



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

Processo n° 12898.000110/2008-69
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2403-002.981 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Havendo recolhimentos aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.

SOLIDARIEDADE. EXCLUSÃO

Motivada a solidariedade por composição de grupo econômico, se a empresa não existia à época dos fatos geradores, deve ser excluída do pólo passivo.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

A ausência de fundamento legal é vício que torna nulo o lançamento.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se suspeito o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro com base no art. 43, do anexo II, do RICARF.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Julio de Souza, Ewan Teles Aguiar e Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário apresentados contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, Acórdão 12-35.949 da 13ª Turma, que julgou a impugnação procedente em parte.

No julgamento decidiu-se pela exclusão do pólo passivo a empresa Estácio Participações S/A e pelo reconhecimento da decadência para o período 01 a 11/2003, consequência da aplicação da regra do artigo 150, §4º do CTN.

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

Refere-se o crédito (DEBCAD nº 37.205.904-0) a contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil e destinadas às Entidades FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE, no período de 01/2003 a 12/2005, no valor total de R\$75.910.437,20, consolidado em 22/12/2008.

2. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 875/888, as contribuições devidas incidem sobre as remunerações efetuadas aos segurados empregados que lhes prestaram serviços.

3. O Auditor Fiscal autuante desconsidera a isenção alegada pela empresa em relação às contribuições patronais, eis que, no seu entender, a mesma não satisfaz os requisitos do Decreto 2.536/98 para ser considerada entidade beneficente de fins filantrópicos, haja vista que:

3.1. não comprova a aplicação de pelo menos 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado em gratuidade, eis que nos percentuais de desconto apresentados contabiliza valores de bolsas de estudo parciais, em verdadeira concorrência de mercado, e de bolsas de estudo destinadas a funcionários e seus dependentes, em razão de Convenção Coletiva de Trabalho, 3.2. sob o manto da filantropia e usufruindo as benesses da imunidade tributária fiscal, buscou o acúmulo de capital, constituindo patrimônio de sociedades com fins lucrativos, tanto que, ao término de suas atividades como entidade beneficente, veio a compor a pessoa jurídica Estácio Participações S/A;

4. Arrola a co-responsabilidade dos sócios-gerentes da empresa no período do lançamento e da empresa Estácio Participações S/A;

5. Apresenta tabela comparativa para demonstrar a não gratuidade dos serviços prestados nos percentuais exigidos pela legislação de regência;

6. Relaciona os imóveis de propriedade da empresa, destacando os que foram alienados após a transformação da entidade em empresa com fins lucrativos, o que, a seu ver, caracteriza incompatibilidade com os objetivos traçados pela Lei 8.742/93, em seu artigo 2º incisos I a IV e pela Constituição Federal, em seu artigo 203, incisos I a IV, e não atendendo aos pressupostos dos incisos IX e X do art 3º do Decreto 2.536/98.

Da impugnação

7. O autuado apresentou defesa administrativa em 22/01/2009, às fls.

920/991, na qual alega as razões a seguir elencadas:

7.1. Nulidade por não observância do devido processo legal;

7.2. Os Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social referentes ao período autuado continuam em pleno vigor, e a impugnante não foi desqualificada como entidade isenta;

7.3. A fim de demonstrar a continuidade da isenção originalmente concedida, ressalta que a suspensão da aplicabilidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/91 prevaleceu até a revogação daquele dispositivo pela Medida Provisória 446/2008.

7.4. As condições para deferimento do CEBAS, que por sua vez é pré-requisito para a isenção das contribuições patronais, estão listados no Decreto 2.536/98, competindo ao CNAS, de acordo com aquele diploma legal, julgar a qualidade de entidade beneficente de assistência social;

7.5. Por essa razão, a Fiscalização da Receita Federal poderia, no máximo, representar ao CNAS o alegado descumprimento daquelas condições, não estando legitimada para proceder à presente autuação;

7.6. Os processos administrativos nº 44000.00807/2005-31 e 71010.001807/2003-30, instaurados com a interposição de recurso ao Ministro da Previdência Social pela Secretaria da Receita Previdenciária, não haviam sido julgados na data da autuação, tendo sido extintos pelo art. 38 da MP 446, de 07/11/2008.

7.7. De qualquer modo, o CEBAS concedido à impugnante em novembro de 2000, com validade para o triênio 2001/2003, nem mesmo poderia ser cancelado, ainda que instaurado procedimento próprio para essa finalidade, eis que vencido em novembro de 2005 o prazo decadencial estabelecido no art. 54 da Lei 9.784/99. Cita aresto da Primeira Seção do E. STJ em abono de sua tese;

7.8. Ainda que cancelados os CEBAS, far-se-ia necessário formalizar a desqualificação da isenção, mediante a instauração de procedimento específico, nos moldes previstos no § 8 do art.

206, do Regulamento da Previdência Social, a partir da emissão de informação fiscal. Somente após a apresentação de defesa ou decorrido o prazo para sua interposição, poderia a Receita Federal do Brasil, emitir, se fosse o caso, um Ato Cancelatório, e posteriormente, vir a lançar os valores considerados devidos;

7.9. Tal levantamento só poderia se reportar a fatos geradores com data posterior ao cancelamento da isenção, eis que, conforme excertos doutrinários e jurisprudenciais que aduna, os efeitos da revogação de ato administrativo se operam apenas para o futuro, restando intangíveis os praticados durante a sua vigência;

7.10. A MP 446/2008 pretendeu preservar as entidades às quais já se havia reconhecido o direito à isenção ou que haviam pleiteado esse reconhecimento, conforme se infere dos termos dos arts. 37 e 38 do referido diploma legal;

7.11. A fiscalização teria utilizado apenas juízo de valor para proceder ao cancelamento, sem embasamento objetivo. A autuação ocorreu antes do decurso de prazo para apresentação de documentos pela impugnante, assim, por estes motivos seria nulo o lançamento;

7.12. Arguiu a decadência de parte do período lançado suscitando a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial;

7.13. Quanto à questão da gratuidade, a Fiscalização lançou mão de mera convicção subjetiva, para equiparar simplesmente todas as bolsas parciais concedidas a seus alunos a descontos comerciais;

7.14. A Autoridade Fazendária desconsiderou, para fins de aferição do percentual da receita bruta aplicado em gratuidade, as bolsas de estudo parciais e as concedidas a empregados e seus familiares;

7.15. As bolsas de estudo parciais são expressamente admitidas pela legislação previdenciária, mais precisamente o art. 3º, VI da Resolução CNAS nº 177, de 10/08/2000, entendimento corroborado no art. 1º da Lei 11.096, de 2005, que institui o Programa Universidade para Todos —PROUNI. Transcreve os dispositivos citados;

7.16. A concessão de bolsas parciais pela impugnante sempre observou um critério de exame prévio da situação financeira do beneficiário. Relata os procedimentos adotados pela empresa no particular;

7.17. A partir da adesão da impugnante ao PROUNI, em dezembro de 2004, a comprovação da gratuidade desvinculou-se do Decreto 2.536/98, passando a ser regida pela Lei 11.096/2005. Esta, repetindo o estatuído na MP 213, de 10/09/2004, determinou a concessão, pelos Conselheiros do CNAS, dos certificados às entidades que não houvessem

cumprido nos dois triênios anteriores o requisito relativo à aplicação de gratuidade e, como consequência lógica, a manutenção dos certificados já concedidos, mesmo constatando-se a não observância do requisito em questão pelas eventuais interessadas;

7.18. Não existe óbice legal à aquisição de imóveis por parte das entidades beneficentes, bem como à sua alienação. No caso em tela, os imóveis adquiridos o foram para a consecução dos objetivos institucionais, e as vendas posteriores observaram critérios operacionais;

7.19. A legislação prevê a destinação específica do patrimônio das entidades imunes apenas nos casos de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento das atividades, hipótese distinta da ocorrida, eis que, ao transformar-se a entidade em sociedade empresária, não ocorreu dissolução ou liquidação, conforme a regra insculpida no art. 1.113 do Código Civil. A Lei do Prouni, em seu art. 13, acolheu esse conceito;

7.20. Destaca, ainda, que o patrimônio da impugnante não foi vem o para a sociedade empresária denominada Estácio Participações S/A. Esta, na realidade, foi criada por seus sócios após a transformação da entidade, integralizando parte do seu capital com quotas da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda, com o cuidado de registrar os superávits acumulados até a data da transformação, em conta de reserva de capital não distribuível aos sócios;

7.21. Quanto à presunção de que os valores pagos ao sócio da impugnante Sr. João Uchoa Cavalcanti Netto corresponderiam a remuneração paga ao mesmo, junta contratos de locação e respectivos aluguéis, demonstrando que a impugnante é locatária dos imóveis de sua propriedade; afirma ainda que os pagamentos de condomínio são de responsabilidade da impugnante, conforme estipulado nos referidos contratos, que anexa.

7.22. Ainda em relação à qualidade de entidade beneficente com direito à isenção no período da autuação, traça uma linha do tempo, afirmando que tinha direito adquirido desde a concessão original, em 1970, assegurado pela Lei 3.577/59;

7.23. Prossegue destacando que foi registrada como entidade de fins filantrópicos junto ao CNAS em novembro de 1974, obtendo, em abril de 1975, o Certificado Provisório de Entidade de Fins Filantrópicos, sucessivamente renovado, até ser transformado no CEBAS, que também continuou a ser regularmente renovado, conforme documentos que acosta;

7.24. Quando da publicação do Decreto-Lei 1572/77, que revogou a Lei 3.577/59, sendo, como visto, portadora do Certificado Provisório de Entidade de Fins Filantrópicos, e tendo requerido o reconhecimento de entidade de utilidade pública federal, deferido em 1981, enquadrando-se na hipótese do § 2º do art. 1º do referido Decreto-lei, permanecendo no gozo do benefício previsto na lei revogada;

7.25. *Aduna arestos em abono da tese do direito adquirido, expressando, outrossim, sua convicção de que a hipótese é de imunidade e não de isenção;*

7.26. *Investe contra o arrolamento de bens efetuado pela fiscalização, que inquina de inconstitucional, e contra a corresponsabilidade dos sócios, que considera descabida eis que a Fiscalização não comprovou a hipótese da aplicação do artigo 30, IX da Lei 8.212/91 à Estácio Participações; alega ainda ser tal dispositivo inconstitucional.*

7.27. *Afirma faltar a fundamentação legal da qualificação dos corresponsáveis, ofendendo a lei 9.784/99 e requer a nulidade em função da ausência de fundamentação. Afirma que a responsabilidade dos sócios por débitos de pessoas jurídicas foi revogada com o artigo 13 da Lei 8.620/93, sendo que as hipóteses de responsabilização de pessoas físicas atribuída pelo CTN é extremamente restrita.*

7.28. *Requer a nulidade do auto de infração por ofensa ao devido processo legal e à ampla defesa, ou, alternativamente, que sejam excluídas as pessoas físicas e jurídicas indicadas como corresponsáveis tributários, dando provimento à impugnação, em relação ao mérito, e cancelando o lançamento.*

7.29. *Acosta documentos que afirma comprovarem suas alegações às fls.1002/ 1912;*

Da Diligência

8. *Às fls. 1.923/1.925, a 13 a. Turma da DRJ/RJ 01 encaminha os autos à Fiscalização, solicitando realização de Relatório Fiscal Complementar para relacionar o lançamento aos procedimentos descritos na Medida Provisória nº 446, vigente à época da lavratura.*

9. *Em resposta de fls. 1.926/1.930, afirma a autoridade fiscal responsável pelo lançamento que:*

9.1 *A Autuada é pessoa jurídica com fins lucrativos desde a data de 09/02/2007, portanto, os dispositivos da Medida Provisória 446 de 07 de novembro de 2008 sobre a regulamentação dos procedimentos de isenção não se aplicam a ela por já ser à época da MP empresa de responsabilidade limitada com fins lucrativos;*

9.2. *O Relatório Fiscal é rico em detalhes quanto ao não enquadramento da Autuada como entidade de fins filantrópicos nos moldes da legislação vigente à época do fato. Ainda assim, arrola os dispositivos do artigo 28 da MP não atendidos pela Autuada;*

9.3. *Afirma que não foi constatada nenhuma remuneração direta paga à diretoria, mas houve a lavratura dos Autos de Infração 37.205.923-6 e 37.205.924-4 arrolando contribuição sobre o pro labore;*

9.4. Quanto ao inciso II do citado artigo da MP, afirma que a contabilidade do contribuinte (contas 411.03. 10 e 421.03. 10 — Aluguéis e Condomínios) revela valores expressivos pagos a João Uchoa Cavalcanti Netto, presidente da entidade, não tendo sido apresentado nenhum documento que comprovasse a origem dos pagamentos, bem como nenhuma prova em contrário, em nada alterando o procedimento fiscal em curso. Tal fato descaracteriza a condição de entidade filantrópica por transgressão ao artigo 30. Inciso VII do Decreto 2.536/98.

9.5. No que diz respeito ao item III do artigo 28 da citada norma, assevera que os índices de aplicação em gratuidade apresentados pela Autuada, em função dos relatórios elaborados a partir dos Relatórios Anuais de bolsistas são irrealis e desprovidos de embasamento legal pertinente ao tema em questão.

9.6. Relativamente ao inciso IV do mesmo artigo, alega que a entidade, usufruindo de benesses da imunidade tributária fiscal, acumulou capital constituindo patrimônio de sociedades com fins lucrativos, notadamente valorizando seu Ativo Permanente Imobilizado, com aquisição de diversos imóveis, e, ao término de suas atividades, vertendo este patrimônio para compor a pessoa jurídica Estácio Participações S/A, empresa de capital aberto com ações em Bolsa de Valores, não atendendo, assim, aos pressupostos dos incisos IX e X do Artigo 30. do Decreto 2.536/98, bem como contrariando o artigo 26 de seu estatuto, tudo conforme esclarecido no Relatório Fiscal Inicial.

Da segunda Impugnação

10. Às fls. 1.944/2046 a autuada apresenta nova impugnação, aduzindo, em síntese, os seguintes itens:

10.1. Defende a nulidade e improcedência da autuação por ausência de fundamentação legal, uma vez que, apesar das determinações expressas contidas na Resolução, a autoridade lançadora em momento algum indicou o art. 31 da MP n° 446/08.

10.2. Ressalta a importância do disposto no art. 31 da MP n° 446/08 para as pretensões da Fiscalização, pois é esse o artigo que trata, justamente, das conseqüências advindas pelo não cumprimento dos requisitos constantes no art. 28 da referida Medida Provisória.

10.3. Exclama que a diligência proposta representa uma alteração da fundamentação legal do auto, revelando, assim, um novo lançamento, realizado pela 13° Turma, autoridade incompetente para constituir crédito tributário.

10.4. Entende que a MP n° 446/08 não poderia ser aplicada ao lançamento sob pena de ofender os artigos 106,144 e 146 do Código Tributário.

10.5. Registra que o § 1° do art. 144 do CTN não é aplicável ao presente caso, pois ele se refere apenas ao procedimento e às prerrogativas instrumentais e não à ocorrência ou não do fato gerador em si, como no caso em tela, quando se trata de

requisitos necessários para usufruir isenção, ou seja, fenômeno intrinsecamente relacionado com o aspecto substancial desta última. Cita conceituada doutrina.

10.6. Alega ter cumprido todos os requisitos do artigo 28 da MP 445/2008, em que pese discordar da aplicação da referida MP ao seu caso.

10.7. Afirma que cumpriu o inciso I do citado dispositivo pois não há nenhum óbice a que a entidade de assistência social exerça atividade educacional;

10.8. Cumpriu o inciso II pois alega que a autoridade lançara não constatou nenhuma remuneração direta paga à diretoria, tendo apenas presumido o pagamento de remuneração ao sócio João Uchoa Cavalcanti Netto pela suposta falta de apresentação de documentos. A juntada de documentos relativos aos contratos de aluguel é o suficiente para infirmar a presunção da Fiscalização, acrescentando, em relação aos pagamentos efetuados a título de pro labore, que os acórdãos proferidos pela DRJ/RJ 1 em 27/05/2009 decidiram que não se enquadrava como salário de contribuição a verba paga como aluguel;

10.9. Afirma que o requisito de aplicar integralmente suas rendas e recursos na manutenção de atividade institucionais (inciso III do artigo 28 da MP) também foi plenamente cumprido;

10.10. Defende que o inciso IV do mesmo artigo também foi cumprido.

Admite que adquiriu muitos imóveis ao longo de seus anos de atividade, mas todos foram usados na consecução de seus objetivos, não existindo na legislação nada que vede a aquisição destes bens pelas entidades assistenciais, em especial porque os imóveis foram usados como campi ou unidades administrativas da autuada; também não se pode emprestar qualquer cunho especulativo à alienações destes imóveis;

10.11. Afirma que não integra o pólo passivo da Ação Popular 2007.71.07.006640-0, e que o Eresp 572.603 apenas reafirma que o prazo decadencial deve ser computado com base no artigo 150, § 4º do CTN.

10.12. Reafirma todos os demais pontos da peça defensiva inicial, reproduzindo-os.

Da ciência e manifestação da Estácio Participações S/A

11. Tendo em vista que o autuante produziu considerações indicando a empresa Estácio Participações S/A como solidária, decorrente da formação de grupo econômico, os autos foram remetidos à Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário (fls. 2.059) para cientificar a nova empresa da Resolução de nº 161, bem como do resultado da diligência, renovando-se à interessada o prazo de defesa.

11.1. A empresa Estácio Participações S/A apresentou a peça impugnatória de fls. 2.112/2.215, aduzindo o que segue, em breve síntese:

11.2. Propõe sua ilegitimidade passiva eis que não existia a Estácio Participações S/A quando da ocorrência dos fatos geradores. Não é sucessora da entidade que portava o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

11.3. Admite que quotas da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá LTDA — SESES foram usadas para integralizar o aumento de capital da Estácio Participações S/A, com o que a primeira passou a ser controlada pela segunda. Contudo, defende que esta situação não é o bastante para que possa ser considerada corresponsável. O CTN possui previsão específica sobre a responsabilidade tributária dos sucessores, no art. 132.

11.4. Aponta os atos societários atualmente válidos e os vigentes à época dos fatos geradores, que demonstram que os sócios João Clemente Baena Soares e João Uchoa Cavalcanti Netto não exerceram seus cargos concomitantemente nas duas pessoas jurídicas e que a Estácio Participações S/A somente passou a ser sócia da autuada em 2007.

11.5. Insurge-se contra a corresponsabilidade dos sócios, que considera descabida eis que o CTN limita a corresponsabilização de pessoas físicas a hipóteses que no seu entender não guardam semelhança com as dos autos.

11.6. Repete os argumentos expendidos pela primeira impugnante.

11.7. É o Relatório.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Inaplicabilidade do artigo 31 da MP nº 446/2008 pelos seguintes motivos:
 - a) quando do advento do art. 31 da MP n 446/2008, a RECORRENTE não era mais entidade beneficente de assistência social;
 - b) as normas processuais têm aplicação imediata, mas não retroativa;
 - c) o art. 31 da MP nº 446/2008 não é norma meramente procedimental e, portanto, não poderia ser aplicada retroativamente, sob pena de ofensa ao art. 144 do CTN;

- d) a MP nº 446/2008 somente poderia retroagir nas hipóteses elencadas no inciso II do art. 106 do CTN, o que não é o caso dos autos;
- e) a aplicação da MP nº 446/2008 viola o disposto no art. 146 do CTN, pois modifica o critério jurídico adotado pela autoridade lançadora no lançamento originário;
- f) a tentativa da Fiscalização de “igualar” os requisitos previstos no art. 28 da MP nº 446/2008 àqueles indicados no art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (isso tudo com o claro intuito de “eliminar” a necessidade de um processo administrativo autônomo de cancelamento da isenção) é, de forma transversa, fazer uso de analogia para exigir tributo, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN;
- g) a MP nº 446/2008 já se encontrava extinta quando da elaboração da Resolução nº 160, que determinou a aplicação do art. 31 da referida medida provisória; e
- h) a aplicação da MP nº 446/2008 ao alterar o critério jurídico do lançamento viola o disposto no art. 149 do CTN, onde estão previstas taxativamente as hipóteses de revisão do lançamento.

- Nulidade e a improcedência da autuação por ausência da fundamentação legal do auto de infração
- O art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Federal, determina que o auto de infração deve conter obrigatoriamente o dispositivo legal infringido, assim como a penalidade aplicável.
- A DRJ, por meio da Resolução nº 160, determinou o retorno dos autos, para que a autoridade lançadora - a fim de sanar equívoco que acarretaria a improcedência da autuação - elaborasse um “relatório fiscal complementar”, pois o auto de infração teria sido lavrado no período de vigência da MP nº 446/2008, que regulou a nova sistemática de isenção das contribuições da seguridade social (até sua rejeição pela Câmara dos Deputados em 10.02.2009) e, por conseguinte, deveria ter sido por ela regido e não pelos ditames da Lei nº 8.212/91 e do Regulamento da Previdência Social.
- Ocorre que, apesar das determinações expressas contidas na Resolução nº 160, a autoridade lançadora ao elaborar o “relatório fiscal complementar” não indicou, em nenhum momento, o art. 31 da MP nº 446/08. Com efeito, o único dispositivo citado pela autoridade lançadora em seu “relatório fiscal complementar” foi o art. 28 da MP nº 446/08.

- A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que a ausência da indicação do dispositivo legal tido por infringido no auto de infração configura vício insanável, que acarreta a sua nulidade, pois implica em cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, LV, da CF/88.
- Nulidade pela lavratura do auto de infração por autoridade incompetente.
- A alteração da fundamentação legal implica em novo lançamento e
- Este novo lançamento foi, na verdade, efetuado pela 13º Turma da DRJ/RJ1 e não pela autoridade lançadora da DEFIS, o que importa em sua nulidade, uma vez que a 13ª Turma da DRJ/RJ1 não é a autoridade competente para tanto, além do que deveria ter julgado o mérito do auto de infração e não determinado o seu retorno à DEFIS para elaboração de “relatório fiscal complementar” que, como se vera, de complementar não tem absolutamente nada, tratando-se, na verdade, de um novo lançamento.
- A 13º Turma da DRJ/RJ1, ao discordar da fundamentação legal originariamente aplicada pela autoridade lançadora, deveria ter julgado improcedente o auto de infração e não obrigado a autoridade lançadora do DEFIS a efetuar novo lançamento.
- Decadência em razão do novo lançamento (diligência).
- Nulidade por inobservância do devido processo legal.
- Não foi desqualificada como entidade isenta.
- À época de ocorrência dos fatos geradores, havia uma série de procedimentos necessários para o cancelamento dos CEBAS e da isenção concedida à RECORRENTE que foram simplesmente desconsiderados pela autoridade lançadora..
- Cumprimento dos requisitos previstos no artigo 55 da Lei 8.212/91.
- Gratuidade de 20% da receita bruta.
- Aplicação integral do resultado das atividades operacionais na manutenção dos objetivos sociais.
- Não pagamento de remuneração à diretoria.
- Termo de arrolamento de bens.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

Para este processo temos recurso de ofício e recurso voluntário.

Iniciarei pelo recurso de ofício.

RECURSO DE OFÍCIO.

No julgamento decidiu-se pela exclusão do pólo passivo da empresa Estácio Participações S/A e pelo reconhecimento da decadência para o período 01 a 11/2003, consequência da aplicação da regra do artigo 150, §4º do CTN.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe (AI nº 37.205.904-0), ACORDAM os membros da Turma, por unanimidade de votos, dar provimento parcial à impugnação, nos termos do relatório e voto que este decisum passam a integrar, para considerar devido o crédito tributário no valor principal remanescente de R\$30.721.067,06, acrescido de juros e multa moratória a serem calculados na data da liquidação.

Voto:

16.14. Desta forma, acolhemos a defesa da impugnante para retirar do pólo passivo a empresa Estácio Participações S/A.

...

17.4. Em consulta aos recolhimentos do sujeito passivo, observa-se a existência de pagamento antecipado das contribuições dos segurados em todas as competências do presente lançamento, de sorte que a contagem do prazo decadencial deve obediência ao disposto no art. 150, §4º do CTN.

...

17.7. Pelo exposto, voto pelo acolhimento parcial da defesa para excluir do crédito as competências 01 a 11/2003, atingidas pela decadência.

...

Conclusão:

26. Em face do exposto, dou provimento parcial à impugnação para retirar do pólo passivo da obrigação aqui tratada a empresa Estácio Participações S/A bem como para excluir do crédito as competências afetadas pela regência do prazo decadencial conforme o Discriminativo Analítico de Débito Retificado, em anexo.

DECADÊNCIA

Conforme demonstrado acima, a decisão recorrida constatou a existência de pagamentos antecipados e aplicou a regra do artigo 150 §4º do CTN.

Considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 23/12/2008, foram consideradas decadentes as competência até 11/2003.

Concordo com os fundamentos e com a decisão.

EXCLUSÃO DO PÓLO PASSIVO DA EMPRESA ESTÁCIO PARTICIPAÇÕES S/A

A decisão de excluir a empresa Estácio Participações S/A do pólo passivo fundamentou-se no fato de a referida empresa não existir à época dos fatos geradores.

Voto:

16.7. Dessa forma, se interpretarmos o art. 142 combinado com o art. 144, que dispõe que o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente, temos que a identificação do sujeito passivo é determinada concomitantemente com o fato gerador da obrigação.

16.8. E não poderia ser diferente eis que, se a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, somente na vigência do mesmo é que se pode determinar quem seria o obrigado (na condição de contribuinte ou responsável).

16.9. Os fatos geradores que deram origem ao lançamento sob análise ocorreram entre 01/2003 e 12/2004, sendo que a ESTÁCIO PARTICIPAÇÕES S/A só passou a existir, e portanto, somente podemos considerar o início de um grupo econômico, a partir de 2007. Antes disso, não há como considerar que a empresa, ainda inexistente, possuísse interesse comum nas situações que constituíam os fatos geradores das obrigações não adimplidas pela Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá

...

16.13. O art. 30 inciso IX da Lei n.º 8.212/91, deve ser interpretado sob a sistemática do Código. Assim, as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da lei. Contudo é essencial que o grupo econômico coexista com a prática do fato gerador para que se possa admitir a ampliação do pólo passivo para albergar todas as pessoas que possuam interesse nos fatos que originaram o crédito tributário.

16.14. Desta forma, acolhemos a defesa da impugnante para retirar do pólo passivo a empresa Estácio Participações S/A.

Concordo com a fundamentação e com a conclusão.

RECURSO VOLUNTÁRIO

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A recorrente pleiteia a nulidade da autuação por ausência da fundamentação legal do auto de infração.

Afirma que o art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Federal, determina que o auto de infração deve conter obrigatoriamente o dispositivo legal infringido, assim como a penalidade aplicável; que a DRJ, por meio da Resolução nº 160 (diligência), determinou o retorno dos autos, para que a autoridade lançadora a fim de sanar equívoco que acarretaria a improcedência da autuação - elaborasse um “relatório fiscal complementar”, pois o auto de infração teria sido lavrado no período de vigência da MP nº 446/2008, que regulou a nova sistemática de isenção das contribuições da seguridade social (até sua rejeição pela Câmara dos Deputados em 10.02.2009) e, por conseguinte, deveria ter sido por ela regido e não pelos ditames da Lei nº 8.212/91 e do Regulamento da Previdência Social.

Afirma que, apesar das determinações expressas contidas na Resolução nº 160, a autoridade lançadora ao elaborar o “relatório fiscal complementar” não indicou, em nenhum momento, o art. 31 da MP nº 446/08 e que o único dispositivo citado pela autoridade lançadora em seu “relatório fiscal complementar” foi o art. 28 da MP nº 446/08.

Entende a recorrente que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que a ausência da indicação do dispositivo legal tido por infringido no auto de infração configura vício insanável, que acarreta a sua nulidade, pois implica em cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, LV, da CF/88.

Concordo com a recorrente.

A fundamentação legal apresentada tanto no relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito, quanto no Relatório Fiscal não contém a legislação em que se apóia para o lançamento de tributos onde se questiona a isenção.

A partir do contido no processo, entendi que a recorrente tinha direito à isenção/imunidade.

A decisão recorrida fala em “manutenção do benefício da imunidade tributária”, “cancelamento da imunidade” fundamentada no artigo 31 da MP 446/2008, vigente à época do lançamento e que à época dos fatos geradores a recorrente era reconhecida como filantrópica.

Dos Efeitos do Cancelamento da Imunidade

21.4. A lei prevê que a imunidade será cancelada a partir do momento em que se verificarem as condições que deram motivo a supressão do benefício, não procedendo o argumento de que tal ato não poderia retroagir. Esta orientação está expressa no § 1º do artigo 31 da MP 446/2008, aplicável a este lançamento pelos motivos já acima expostos, verbis:

Art. 31. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção 1 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 O lançamento terá como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

Do Direito Adquirido à Isenção

*23.2. Assim sendo, tendo sido verificado que a Autuada descumpriu requisitos legais de observância obrigatória para a **manutenção do benefício da imunidade tributária**, não há que se falar em direito adquirido, sendo plenamente válido o*

cancelamento da declaração de intributabilidade realizado pela Fiscalização.

Da suposta ofensa ao devido processo legal e da hígidez do lançamento

14.19. Nesta linha, entendemos que, embora à época da Fiscalização a entidade não fosse mais filantrópica, o lançamento se refere a uma época em que ela detinha este status, e, portanto, deveria cumprir os requisitos arrolados na lei.

14.20. Entretanto, devemos considerar que se podemos aplicar o conteúdo da MP 446/2008, em vigor à época da realização do lançamento, para fundamentar o procedimento de autuação direta, o mesmo não ocorre em relação à aplicação do dispositivo que arrole quais os requisitos que devem ser cumpridos pela empresa para manter seu benefício à isenção. Isto por um simples motivo: apenas a lei de caráter procedimental pode ser aplicada de imediato, não sendo legal a retroação de conteúdo material, com as devidas exceções. Deste modo, embora seja autorizada a aplicação do artigo 31 da MP 446/2008 para as fiscalizações em curso, a referência deste artigo ao conteúdo da seção I não pode ser aplicada, pois, como vimos acima, pelo trecho transcrito, são normas relativas ao conteúdo material do lançamento.

14.21. Assim, em relação aos requisitos materiais necessários à manutenção da imunidade tributária, deve ser observada a regra vigente à época dos fatos geradores, no caso em tela, o artigo 55 da Lei 8.212/91, a teor do art. 144, caput, do CTN. Logo, o que se deve verificar, aqui, é a ocorrência do descumprimento de algum requisito material inserido no artigo 55 da Lei 8.212/91, ocorrência esta que autoriza, de plano, o lançamento do crédito, a teor do artigo 31 da MP 446/2008. Note-se que embora a MP tenha sido rejeitada, o teor deste dispositivo foi aprovado através da Lei 12.101/2010, em seu artigo 32. Assim sendo, o procedimento adotado permanece em vigor, agora respaldado na lei.

Efetivamente, quando do lançamento, em 23/12/2008, estava em vigência a MP 446, de 7/11/2008.

Essa MP dispunha sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regulava os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, o que incluía regras de concessão, cancelamento da isenção e para o lançamento relativo ao período em que se demonstram o não-atendimento dos requisitos para o gozo da isenção.

Da Concessão e do Cancelamento

Art.30.O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da sua certificação pela autoridade competente, desde que atendidas as disposições da Seção I deste Capítulo.

Art.31.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.

§1ºO lançamento terá como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§2ºO disposto neste artigo obedecerá ao rito processual do Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972.

Segundo o Relatório Fiscal a autuação foi fundamentada na não satisfação dos requisitos do Decreto nº 2.536/98, que basicamente dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.

Relatório Fiscal

3) A Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda., enquanto entidade dita beneficente, não satisfaz os requisitos do Decreto nº 2.536/98, em não realizar os objetivos traçados pela Lei Orgânica da Assistência Social, nº 8.742/93, em seu artigo 2º, incisos de I a V e parágrafo único, bem como na Constituição Federal em seu artigo 203, incisos de I a V. Trata-se de empresa comercial, prestadora de serviço na área da educação superior, onerosa, que não comprova realizar atendimento de caráter social, dirigido à comunidade, especialmente a pessoas carentes.

4) A Autuada travestida de uma roupagem ilusória, nua de conteúdo e fora da realidade fiscal, no que concerne às suas pretensões de enquadrar-se como entidade beneficente de caráter filantrópico, não comprova a aplicação de pelo menos 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrante do ativo imobilizado, em gratuidade; pois nos percentuais apresentados para satisfazer a sua pretensa condição de entidade filantrópica, estão contabilizados valores de bolsas de estudos parciais, concedidos a título de descontos, em verdadeira concorrência de mercado, e que juntamente com os valores das bolsas de estudo, prestadas compulsoriamente em razão de Convenção Coletiva de Trabalho, aos seus funcionários e dependentes desses, não satisfaz o percentual mínimo exigido por lei, tudo conforme mais adiante demonstrado.

5) Ainda, quanto ao seu não enquadramento como entidade beneficente de fins filantrópicos, importante enfatizar que a Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda., sob o manto

da filantropia e usufruindo as benesses da imunidade tributária fiscal, buscou o acúmulo de capital constituindo patrimônio de sociedades com fins lucrativos, notadamente valorizando seu Ativo Permanente Imobilizado, com a aquisição de diversos imóveis, conforme amplamente demonstrado no capítulo “DO PATRIMÔNIO DA SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA, notadamente no item “Relação de Imóveis de Propriedade da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda.”, deste relatório, e que ao término de suas atividades como entidade beneficente, vertendo esse patrimônio, veio a compor a pessoa jurídica Estácio Participações S/A, empresa de capital aberto com ações na Bolsa de Valores, atrelado estando com a criação dessa nova pessoa jurídica, não atendendo, dessa forma, aos pressupostos dos Incisos IX e X, do Artigo 3º, do Decreto nº 2.536/98, a seguir transcritos, contrariando também o artigo 26 do seu estatuto, tudo à vista dos elementos trazidos à colação neste Relatório Fiscal Inicial, peça inaugural do procedimento fiscal na lavratura do presente Auto de Infração:

“Art. 39 Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

IX - destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;

X - não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social. (grifei)

“Estatuto da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá.

Artigo 26 - No caso da Assembléia Geral decidir pela extinção ou dissolução, o patrimônio da Sociedade será destinado a uma entidade congênere de idênticas finalidades. (grifei)

6) A Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda. funcionou até a data de 09/02/2007 sob o manto das benesses filantrópicas, sendo que, conforme contrato social arquivado na JUCERJ A - Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro sob o Nº 3320783899-0, na mencionada data, transformou-se em entidade com fins lucrativos, ou seja, em empresa privada com fins lucrativos.

7) Faz-se mister citar a criação da pessoa jurídica denominada Estácio de Sá Participações S/A, já mencionada, constituída na mesma época, ou seja, em 31/03/2007, cujo estatuto está arquivado na JUCERJ A - Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro sob o Nº 33.3.0028205-0.

Em resposta à diligência solicitada pela DRJ, a fiscalização também não apresenta fundamentação legal para o cancelamento da isenção.

1) Preliminarmente, cabe ressaltar que a Empresa SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA, conforme fiz constar do Relatório Fiscal Inicial, item a seguir reproduzido, é pessoa jurídica com fins lucrativos desde a data de 09/02/2007. Portanto, descabida é qualquer alusão à fatídica Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008, rejeitada em 10 de fevereiro de 2009, que durante a sua curta vigência dispôs sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regulando os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. Tema não acolhe as pretensões da Autuada por ser a mesma à época de vigência da medida provisória uma empresa de responsabilidade limitada com fins lucrativos.

“10) A Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda. funcionou até a data de 09/02/2007 sob o manto das benesses filantrópicas, sendo que, conforme contrato social arquivado na JUCERJA - Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro sob o Nº 33.2.0783899-0, na mencionada data, transformou-se em entidade com fins lucrativos, ou seja, em empresa privada com fins lucrativos.”

2) O relatado acima, que por si só, sepulta qualquer questionamento quanto à matéria trata na citada medida provisória, visto que à época da autuação a SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTÁCIO DE SÁ LTDA, empresa com fins lucrativos desde 09/02/2007, já estava fora do alcance da tutela do mencionado dispositivo legal, em seu curtíssimo período de existência jurídica.

3) Além do mais, o Relatório Fiscal Inicial, peça inaugural do procedimento da autuação fiscal, é rico em detalhes quanto ao não enquadramento da citada empresa como entidade de fins filantrópico nos moldes da legislação vigente à época do fato, fartamente fundamentado no teor do mencionado relatório.

O voto condutor da decisão recorrida se fundamenta no artigo 31 MP 446/2008, fundamentação essa diversa da utilizada pela fiscalização.

Ementa

MEDIDA PROVISÓRIA 446/2008. PROCEDIMENTO DE CANCELAMENTO DE IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRÉ REQUISITOS.

Aplica-se a MP 446/2008 aos lançamentos efetuados sob a sua vigência, no caso de regra que institua um novo procedimento de fiscalização, in casu, previsto no artigo 31 da referida norma. Descumpridos os requisitos previstos em lei para a manutenção

do benefício, a autoridade fiscal está autorizada a lançar o crédito tributário devido.

Voto

14.14. A este respeito, cabe aduzir que em 07 de novembro de 2008 foi editada a Medida Provisória 446/2008, que possuía diversos dispositivos relativos às entidades filantrópicas. Embora não convertida em Lei, a MP foi plenamente eficaz durante o seu curto período de vigência, devendo ser considerados válidos os atos feitos sob a sua regência, a teor do artigo 62, § 11 da Constituição Federal de 1988, verbis:

...

14.15. Assim, para as fiscalizações em andamento no momento da publicação da MP 446/2008, uma vez verificado que a entidade não atende aos requisitos exigidos para o gozo da isenção, deve-se lavrar o AI nos termos do art. 31 da MP nº 446/2008, em atendimento ao § 19 do art. 144 do CTN. O referido artigo previa:

...

21.4. A lei prevê que a imunidade será cancelada a partir do momento em que se verificarem as condições que deram motivo a supressão do benefício, não procedendo o argumento de que tal ato não poderia retroagir. Esta orientação está expressa no § 1º do artigo 31 da MP 446/2008, aplicável a este lançamento pelos motivos já acima expostos, verbis:

Entendo o vício aqui descrito como material.

CONCLUSÃO

Voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Mees Stringari

CÓPIA