mesmo diploma legal;
7. o conceito de “sem fins lucrativos” não se confunde com o de gratuidade e o próprio art. 14, do CTN, não veda a possibilidade de uma instituição assistência sem fins lucrativos apresentar sobras financeiras, apenas proibindo que tais sobras sejam distribuídas;
8. o art. 14, do CTN, determina que as instituições de assistência social, para continuarem imunes, não devem ter fins lucrativos, devem aplicar seus recursos no país e realizar escrituração de livros próprios, bastando o cumprimento destes três requisitos para o exercício do direito à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF. É hialina clareza que a Impugnante preenche todos os preceitos constitucionais e legais atinentes à imunidade tributária prevista no § 7º do art. 195 da CF, razão pela qual não há motivo plausível para a exigência de recolhimento de contribuições sociais;
9. o próprio setor de Arrecadação da Diretoria da Receita Previdenciária, após um longo procedimento de análise documental, emitiu Ato Declaratório de reconhecimento de isenção da entidade, devendo ser salientado, que os documentos e as exigências para o exercício do direito à isenção vêm sendo demonstrados anualmente. O Certificado de Entidade de Assistência Social vem sendo renovado a cada três anos, dentro das exigências previdenciárias, o que comprova que é merecedora do benefício;
10. a multa foi imposta, de forma escalonada, com fundamento nos incisos I, II e II do art. 35 da Lei 8.212/91, que foram revogados pela Lei 11.941/09, que inseriu novo enunciado (art. 35-A) dispondo que, nos lançamentos de ofício, a multa a ser aplicada corresponde a 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença da contribuição não recolhida. No entanto, referida multa, pelo seu montante, tem natureza confiscatória e é desprovida de razoabilidade, razão pela qual, na hipótese de se manter a penalidade, esta deverá ser reduzida a patamares não-confiscatórios, compatíveis com a infração imputada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo I/SP – por meio do Acórdão 16-28.349 da 14ª Turma da DRJ/SPOI (fls. 83/94) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que a empresa deixou de fazer jus à isenção das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais, e não promoveu o recolhimento delas.

A Notificada apresentou recurso (fls. 98/122), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados na notificação e no mais efetua repetição das alegações de defesa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em São Paulo/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

I - DA CONSTATAÇÃO DO VÍCIO

O Fisco afirma que – em decorrência do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais (ACI) nº 05/2006, expedido em 07/12/2006, (processo original 44023.000100/2006-47, processo 44023.000017/2007-59) – a Recorrente deverá recolher as contribuições sociais previdenciárias (parcela patronal), bem como as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados declarada em folhas de pagamento

Para materializar o fato gerador e o descumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade, o Fisco registrou no Relatório Fiscal (fls. 14/16) os seguintes fatos:

*“[...] 2- Trata-se de contribuinte diferenciado que se dedica à atividade econômica de atendimento hospitalar, tendo por missão promover o desenvolvimento da atividade social nos campos da assistência médico-hospitalar, do ensino e da pesquisa, em nível de excelência, observados os direitos humanos à luz dos valores universais, conforme cláusula segunda do seu Estatuto Social e que **teve a isenção das contribuições patronais cancelada** mediante o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Previdenciárias nº. 05/2006 de 07/12/2006, **por não atender as determinações contidas nos incisos III (redação original), IV e V do artigo 55 da Lei nº 8.212/91**, combinados com o artigo 206, incisos IV (redação original), V e VI do Regulamento da Previdência Social - RPS (aprovado pelo Decreto nº. 3048/99) e respectivas alterações posteriores.*

*3- A empresa protocolou recurso contra o Ato Cancelatório acima mencionado, **que se encontra atualmente pendente de julgamento** no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.*

*4- **Mesmo com as isenções canceladas e com o recurso pendente de julgamento**, a entidade se considerou isenta das contribuições e declarou nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - GFIP, das competências de 01 a 12 e 13º salário de 2007, o código do FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social, que identifica a categoria econômica do Contribuinte, sob nº. 639, indicado para Entidade Filantrópica (Lei nº. 3.577/59 e Decreto-Lei nº. 1.572/77) e Entidade Beneficente de Assistência Social, com isenção, e, portanto o sistema deixou de calcular as contribuições previdenciárias de sua responsabilidade, constante dos incisos I, II e III do art. 22 da Lei 8.212/91, o que constitui infração à Lei 8.212/91, art. 32,*

inciso IV, parágrafo 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009. [...]” (Relatório Fiscal, fls. 14/16)

A partir do fato de que a Recorrente, embora estivesse com o recurso do Ato Cancelatório pendente de julgamento, teve a imunidade/isenção das contribuições patronais cancelada, o Fisco entende que a entidade não poderia declarar nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP), competências 01/2007 a 13/2007, o código do FPAS nº 639, indicado para Entidade Filantrópica. Com isso, mesmo existindo discussão administrativa da matéria, o Fisco realizou o lançamento fiscal destinado a prevenir a decadência da contribuição previdenciária patronal.

Extraí-se ainda do Relatório Fiscal que – a partir dos elementos fáticos consubstanciados no Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais (ACI) nº 05/2006, expedido em 07/12/2006 – o Fisco apontou que a Recorrente não atendia os requisitos dos incisos III (redação original), IV e V do artigo 55 da Lei 8.212/1991 para o gozo da imunidade, registrando, assim, uma motivação por remissão (*per relationem ou aliunde*¹), que consiste em se reportar às razões fáticas consignadas na fundamentação de outro documento do Fisco, no caso em tela o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais (ACI) nº 05/2006.

Ocorre, contudo, que na época do lançamento fiscal, lavrado em 05/08/2010 (fl. 02), o Fisco não observou às regras processuais e procedimentais estabelecidas pela nova Lei 12.101, publicada em 30/11/2009, e regulamentada pelo Decreto 7.327 de 20/07/2010.

Essa nova Lei revogou totalmente a matéria concernente aos requisitos, previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991, para o gozo da imunidade condicionada da contribuição previdenciária patronal, bem como estabeleceu novas regras processuais e procedimentais para a lavratura do auto de infração.

Sobrevindo, então, a Lei 12.101/2009, que estabeleceu novas regras para o gozo da imunidade condicionada prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal e foi regulamentada pelo Decreto 7.327 de 20/07/2010, importa estar atento o Fisco verificar se no novo estatuto de direito, para o gozo da imunidade, não constou alguma regra que possa ter cunho instrumental (procedimental e processual) e que seja diversa da que anteriormente vigorava no bojo do art. 55 da Lei 8.212/1991, esta regulamentada pelo Decreto 3.048/1999.

Na vigência do art. 55 da Lei 8.212/1991 e no caso em que a entidade gozava de imunidade preestabelecida pelo cumprimento dos requisitos da lei², observa-se que o Fisco, antes da lavratura do auto de infração para a constituição do crédito tributário da contribuição patronal, teria que realizar um Ato Cancelatório da imunidade (§ 4º do art. 55 da Lei 8.212/1991³), motivando as razões fáticas do descumprimento dos requisitos previstos nos incisos I a V desse mesmo artigo⁴. Aqui, para a lavratura do auto de infração, o requisito

¹ Motivação aliunde = motivação em outro lugar. É a motivação exteriorizada em outro lugar, em outro documento.

² Ressalta-se que, antes do Ato Cancelatório de Imunidade (ACI) n. 05/2006, havia reconhecimento formal de isenção/imunidade a favor da Recorrente.

³ Art. 55. (...) § 4o O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

⁴ O art. 55 da Lei 8.212/1991, antes da Lei 12.101/2009, estabelecia os seguintes requisitos:

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:

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

procedimental era configurado por um **ato-condição**⁵ de cancelamento da imunidade, sendo que tal ato era autônomo em relação ao lançamento da contribuição previdenciária patronal e decorria exclusivamente de regra expressa na lei, no caso em tela § 4º do art. 55 da Lei 8.212/1991.

Por sua vez, na vigência da Lei 12.101/2009 e do Decreto 7.327/2010, não é necessário que o Fisco realize o Ato Cancelatório da imunidade (ato-condição) para proceder o lançamento fiscal da contribuição patronal, devendo apenas relatar, no mesmo processo de constituição do auto de infração, os fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não atendimento de tais requisitos para o gozo da imunidade (art. 32 da Lei 12.101/2009⁶).

Posteriormente, essa Lei 12.101/2009 foi regulamentada pelo Decreto 7.327/2010, que trouxe em seu bojo a norma do art. 45⁷, determinado que os processos para cancelamento de imunidade/isenção não definitivamente julgados **deveriam ser encaminhados** ao Fisco para a verificação do cumprimento dos requisitos da imunidade **na forma do rito estabelecido no art. 32** da Lei 12.101/2009, **aplicando-se a legislação vigente à época do fato gerador**. Logo, essa norma do art. 45 do Decreto 7.327/2010 trouxe regras, de observância pelo Fisco, tanto de caráter instrumental (processual e procedimental) como de caráter material. Aliás, sem embargo da autonomia científica do estudo do direito processual, a moderna doutrina do processo não se cansa de ressaltar seu caráter instrumental, o que o coloca em **irrecusável simbiose** junto ao direito material. Daí o registro lembrado pelo doutrinador LEONARDO JOSÉ CARNEIRO DA CUNHA no seguinte sentido: *“direito processual sofre ingentes influxos do direito material, com a estruturação de procedimentos adequados ao tipo do direito material, adaptando a correlata tutela jurisdicional. Não é estranho, inclusive, haver normas processuais em diplomas de direito material e, de outro lado, normais materiais em diplomas processuais (chamadas pela doutrina de normas heterotópicas)”*⁸.

Nesse caminhar, percebe-se, então, que a regra do art. 32 da Lei 12.101/2009 – que prevê o relato dos fatos que demonstram, dentro do período correspondente, o não

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;

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.

⁵ Ato-condição é todo aquele que se antepõe a outro para permitir a sua realização. Assim, ele destina-se a remover obstáculo à prática de certa atividade pelo Fisco, para a qual se exige a satisfação prévia de determinado requisitos. Ensinamentos capitaneados pelo saudoso Hely Lopes Meirelles (obra Direito administrativo brasileiro. 34 Edição. São Paulo: Malheiros, 2008).

⁶ Lei 12.101/2009:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

⁷ Decreto 7.327/2010. Art. 45. Os processos para cancelamento de isenção não definitivamente julgados em curso no âmbito do Ministério da Fazenda serão encaminhados à unidade competente daquele órgão para verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei no 12.101, de 2009, aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

⁸ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. Algumas regras do Novo Código Civil e sua repercussão no Processo - Prescrição, Decadência etc. Revista Dialética de Direito Processual, v. 5, p. 69, agosto 2003.

atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade –, analisada de forma isolada, é uma norma eminentemente de caráter procedimental. Já a regra do art. 45 do Decreto 7.327/2010 – que **prevê o retorno dos processos** de cancelamento de imunidade/isenção, não definitivamente julgados, à unidade de origem, para a verificação do cumprimento dos requisitos da isenção na forma do rito estabelecido no art. 32 da Lei 12.101/2009, aplicando-se a legislação vigente à época do fato gerador –, tem de forma preponderante natureza processual. Assim, ambas as regras têm aplicação imediata aos processos em curso (art. 1.211 do CPC⁹).

Segundo a norma do art. 1.211 do CPC, a lei que disciplina o ato processual é aquela em vigor no momento em que ele é praticado, ou seja, a publicação e a entrada em vigor de nova lei só atingem os atos ainda por serem praticados, isso é consignado pelo STJ de “Teoria dos Atos Processuais Isolados”¹⁰ (Resp 1404796/SP).

Nesse mesmo sentido, o STJ afirmou, em sede de Recurso Ordinário em Mandado de Segurança (RMS) 37898 PR 2012/0093879-0, publicado em 13/03/2013, que a norma de natureza procedimental tem aplicação imediata aos processos em curso, transcrevo partes do Voto:

*“[...] Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS COM CRÉDITO DE PRECATÓRIO VENCIDO E NÃO PAGO. SUPERVENIÊNCIA DA EC 62 /09. REVOGAÇÃO DO ART. 78 DO ADCT. DECRETO 6.335 /10, QUE INSTITUIU O NOVO REGIMENO ESTADO DO PARANÁ. VIOLAÇÃO AO DIREITO ADQUIRIDO. INEXISTÊNCIA. ART. 78, § 2º, DO ADCT. SUSPENSÃO PELO STF DA EFICÁCIA DO ART. 2º DAEC 30/2000, QUE INTRODUZIU O REFERIDO DISPOSITIVO (ADI'S 2.356-MC E2.362-MC). 1. Discute-se no caso a possibilidade de compensação de débitos fiscais com créditos de precatórios cedidos por terceiros, em virtude da edição da EC 62/2009, que estabeleceu novo regime para pagamento de precatórios vencidos. (...) 3. No caso, o Estado do Paraná editou o Decreto Estadual 6.335/10, que instituiu o novo regime para pagamento de precatórios previsto pela EC 62 /09 em âmbito estadual. 4. “A **nova sistemática implementada pela EC 62/09 aplica-se imediatamente aos processos em curso, pois se trata***

⁹ Código de Processo Civil (CPC): Art. 1.211. Este Código regerá o processo civil em todo o território brasileiro. Ao entrar em vigor, suas disposições aplicar-se-ão desde logo aos processos pendentes.

¹⁰ PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. ART. 8º DA LEI 12.514/2011. INAPLICABILIDADE ÀS AÇÕES EM TRÂMITE, NORMA PROCESSUAL. ART. 1.211 DO CPC. “TEORIA DOS ATOS PROCESSUAIS ISOLADOS”. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

4. Ocorre que, por mais que a lei processual seja aplicada imediatamente aos processos pendentes, deve-se ter conhecimento que o processo é constituído por inúmeros atos. Tal entendimento nos leva à chamada “Teoria dos Atos Processuais Isolados”, em que cada ato deve ser considerado separadamente dos demais para o fim de se determinar qual a lei que o rege, recaiando sobre ele a preclusão consumativa, ou seja, a lei que rege o ato processual é aquela em vigor no momento em que ele é praticado. Seria a aplicação do Princípio tempus regit actum. Com base neste princípio, temos que a lei processual atinge o processo no estágio em que ele se encontra, onde a incidência da lei nova não gera prejuízo algum às partes, respeitando-se a eficácia do ato processual já praticado. Dessa forma, a publicação e entrada em vigor de nova lei só atingem os atos ainda por praticar, no caso, os processos futuros, não sendo possível falar em retroatividade da nova norma, visto que os atos anteriores de **processos em curso não serão atingidos**. 24/08/2001

de norma de natureza procedimental, não existindo direito adquirido à manutenção de regime jurídico" (RMS 36920/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 28/03/2012). 5. Por fim, cumpre registrar que o STF deu provimento às medidas cautelares nas ADI's 2.356-MC e 2.362-MC para suspender a eficácia do art. 2º da EC 30 /2000, que introduziu o art. 78 no ADCT da Constituição Federal, razão pela qual os seus dispositivos (que asseguram aos precatórios ali previstos o poder liberatório do pagamento de tributos) já não mais podem ser invocados perante o Judiciário. Sobre o tema: AgRg no RMS 35.179/PR , Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 07/12/2011. 6. Recurso ordinário a que se nega provimento. [...]” (STJ - RMS 37898 PR 2012/0093879-0, data de publicação: 13/03/2013)

No caso dos autos, as regras do art. 32 da Lei 12.101/2009 (vigência em 30/11/2009) e do art. 45 do Decreto 7.327/2010 (vigência em 20/07/2010) impõem restrições para o momento em que o lançamento fiscal é efetuado, devendo o Fisco observá-las no momento de lavratura do auto de infração (05/08/2010, fl. 02), já que elas exigiam o relato dos fatos que demonstrassem, dentro do período do lançamento fiscal, o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade no mesmo processo de constituição do auto de infração, fato este não observado pelo Fisco.

Fato é que o Fisco remeteu para o Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais (ACI) nº 05/2006, expedido em 07/12/2006, os fatos que demonstravam o não atendimento dos requisitos previstos nos incisos III, IV e V do art. 55 da Lei 8.212/1991 para o gozo da imunidade, fazendo uma motivação “*per relationem*” ou “*aliunde*” (em outro lugar), e não relatou no próprio processo de constituição do auto de infração tais fatos. Com isso, houve o descumprimento das regras instrumentais (procedimental e processual) previstas no art. 32 da Lei 12.101/2009 e no art. 45 do Decreto 7.327/2010, que exigiam o relato no próprio processo de constituição do auto de infração, e buscavam viabilizar a materialização dos fatos dentro do período do lançamento fiscal. Isso ocasionou um vício formal, eis que o Fisco não materializou tais fatos, dentro do período do lançamento fiscal, no mesmo processo de constituição do auto de infração, e, por consectário lógico, não há como ter acesso à defesa e, 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.

Para os doutrinadores Carvalho Filho e Hely Lopes, a motivação “*per relationem*” ou “*aliunde*” é aquela realizada com base em laudos, pareceres ou relatórios **anteriormente emitidos**, no caso dos autos a emissão do Ato Cancelatório da imunidade, como forma de cumprimento da motivação e tem fundamento no art. 50, §1º, da Lei 9.784/1999¹¹. Entretanto, com o advento da Lei 12.101/2009, não há espaço jurídico para se permitir o uso dessa técnica, já que, no momento da lavratura deste auto de infração, existiam regras instrumentais expressas em sentido contrário (art. 32 da Lei 12.101/2009 e art. 45 do Decreto 7.327/2010).

Registra-se, ainda, que o STJ tem entendimento de que a inobservância do rito procedimental ocasiona a nulidade do processo, sendo dispensável a demonstração do

¹¹ Lei 9.784/1999. Art. 50. (...). § 1o. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato.

prejuízo (STJ – *Habeas Corpus* HC 66118/SP 2006/0197810-4, data de publicação: 16/06/2008).

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, pois o Fisco, ao realizar o lançamento fiscal, não observou a regra procedimental expressa em lei (art. 32 da Lei 12.101/2010) nem observou a regra processual do art. 45 do Decreto 7.327/2010, sendo que esta última regra também deveria ter sido observado pela DRJ. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi-lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação jurídica.

Ademais, como regras jurídicas que são (art. 45 do Decreto 7.327/2010 e art. 32 da Lei 12.101/2010), configuradas como normas instrumentais sobre o processo e para o procedimento de auditoria fiscal (ordem legal expressa em que se aponta quando ou de que maneira deve o ato se produzir), devem ser primariamente observadas, até mesmo, inclusive, pela superabilidade que ostentam frente ao restante do ordenamento. Aqui, compactuamos da tese de Humberto Ávila, cujo trecho passamos a expor:

*“[...] 2.4.9.3 **Superabilidade das regras**: 2.4.9.3.1: Justificativa da obediência a regras. Pode-se sustentar que as regras devem ser obedecidas apenas por serem regras. Trata-se da antiga idéia de Montaigne segundo a qual as leis devem ser obedecidas não porque são justas, mas porque são leis. Nesse aspecto, a justificativa da obediência às regras centra-se na idéia de autoridade. Esta justificativa cria, obviamente, uma resistência muito grande às regras, ainda mais quando se sabe que sua aplicação provoca, em situações específicas, um resultado injusto. Pode-se, no entanto, sustentar que as regras devem ser obedecidas não apenas por serem regras, mas, sim, porque sua obediência é, enquanto tal, positiva, por vários motivos. Em primeiro lugar, como as regras tem a função de pré-decidir o meio de exercício do poder, elas afastam a incerteza que surgiria caso não tivesse sido feita esta escolha (...) Em segundo lugar, além de afastar a controvérsia e a incerteza, a opção pelas regras tem a finalidade de eliminar ou reduzir a arbitrariedade que pode potencialmente surgir no caso de aplicação direta de valores morais (...) Em terceiro lugar, a opção pelas regras tem a finalidade de evitar problemas de coordenação, deliberação e conhecimento (...). Essas considerações demonstram, em suma, que as regras não devem ser obedecidas somente por serem regras e serem editadas por uma autoridade. **Elas devem ser obedecidas, de um lado, porque sua obediência é moralmente boa e, de outro, porque produz efeitos relativos a valores prestigiados pelo próprio ordenamento jurídico**, como segurança, paz e igualdade. Ao contrário do que a atual exaltação dos princípios poderia fazer pensar, as regras não são normas de segunda categoria. Bem ao contrário, elas desempenham uma função importantíssima de solução previsível, eficiente e geralmente equânime de solução de conflitos sociais”. [...]” (g.n.) (Professor Humberto Ávila, obra *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos**

princípios jurídicos; Ed. Malheiros, 7ª Ed. São Paulo, 2007. P - 112/114)

II - DA NATUREZA DO VÍCIO

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

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

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

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

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

CONCLUSÃO:

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

Ronaldo de Lima Macedo.