



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720283/2018-75  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-011.405 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 3 de outubro de 2023  
**Recorrente** SPDM - ASSOCIACAO PAULISTA PARA O DESENVOLVIMENTO DA MEDICINA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2009 a 30/11/2009

**INOVAÇÃO DE RAZÕES DE DEFESA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. HIPÓTESES RESTRITAS DE CABIMENTO.**

Em segunda instância, ou seja, no âmbito do CARF, as matérias controvertidas passíveis de conhecimento são aquelas trazidas no recurso voluntário, desde que, alternativamente, i) já tenham sido veiculadas na peça de impugnação, ii) destinem-se a contrapor entendimento prestigiado no acórdão de piso; iii) apontem vícios na decisão de piso ou iv) refiram-se a fato ou direito superveniente relevante para a devida apreciação do litígio. Ademais, entende-se que, desde que o recurso seja conhecido, é possível a apreciação de matérias de ordem pública.

**LANÇAMENTO ORIGINAL ANULADO POR VÍCIO FORMAL. LIMITES PARA O LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO. DECADÊNCIA**

O lançamento feito em substituição a lançamento anulado por vício formal fica limitado à correção de tal vício, não podendo inovar a acusação fiscal. Havendo inovação, a decadência da parte inovada regula-se pela regra geral dos art.173, I e 150, §4º e não pelo art.173, II do CTN.

**RELATÓRIO FISCAL SUBSTITUTIVO. INTRODUÇÃO DE NOVOS FUNDAMENTOS. DECADÊNCIA.**

Se o Relatório Fiscal Substitutivo objetiva o fornecimento de fundamentos adicionais ao lançamento, a decadência deve ser aferida com base na data da ciência, pelo sujeito passivo, do novo relatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, somente quanto às preliminares suscitadas, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldini, Miriam Denise Xavier (Presidente)

## Relatório

### 1. Introdução

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra o acórdão proferido pela DRJ, que julgou integralmente improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo o crédito tributário em litígio.

Conforme o Relatório Fiscal, o presente processo tem por objeto a constituição de novos créditos previdenciários relativos à cota patronal, RAT e terceiros, feitos em substituição aos lançamentos originalmente realizados. Estes lançamentos foram anulados pelo CARF, em sessão realizada em 14/06/2016, em razão do reconhecimento de vício formal, nos autos do PAF nº 19515.721897/2012-89 (DEBCADs 51.014.012-2 e 51.014.013-0).

Para a integral compreensão do caso, reputo conveniente relatar, de forma breve, o caso original antes de relatar detalhadamente o caso em julgamento.

### 2. Breve relato do PAF original

A análise do Acórdão nº 2301-004.707, por meio do qual, na sessão de 14/06/2016, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento julgou o PAF nº 19.515.721897/2012-89, verifica-se que os lançamentos originários tiveram como único fundamento o fato de a Recorrente ter se declarado como beneficiária da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da CF/88 – em razão de ser entidade beneficente de assistência social – sem possuir, contudo, Ato Declaratório atestando essa condição no período fiscalizado. Após a apresentação de impugnação, os autos foram remetidos à DRJ, que, em razão das alterações legislativas introduzidas pela MP nº 446/2008 e pela Lei nº 12.101/09 – que tornaram prescindível o Ato Declaratório para permitir às entidades beneficentes a fruição da imunidade em questão e alteraram o procedimento fiscalizatório relativo a tais entidades – determinou a realização de diligência, a fim de que a Fiscalização averiguasse e demonstrasse quais requisitos legais essenciais ao gozo da imunidade teriam sido descumpridos pelo contribuinte.

Após o retorno da diligência, que resultou na formalização de um novo relatório fiscal indicando o art. 55, § 6º<sup>1</sup> da Lei nº 8.212/91 como o único requisito violado pela contribuinte, os autos foram encaminhados novamente para a DRJ. Após analisar a questão, a DRJ entendeu que não teria ocorrido a apontada violação ao art. 55, § 6º, eis que os débitos tributários da contribuinte estariam com sua exigibilidade suspensa durante o período autuado. Contudo, a DRJ entendeu que parte do lançamento deveria ser mantido, eis que teria havido descumprimento do requisito previsto no art. 55, § 1º da Lei nº 8.212/91<sup>2</sup>:

[...]

5.48. Desta forma, entendo que durante o período de 13/02/2009 a 29/11/2009, não houve, por parte da Impugnante, descumprimento do requisito previsto no parágrafo 6º do art. 55 da Lei 8.212/91, tendo em vista que os débitos apontados pela Fiscalização, no item no item 3.2.1. do Relatório Fiscal complementar (fls. 611/613), estavam com a exigibilidade suspensa, conforme consta na própria informação fiscal e nas Certidões juntadas aos autos pela Impugnante (fls. 680/688).

5.49. Entretanto, embora não tenha havido descumprimento, no período de 13/02/2009 a 19/11/2009, do requisito previsto no parágrafo 6º do art. 55 da Lei 8.212/91 (existência de débitos exigíveis), o crédito correspondente deve ser mantido, tendo em vista que houve o descumprimento do requisito previsto no parágrafo 1º do mesmo dispositivo legal, conforme foi demonstrado nos itens 5.36. a 5.42 deste voto.

[...]

Com apresentação de recursos voluntário e de ofício, os autos foram encaminhados ao CARF, que considerou que a DRJ teria inovado a acusação fiscal ao utilizar como fundamento para o indeferimento parcial da impugnação fato não constante do novo relatório fiscal. Isso é, o novo relatório fiscal indicou como violado pelo contribuinte apenas o § 6º do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e a despeito de a DRJ ter concluído que não ocorreu violação ao § 6º, manteve o parcialmente o lançamento em razão de ter vislumbrado violação ao § 1º do citado dispositivo. Em razão disso, o CARF decidiu anular os lançamentos por vício formal, apontando ter havido equívoco quanto ao procedimento adotado pelo Fisco na sua atividade de formalização do auto de infração.

Transcrevem-se, abaixo, a ementa e o dispositivo do acórdão em questão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

INOVAÇÃO NA DECISÃO RECORRIDA. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE.

---

<sup>1</sup> 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:

[...]

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

<sup>2</sup> 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:

[...]

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

A decisão deve enfrentar integral e somente as acusações constantes da acusação contida no lançamento, quanto ao descumprimento de obrigação tributária principal.

Novas acusações trazidas somente na decisão de primeira instância, é motivo de nulidade na parte inovada, devido ao cerceamento de defesa.

#### ERRO DE PROCEDIMENTO. VÍCIO FORMAL.

Quando o fisco adota rito procedimental inadequado à legislação vigente na data do lançamento, este merece ser nulificado por vício formal.

**MULTA POR ENTREGA DE GFIP COM INFORMAÇÕES INCORRETAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA SEGUE A SORTE DA PRINCIPAL. LEI 13.097/2015. EXCLUSIVAMENTE DA MULTA DE 75%. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

Sendo declarada a nulidade do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir a mesma sorte o Auto de Infração da Obrigação Acessória. Desta forma, em se tratando o presente lançamento de obrigação acessória conexa com os autos de infração de obrigação principal, outra conclusão não pode ser adotada, senão pela necessidade de que também seja julgado improcedente o lançamento da multa nos autos do presente processo, pelo fato da relação de acessoriedade deste lançamento.

A Lei 13.097/2015 deve ser aplicada ao caso concreto, cominando a anistia ali prevista como remissão, extinguindo o crédito tributário da obrigação acessória, nos termos do art. 156, IV, do CTN.

Com base nas alterações legislativas não mais cabe, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

#### Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por maioria de votos, no julgamento da questão de ordem suscitada pelo Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, não solicitar a vinculação do presente processo ao processo relativo ao ato cancelatório de isenção, e não remeter o presente processo para ser julgado com o outro; (b) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, (c) no que tange aos Auto de Infração DEBCAD 51.014.012-2 e DEBCAD 51.014.013-0, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício formal; os Conselheiros Fabio Piovesan Bozza e Amílcar Barca Texeira Júnior entendiam ser o caso de vício material, e (d) no que diz respeito à multa do Auto de Infração Debcad 51.014.011-4, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário; acompanharem pelas conclusões os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes, Andrea Brose Adolfo e João Bellini Júnior. Fez sustentação oral a Dra. Marcia Regina, OAB/SP 66.202.

### 3. Relatório do caso em julgamento

Em decorrência da anulação do lançamento original pelo CARF em razão de vício formal, foi iniciada nova fiscalização em relação ao contribuinte, que culminou na lavratura dos autos de infração objetos deste feito.

Da leitura do Relatório Fiscal, verifica-se que o fundamento apresentado pela Fiscalização para a lavratura do auto de infração foi o fato de o contribuinte ter se declarado

como entidade beneficente de assistência social sem possuir Ato Declaratório de isenção no período fiscalizado. Transcrevem-se, abaixo, os principais trechos do relatório fiscal:

[...]

4 . Desta forma entendemos que persiste a exigibilidade das contribuições previdenciárias contidas no Auto de Infração anulado pelo CARF e instauramos este novo processo administrativo, contemplando lançamento sobre a mesma situação fática e com os mesmos critérios jurídicos, atendendo todos os requisitos formais de sua constituição, como corroborado pelo entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na data de 09 de novembro de 2016, nas Razões do Recurso Especial no processo nº 15540.000502/2010-81:

[...]

O contribuinte se declara como entidade beneficente de assistência social, isenta de contribuição previdenciária.

[...]

6... Contudo é necessário salientar que para o período do presente levantamento a entidade não possui Ato Declaratório de isenção de contribuições sociais, dessa forma para o lançamento presente foi o contribuinte enquadrado no FPAS 515 tendo como alíquotas 20% para empresa (patronal). 2% GILRAT (financiamento dos benefícios concedido sem função do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho) e 5,8 Terceiros ( 2,5 — FNDE; 0,2 — INCRA; 0,6 — SEBRAE; 2,5 — SESCOOP).

[...] (grifos nossos)

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou impugnações, alegando, em síntese:

- Preliminarmente, a impossibilidade de formalização da representação fiscal para fins penais antes do encerramento do PAF;
- Também preliminarmente, a obrigatoriedade de observância da decisão da ADI nº 2028 e do RE 566.662, por meio dos quais o STF declarou inconstitucional o art. 55 da Lei 8.212/91, eis que somente a lei complementar pode estabelecer requisitos para a fruição de imunidades;
- Ainda preliminarmente, a nulidade, por vício formal dos autos de infração, eis que estes padecem do mesmo vício dos lançamentos originalmente anulados pelo CARF;
- No mérito, defende a insubsistência do auto de infração ante o caráter filantrópico e não lucrativo da entidade, evidenciado pelas sucessivas renovações de seu CEBAS, inclusive no período autuado;
- A inocorrência de qualquer infração aos dispositivos estipuladores dos requisitos necessários à fruição da imunidade constitucional prevista no art. 195, § 7º da CF/88, pois, caso contrário, não seriam emitidos os CEBAS em seu favor no período autuado;

- A ineficácia do Ato de Cancelamento de isenção e a falta de indicação, nos autos de infração, dos requisitos legais alegadamente descumpridos para a fruição da isenção;
- A inaplicabilidade das multas de mora e de ofício, eis que, no momento em que os autos de infração foram lavrados, a exigibilidade dos créditos por eles constituídos já estava suspensa em razão da pendência de julgamento de embargos de declaração em recurso voluntário com efeito suspensivo;
- A inaplicabilidade da taxa Selic; e
- A delimitação dos efeitos do Ato Cancelatório de isenção aos exercícios em que verificadas as causas que a ele deram origem.

Encaminhados os autos à DRJ, proferiu-se despacho devolvendo os autos à Fiscalização para que esta demonstrasse quais requisitos legais para o gozo da isenção foram descumpridos pela fiscalizada:

[...]

Assim, considerando o exposto e em observância ao princípio do contraditório e da ampla defesa esculpido no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, é necessário que a Fiscalização, visando o sanear o processo, demonstrar nos autos (apontar, relatar, detalhar e comprovar) quais os requisitos legais para o gozo da isenção foram descumpridos pela fiscalizada, com a emissão de novo Relatório Fiscal e informar caso tenha havido alguma alteração na base calculo apurada.

[...]

Após a expedição de Termo de Início de Diligência, a Fiscalização solicitou uma série de documentos e explicações ao contribuinte, que culminaram na expedição de um novo Relatório Fiscal. Conforme este relatório, a Fiscalização apurou (i) a existência de pagamentos feitos a pessoas físicas não declarados na DIRF e na GFIP; (ii) o pagamento de prêmios e gratificações; (iii) a existência de aplicações financeiras elevadas.

Em relação aos pagamento a pessoas físicas não declarados em DIRF e GFIP, o Relatório Fiscal afirma que o contribuinte não teria conseguido explicar sua relação com as pessoas físicas em questão, tendo o contribuinte justificado que parte da documentação relacionada a esta acusação fora destruída em um incêndio. Com efeito, diante da falta de comprovação de contrapartida pelos desembolsos em questão, conforme o Relatório Fiscal, não haveria como se afirmar que os recursos da entidade foram usados na manutenção de seus objetivos institucionais. Este fato implicaria em descumprimento dos requisitos para a fruição da imunidade previstos nos arts. 9º, IV, “c” e 14, II, do CTN; no art. 28, III, da MP nº 446/2008; no art. 55, V, da Lei 8.212/91; e no art. 29, II, da Lei 12.101/2009.

Em relação ao pagamento de prêmios e gratificações, o Relatório Fiscal afirmou que não existe previsão de pagamentos desta natureza no Plano de Cargos e Salários nem nas Convenções Coletivas de Trabalho entregues pelo contribuinte à Fiscalização. Em razão disso, a Fiscalização considerou que a entidade teria descumprido art.14, I do CTN c/c art. 3º, VII, do Decreto 2536/1998; o art. 28, VIII da MP nº 446/2008; e o art. 29, V, da Lei 12.101/2009, que

vedam às entidades beneficentes a distribuição de seu patrimônio, rendas, resultados, dividendos, bonificações, partição ou parcela de seu patrimônio.

Por fim, em relação às aplicações financeiras, o Relatório Fiscal afirmou que seus elevados valores não seriam plausíveis dos pontos de vista social e filantrópico, representando, assim, desvio de finalidade dos objetivos institucionais e dos propósitos estatutários da entidade. Tal fato, conforme a Fiscalização, implicaria no descumprimento do art. 14, II do CTN c/c art. 28, III, da MP nº 446/2008; do art. 55, V da Lei 8.212/91; e do art. 29, II, da Lei 12.101/2009.

Cientificado do encerramento da diligência e da lavratura do novo relatório fiscal, o contribuinte apresentou manifestação informando apenas que aguardaria intimação para manifestação.

Tal intimação formal foi realizada e, na sequência, o contribuinte apresentou manifestação ao resultado da diligência alegando:

- Preliminarmente, a nulidade material dos autos de infração por terem se limitado a apontar o suposto descumprimento do art. 55 ,§ 1º da Lei 8.212/91, não identificando com exatidão a matéria tributável; e a impossibilidade de saneamento desse vício mediante diligência fiscal;
- Também preliminarmente, a extinção do crédito pela decadência, eis que os autos de infração só foram perfectibilizados com o Relatório de Diligência, o que implicou no transcurso de prazo superior a 5 anos, contados desde a decisão que anulou por vício formal os lançamentos originais;
- Ainda preliminar e subsidiariamente, a nulidade, por vício formal dos autos de infração, eis que estes padecem do mesmo vício dos lançamentos originalmente anulados pelo CARF, e a necessidade de extinção do presente processo por ofensa ao princípio da duração razoável do processo;
- No mérito, quanto à acusação fiscal de pagamentos feitos a pessoas físicas identificados na Diligência: (i) o caráter genérico da acusação; (ii) a impossibilidade de defender-se da acusação fiscal mediante apresentação de provas, em razão do incêndio informado durante a diligência; (iii) os pagamentos identificados dizem respeito a cheques endossados a pessoas físicas e a terceiros que não mantém relação jurídica com a entidade, motivo pela qual não poderiam constar na GFIP ou DIRF; (iv) que a despeito do incêndio, conseguiu recuperar grande parte da documentação, que desautoriza qualquer ilação acerca de pagamento sem contrapartida; (v) que a Fiscalização teria deixado de apontar com precisão qual instituto teria sido violado, se isenção ou imunidade, fato que prejudica seu efetivo direito de defesa; (vi) que o art. 55, V da Lei 8.2.12/91, utilizado como um dos fundamentos para a autuação, foi revogado; e (vii) que a autoridade fiscal não teria sido capaz de demonstrar satisfatoriamente a ausência de reversão dos valores na atividade-fim da entidade;

- Quanto à acusação fiscal atinente ao pagamento de prêmios e gratificações, que não há vedação legal ao seu pagamento por entidades beneficentes, não havendo necessidade de previsão normativa ou institucional para que seu pagamento seja válido; e
- Quanto à acusação fiscal atinente ao alto valor de suas aplicações financeiras, que não há violação ao art. 14 do CTN.

Apresentada a impugnação, os autos foram encaminhados à DRJ.

#### 4. O Acórdão Recorrido

O acórdão recorrido admitiu a impugnação apresentada pelo contribuinte (antes da realização da diligência), mas inadmitiu a manifestação à diligência por considerá-la intempestiva.

Neste sentido, o acórdão recorrido considerou que a abertura de prazo para a apresentação de manifestação à diligência teria se iniciado com o acesso, feito pelo contribuinte via e-CAC/DEC, ao Termo de Encerramento de Diligência e não com a intimação dando ciência formal, realizada posteriormente. Em decorrência disso, a DRJ não tomou conhecimento das alegações e dos documentos apresentados pelo contribuinte em tal manifestação, limitando-se a analisar a impugnação originária, que foi considerada improcedente, conforme a ementa que se transcreve a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2009 a 30/11/2009

**AUTOS DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE NÃO RECONHECIDA.**

Não há que se falar em nulidade, quando o auto de infração é lavrado com observância às formalidades legais e de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, com apresentação de adequada motivação jurídica e fática.

**IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSÃO. REQUISITOS LEGAIS. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.**

Sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos do art. 14 do CTN exigidos para o gozo da imunidade/isenção (art. 195, § 7º da CF/1988) considera-se suspenso o benefício e lavra-se auto de infração para exigência das contribuições devidas no período.

**SUSPENSÃO DA ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESNECESSIDADE DA EMISSÃO DE ATO CANCELATÓRIO.**

Não é necessário que o Fisco formalize o Ato Cancelatório da isenção para proceder ao 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 isenção, na forma do art. 32 da Lei 12.101/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido



## 5. O recurso voluntário

Em face do acórdão, a Recorrente apresentou recurso voluntário sustentando preliminarmente:

1. A tempestividade de sua Manifestação à Diligência, com a consequente nulidade do acórdão recorrido;
2. A nulidade material dos autos de infração por terem se limitado a apontar o suposto descumprimento do art. 55, § 1º da Lei 8.212/91, não identificando com exatidão a matéria tributável; e a impossibilidade de saneamento desse vício mediante diligência fiscal;
3. A extinção do crédito pela decadência, eis que os autos de infração só foram perfectibilizados com o Relatório de Diligência, o que implicou no transcurso de prazo superior a 5 anos, constados desde a decisão que anulou por vício formal os lançamentos originais; e
4. A nulidade formal dos autos de infração, ante a identidade de sua fundamentação com a dos autos de infração originais, anulados pelo CARF;

No mérito, alegou a Recorrente, em síntese:

- o caráter genérico da acusação, sem qualquer comprovação dos fatos que suportam as informações apresentadas, ante a falta de indicação (i) de quais pessoas a quem supostamente foram pagos valores sem comprovação de vínculo; (ii) quais foram os prêmios e gratificações e a quem eles foram efetivamente pagos e (iii) a quais contratos se referem os valores investidos pela entidade, em suposta violação às regras do CTN;
- que os pagamentos feitos a pessoas físicas dizem respeito a cheques endossados a terceiros, que não mantêm relação jurídica com a entidade, motivo pela qual não poderiam constar na GFIP ou DIRF e que parte da documentação comprobatória dessa alegação foi destruída no já informado incêndio ;(iv) que a despeito do incêndio, conseguiu recuperar grande parte da documentação, que desautoriza qualquer ilação acerca de pagamento sem contrapartida; (v) que a Fiscalização teria deixado de apontar com precisão qual instituto teria sido violado, se isenção ou imunidade, fato que prejudica seu efetivo direito de defesa; (vi) que o art. 55, V da Lei 8.2.12/91, utilizado como um dos fundamentos para a autuação, foi revogado; e (vii) que a autoridade fiscal não teria sido capaz de demonstrar satisfatoriamente a ausência de reversão dos valores na atividade-fim da entidade;
- quanto à acusação fiscal atinente ao pagamento de prêmios e gratificações, que não há vedação legal ao seu pagamento por entidades beneficentes, não havendo necessidade de previsão normativa ou institucional para que seu pagamento seja válido; e
- quanto à acusação fiscal atinente ao alto valor de suas aplicações financeiras, que não há violação ao art. 14 do CTN.

O recurso voluntário foi recebido com a certificação de sua tempestividade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

### 1. Admissibilidade e delimitação da lide

O Recurso Voluntário é tempestivo. No entanto, a lide, em sede recursal, deve ser delimitada pelos fundamentos apresentados a seguir.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar claramente a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal.

Nesse contexto, a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com aquela abordada pelo recorrente em sua impugnação. Não pode a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Fogem a esta regra apenas situações excepcionais, como as matérias de ordem pública, atinentes a fato ou direito superveniente e vícios na decisão de piso, desde que tempestivo o recurso. Neste sentido:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2007 AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONEXÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O julgamento proferido no auto de infração contendo obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração contendo obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. INOVAÇÃO DE RAZÕES DE DEFESA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. HIPÓTESES RESTRITAS DE CABIMENTO. Em segunda instância, ou seja, no âmbito do CARF, as matérias controvertidas passíveis de conhecimento são aquelas trazidas no recurso voluntário, desde que, alternativamente, i) já tenham sido veiculadas na peça de impugnação, ii) destinem-se a contrapor entendimento prestigiado no acórdão de piso; iii) apontem vícios na decisão de piso ou iv) refiram-se a fato ou direito superveniente relevante para a devida apreciação do litígio. Ademais, entende-se que,

desde que o recurso seja conhecido, é possível a apreciação de matérias de ordem pública. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº. 11. O artigo 40 da LEF tem aplicação restrita ao processo de execução fiscal, sendo incabível a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº. 11).

(Acórdão: 2401-011.098, PAF 10380.722302/2009-13, Primeira Turma Ordinária, Quarta Câmara, 2ª Seção, Sessão de 10.05.2023.

No caso dos autos, o acórdão recorrido acertou ao não tomar conhecimento da manifestação ao resultado da diligência fiscal em razão de sua intempestividade. Como bem consignou o acórdão recorrido, o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal foi enviado à caixa postal do Domicílio Tributário Eletrônico da Recorrente em 20/09/2021. Constatou-se do Termo de Registro de Mensagem na Caixa Postal a informação de que “a data da ciência para fins de prazos processuais será a data em que o destinatário efetuar consulta à mensagem em sua Caixa Postal ou, não o fazendo, o 15º (décimo quinto) dia após a entrega acima informada”. Com efeito, conforme o Termo de Abertura de Documento e do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem constantes dos autos, em 21.09.2021, a Recorrente acessou o teor do Relatório Fiscal e do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal. Dessa forma, a Recorrente teria até 21.10.2021 para apresentar sua manifestação ao resultado da diligência. Contudo, ao invés de fazê-lo, apresentou, em 21.10.2021, petição simplesmente informando que fora cientificada do encerramento da diligência e que aguardava sua intimação para manifestação.

A informação constante do Termo de Registro de Mensagem na Caixa Postal, mencionado acima, foi clara ao alertar ao contribuinte que seu prazo processual – isto é, para, querendo, manifestar-se em 30 dias sobre o resultado da diligência, nos termos do art. 35 parágrafo único do Decreto nº 7.574/2011 – teria início na data em que efetuasse a consulta da mensagem encaminhada à sua Caixa Postal. Não se vislumbra, assim, espaço para dúvidas quanto ao início desse prazo em 21.09.2021 e seu encerramento em 21.10.2021. Dessa forma, entendo que foi correta a decisão da DRJ ao não conhecer a manifestação ao resultado da diligência fiscal, eis que apresentada posteriormente a este prazo.

Em razão do não conhecimento da manifestação ao resultado da diligência e da consequente não apreciação de seu conteúdo pelo acórdão da DRJ, as matérias de defesa nela alegadas também não serão apreciadas nesta esfera recursal, salvo aquelas que se enquadrem nas exceções expostas acima.

Pois bem, conforme consta do relatório, a Recorrente sustenta em seu Recurso Voluntário, preliminarmente:

1. A tempestividade de sua Manifestação à Diligência, com a consequente nulidade do acórdão recorrido;
2. A nulidade material dos autos de infração por terem se limitado a apontar o suposto descumprimento do art. 55, § 1º da Lei 8.212/91, não identificando com exatidão a matéria tributável; e a impossibilidade de saneamento desse vício mediante diligência fiscal;
3. A extinção do crédito pela decadência, eis que os autos de infração só foram perfectibilizados com o Relatório de Diligência, o que implicou no

transcurso de prazo superior a 5 anos, constados desde a decisão que anulou por vício formal os lançamentos originais; e

4. A nulidade formal dos autos de infração, ante a identidade de sua fundamentação com a dos autos de infração originais, anulados pelo CARF;

Entendo que, a despeito de apenas a preliminar 4 ter sido suscitada na impugnação conhecida – e, portanto, ter sido objeto de análise pelo acórdão recorrido – as preliminares 1, 2 e 3 enquadram-se nas exceções apresentadas acima, eis que a preliminar 1 trata de vício alegadamente existente no acórdão recorrido e as preliminares 2 e 3 configuram matéria de ordem pública. São neste sentido, os precedentes da Câmara Superior e desta turma de julgamento:

Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2002, 2003, 2004 NULIDADE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. EFEITO TRANSLATIVO DOS RECURSOS. Ato administrativo (lançamento) eivado do vício de ilegalidade deve ser anulado pela Administração, como determina o art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999. Nulidade do ato administrativo é matéria de ordem pública, e como tal pode ser conhecida de ofício em sede de recurso especial, quando ultrapassado o conhecimento, à luz do efeito translativo dos recursos. [...]

(CARF, Acórdão 9101-001.845, PAF nº 10920.003482/2006-25, 1ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão: 10.12.2013)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/1995 a 31/12/2003 DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. Por ser matéria de ordem pública, a decadência da exigência tributária não se sujeita à preclusão, podendo ser apreciada até mesmo de ofício, a qualquer tempo e em qualquer grau de jurisdição. [...]

(CARF, Acórdão 2401-010.514, PAF nº 3558.000410/2007-13, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Sessão: 10.11.2022)

Já no que se refere ao mérito, alegou a Recorrente, em síntese:

1. o caráter genérico da acusação, sem qualquer comprovação dos fatos que suportam as informações apresentadas, ante a falta de indicação (i) de quais as pessoas a quem supostamente foram pagos valores sem comprovação de vínculo; (ii) quais foram os prêmios e gratificações e a quem eles foram efetivamente pagos e (iii) a quais contratos se referem os valores investidos pela entidade, em suposta violação às regras do CTN;
2. que os pagamentos feitos a pessoas físicas dizem respeito a cheques endossados a terceiros, que não mantêm relação jurídica com a entidade, motivo pela qual não poderiam constar na FGIP ou DIRF e que parte da documentação comprobatória dessa alegação foi destruída no já informado incêndio ;(iv) que a despeito do incêndio, conseguiu recuperar grande parte da documentação, que desautoriza qualquer ilação acerca de pagamento sem contrapartida; (v) que a Fiscalização teria deixado de apontar com precisão qual instituto teria sido violado, se isenção ou imunidade, fato que prejudica seu efetivo direito de defesa; (vi) que o art. 55, V da Lei 8.2.12/91, utilizado como um dos fundamentos para a autuação, foi

revogado; e (vii) que a autoridade fiscal não teria sido capaz de demonstrar satisfatoriamente a ausência de reversão dos valores na atividade-fim da entidade;

3. quanto à acusação fiscal atinente ao pagamento de prêmios e gratificações, que não há vedação legal ao seu pagamento por entidades beneficentes, não havendo necessidade de previsão normativa ou institucional para que seu pagamento seja válido; e
4. quanto à acusação fiscal atinente ao alto valor de suas aplicações financeiras, que não há violação ao art. 14 do CTN.

Nenhuma dessas alegações foi trazida em sua impugnação original, mas apenas na intempestiva manifestação ao resultado da diligência, configurando, portanto, inovação recursal. Por este motivo, tais matérias não serão analisadas.

Ante o exposto, voto por CONHECER EM PARTE o recurso voluntário, apenas quanto às preliminares suscitadas na peça recursal, pelas razões apresentadas anteriormente.

## **2. Preliminares**

### **2.1. A tempestividade da Manifestação à Diligência, com a consequente nulidade do acórdão recorrido;**

Sustenta o Recorrente que o acórdão recorrido é nulo por ter errado ao considerar intempestiva sua manifestação à diligência.

Voto por REJEITAR esta preliminar pelas razões apresentadas ao examinar a admissibilidade do recurso voluntário.

### **2.2. A nulidade e a decadência**

Opto por analisar as preliminares de nulidade e de decadência conjuntamente, em razão da interdependência entre as duas matérias no presente processo.

Como relatado, os autos de infração ora em julgamento foram lavrados em substituição aos lançamentos originais, anulados pelo CARF em razão da existência de vício formal.

Como assentado na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não cabe a este colegiado rever o posicionamento então tomado pela turma julgadora quanto à natureza do vício – formal ou material – que levou à anulação dos lançamentos originalmente lavrados em desfavor do contribuinte. Neste sentido:

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/03/1998 DECISÃO DEFINITIVA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, II DO CTN. O caráter definitivo da decisão administrativa proferida no âmbito do lançamento substituído é óbice à reanálise dos seus fundamentos, diante da existência de preclusão. Declarada a nulidade do lançamento originário por vício formal, dispõe a Fazenda Pública do prazo de cinco anos, contados da data em que tenha se tornado definitiva a decisão, para formalizar o lançamento substitutivo, a teor do art.173, II do CTN.

(CSRF, 2ª Turma, Acórdão nº 9202-009.999, Sessão de 26/10/2021)

Com efeito, ainda de acordo com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a despeito de a anulação de lançamento por vício formal devolver ao fisco o prazo decadencial para a lavratura de um novo auto de lançamento, nos termos do art. 173, II do Código Tributário Nacional, essa condição vincula a atuação da fiscalização à mera correção desse vício, sob pena de ofensa ao art. 146 do referido diploma. Ou seja, o lançamento substitutivo não pode inovar a acusação fiscal, mas apenas corrigir o vício formal existente no lançamento original substituído. Neste sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/07/1989 a 31/12/1993 LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL — DECADÊNCIA. INOVAÇÕES NO LANÇAMENTO. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, II). Eventual inovação no novo lançamento relativamente a fatos já atingidos pela decadência, contada na forma do inc. I, do art. 173, do CTN, não implica em considerar todo o crédito tributário como decaído, mas tão somente o montante relativo aos referidos fatos.

(CSRF, 2ª Turma, Acórdão 9202-009.845, Sessão de 20/09/2021)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/06/1996 a 31/01/1999 LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL —DECADÊNCIA. INOVAÇÕES NO LANÇAMENTO. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, II). Eventual inovação no novo lançamento relativamente a fatos já atingidos pela decadência, contada na forma do inc. I, do art. 173, do CTN, não implica em considerar todo o crédito tributário como decaído, mas tão somente o montante relativo aos referidos fatos.

(CSRF, 2ª Turma, Acórdão 9202-006.680, Sessão de 06/11/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/1995 a 01/02/2000 LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL — DECADÊNCIA. INOVAÇÕES NO LANÇAMENTO. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, II). Eventual inovação no novo lançamento relativamente a fatos já atingidos pela decadência, contada na forma do inc. I, do art. 173, do CTN, não implica em considerar todo o crédito tributário

(CRSF, 2ª Turma, Acórdão 9202-006.678, Sessão de 17/04/2018)

Necessário, assim, analisar se, no presente caso, o lançamento substitutivo se limitou a corrigir o vício, tido por formal, do lançamento original ou se ele inovou os critérios jurídicos do lançamento.

Pois bem, como relatado, o lançamento original foi anulado em razão de o CARF ter entendido que a DRJ teria inovado a acusação fiscal ao utilizar como fundamento para o indeferimento parcial da impugnação acusação não constante do relatório fiscal apresentado depois da diligência. Isto é, o relatório fiscal indicou como violado pelo contribuinte apenas o § 6º do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e a despeito de a DRJ ter concluído que não havia ocorrido

violação ao § 6º, manteve parcialmente o lançamento em razão de ter vislumbrado violação ao § 1º do citado dispositivo.

Dessa forma, caberia à fiscalização, dentro do prazo prescrito pelo art. 173, II do CTN, apenas averiguar o cumprimento ou não do requisito em questão (§ 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91) e, com base nisso, lavrar o lançamento substitutivo. Contudo, ao se analisar o relatório fiscal juntado a estes autos depois da diligência determinada pela DRJ, o que se conclui é que a fiscalização extrapolou sua competência e lavrou um lançamento totalmente novo, sem nenhuma relação com o lançamento original nem com o vício identificado pelo CARF.

O novo relatório fiscal (apresentado depois da diligência) do lançamento original consignou o seguinte:

3. Análises e conclusões

3.1 – Art. 28 da MP 466/2008, para o período de 01/01/2009 a 12/12/2009:

[...]

3.1.1. Concluímos através do exame dos documentos apresentados, que referente a este artigo em pauta e no período especificado, não foi identificado requisito descumprido pela autuada, sendo que o lançamento foi efetuado no intuito de prevenir a decadência.

[...]

Art. 55 da Lei 8.212/91, para o período de 13/02/2009 a 29/11/2009:

[...]

3.2.1. Verificamos que a autuada deixou de atender apenas ao § 6º, haja vista estarem registrados débitos na época da fiscalização, conforme telas abaixo do sistema informatizado extraídas em 29/08/2012 sendo que o lançamento foi efetuado no intuito de prevenir a decadência.

3.3 Art. 29 da Lei 12.101/2009, para o período de 30/11/2009 a 31/12/2009:

[...]

3.3.1. Concluímos através do exame dos documentos apresentados, que referente a este artigo em pauta e no período especificado, não foi identificado requisito descumprido pela autuada, sendo que o lançamento foi efetuado no intuito de prevenir a decadência

Por sua vez, o novo relatório fiscal (apresentado depois da diligência) do presente lançamento substitutivo consignou o seguinte:

III) DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS FATOS

[...]

1) Pagamentos a pessoas físicas que não estão declaradas na DIRF e na GFIP.

[...]

Nesse caso, não há comprovação de que o valor pago corresponde a um serviço recebido, nem tampouco de que o gasto está voltado para os objetivos institucionais da entidade, requisito necessário para a concessão do benefício, conforme determina o art. 9º, inciso IV, alínea “c” e art. 14, inciso II, do CTN (Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de

1966) c/c art. 28, inciso III, da MP nº 446/2008, art. 55, inciso V, da Lei 8.212/91 e art. 29, inciso II, da Lei 12.101/2009.

2) Pagamento de prêmios e gratificações

[...]

Dessa forma, a conduta da entidade vai de encontro à proibição legal contida no inciso I, do art.14 do CTN - Lei 5172/66 c/c art. 3º, inciso VII, do Decreto 2536/1998, art. 28, inciso VIII, da MP nº 446/2008 e art. 29, inciso V, da Lei 12.101/2009.

3) Aplicações Financeiras elevadas

[...]

Logo, houve descumprimento do art. 14, inciso II, do CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) c/c art. 28, inciso III, da MP nº 446/2008, art. 55, inciso V, da Lei 8.212/91 e art. 29, inciso II, da Lei 12.101/2009.

Vê-se, assim, que, no lançamento fiscal substitutivo, foram imputados à Recorrente tanto fatos como fundamentos jurídicos novos, o que configura inovação no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN.

Essa situação não representa mera formalidade, mas ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. A estabilização da demanda em prazo razoável é requisito essencial ao pleno exercício do direito de defesa e, consequentemente, do devido processo legal.<sup>3</sup> É exatamente por isso que o CTN devolve à Fazenda o prazo decadencial no caso de anulação do lançamento por vício formal, mas não faz o mesmo caso a anulação se dê por vício material. O saneamento de um vício formal depois de transcorrido o lapso decadencial não tem, em princípio, o condão de prejudicar o direito de defesa do contribuinte na mesma intensidade que o saneamento a destempo de um vício material.

Dessa forma, o lançamento ora em julgamento não pode ser considerado como lançamento substitutivo, mas sim como um lançamento novo, não se aplicando a ele a regra especial constante do art. 173, II do CTN. Sendo assim, tendo os fatos geradores em julgamento ocorrido entre 02/2009 e 11/2009, o fisco teria até 02/2014 (considerando-se a regra do art. 150, § 4º do CTN) ou até 01/2015 (considerando-se a regra do art. 173, I do CTN) para promover o lançamento do período integral. Todavia, considerando que os DEBCADs em julgamento foram lavrados em 04/04/2018, com ciência do contribuinte em 18/04/2018, deve ser reconhecida a decadência.

Diante do exposto, ACOLHO a prejudicial de decadência.

### 3. Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER EM PARTE o recurso voluntário, apenas no que tange às suas preliminares e ACOLHER A PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA, nos termos do voto.

---

3

LISBOA, Julcira Maris de Mello Vianna ; GERALDI, Guilherme Paes de Barros . A necessidade da citação para garantia do devido processo legal nas execuções fiscais: inconstitucionalidade do art. 174, I do Código Tributário Nacional e do Recurso Especial nº 1.120.295/SP. JURIS POIESIS, v. 23, p. 243-268, 2020.



(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi