



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.000162/2008-35
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-009.777 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTACIO DE SA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIVERSAS. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial de Divergência somente deve ser conhecido quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

LANÇAMENTO. NULIDADE. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL. CONSEQUÊNCIAS NA NORMA INTRODUZIDA. PREJUÍZO PARA DEFESA. VÍCIO MATERIAL.

Erro na capitulação legal que traz consequências diretas para correta caracterização e aplicação da regra matriz de incidência tributária é erro material, pois traz prejuízo ao exercício da ampla defesa do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mauricio Nogueira Righetti e Marcelo Milton da Silva Risso, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

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

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de contribuições previdenciárias (DEBCAD n.º 37.205.914-7) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, arrecadadas e fiscalizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. No caso a base de cálculo foi apurada a partir dos registros contábeis referentes a indenizações trabalhistas e acordo judiciais.

Segundo exposto no relatório fiscal a Contribuinte, enquanto entidade dita beneficente, não satisfaz os requisitos do Decreto n.º 2.536/98, pois não realizou os objetivos traçados pela Lei Orgânica da Assistência Social, Lei n.º 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. A fiscalização, afastou a classificação da contribuinte como entidade imune às contribuições previdenciárias, enquadrando-a como empresa comercial prestadora de serviço na área da educação superior, pois não comprovou realizar atendimento de caráter social, dirigido à comunidade, especialmente a pessoas carentes. Com fundamento no inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212/91 e artigo 124 do CTN, foram incluídos como responsáveis solidários os sócios da Contribuinte ainda pessoa jurídica pertencente ao grupo econômico.

Às fls. 1180 e seguintes é juntado Relatório Fiscal Complementar emitido em 31/08/2009, em cumprimento à Resolução n.º 124 - 13ª Turma da DRJ/RJ1, tendo sido reaberto o prazo para apresentação de impugnação pelo Contribuinte nos termos do Decreto n.º 70.235/72.

Após o trâmite processual a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária não conheceu do Recurso de Ofício em razão da incompatibilidade do limite da alçada e declarou, por maioria de votos, o cancelamento do lançamento haja vista caracterização de nulidade por vício formal. O Acórdão n.º 2401-002.975 (fls. 1890 e seguintes) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO. PRINCIPAL DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES. INDENIZAÇÕES TRABALHISTA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. DESENQUADRAMENTO DA CONDIÇÃO DE ENTIDADE ISENTA. ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO ASPECTO TEMPORAL. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Os aspectos procedimentais a serem observados durante a lavratura do auto de infração são os descritos na norma em vigor no momento de constituição do crédito. A MP 446/2008, autoriza a constituição de crédito em relação a entidade filantrópica que à época da ocorrência dos fatos geradores enquadrava-se nessa condição sem a necessidade de emissão de Informação fiscal para cancelar a referida isenção.

A legislação a ser observada para determinar se a entidade cumpria os requisitos para o pleno direito ao gozo da isenção em relação a contribuições previdenciárias é a da época da ocorrência dos fatos geradores, não sendo aplicável, quanto ao cumprimento do requisitos legislação posterior. Os requisitos da MP 446, previstos no art. 28, valeriam em relação aos fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

A ausência de fundamentação com base no art. 55 da lei 8212/91, implica nulidade do lançamento, por erro na fundamentação legal.

ERRO NA INDICAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 8212/91. ENTIDADE ISENTA ASPECTO TEMPORAL VÍCIO FORMAL.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a fundamentação do lançamento (art. 10, inciso IV do Decreto n.º 70.235). A fundamentação legal indevida implica nulidade do lançamento.

RECURSO DE OFÍCIO VALOR DE ALÇADA

O valor para que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRFBJ) recorram de ofício ao Conselho foi alterado pelo Ministro de Estado da Fazenda, pela Portaria MF 3/2008, para valor superior ao que a decisão exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa (um milhão de reais).

Recurso de Ofício Não Conhecido em Parte e Processo Anulado.

Contra a decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso. Citando como paradigma os acórdãos CSRF/01-05.716 e CSRF/02-02.301, defende a União que a declaração de nulidade exige a demonstração de efetivo prejuízo para a defesa, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido.

Intimado o contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não provimento do Recurso, tendo antecipado sua intenção pela apresentação de recurso especial próprio defendendo a nulidade material do lançamento. O Recurso do Contribuinte foi juntado às fls. 2141 e seguintes. Com base nos paradigmas, acórdãos 2403-002.980 e 2202-002.587 defende que erro ou ausência de fundamentação legal é violação ao art. 10, IV do Decreto n.º 70.235/72, o qual leva a caracterização de vício material por cerceamento do direito de defesa.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pelo não provimento do recurso.

Inicialmente pautado ser julgado na sessão de 18/04/2018, por meio da Resolução n.º 9202-00.191, este Colegiado converteu o julgamento do recurso em diligência à Sesej, determinado o sobrestamento do processo em razão da determinação contida na petição STF n.º 6.604, de 2017, nos autos do RE 566.622/RS.

Em razão do encerramento do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 566.622, o presente processo foi redistribuído a esta Conselheira para nova inclusão em pauta.

Foram apresentados memorias pelo Contribuinte.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9202-009.777 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 12898.000162/2008-35

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Conforme exposto no relatório, tratam-se de recursos apresentados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra decisão proferida pelo Colegiado Recorrido que concluiu pelo cancelamento do lançamento por vício formal motivado por erro na fundamentação legal.

Iniciamos a análise pelo recurso da Fazenda Nacional.

Do Recurso da Fazenda Nacional:

O recurso da Fazenda Nacional tem como objeto a discussão acerca da ausência de nulidade do lançamento, uma vez que essa somente pode ser declarada na hipótese de constatação de prejuízo à defesa.

Conforme exigido pelo art. 67 do RICARF (no caso a Portaria nº 256/2009), para conhecimento do recurso especial é imprescindível que a parte apresente as decisões paradigmas que serviram de base para caracterização da divergência. Na data da vigência daquele regimento, e como ocorre atualmente, a Câmara Especial tem a competência exclusiva de dirimir conflitos interpretativos acerca da legislação tributária:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

...

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

§ 11. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

Assim, para o devido conhecimento do recurso devemos analisar detidamente se há similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas.

Em relação ao debate da nulidade, citando como paradigma os acórdãos CSRF/01-05.716 e CSRF/02-02.301, defende a União que a capitulação errônea do auto de infração, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento. Somente haveria vício se demonstrado o efetivo prejuízo à defesa do contribuinte, afinal o sujeito passivo se defende dos fatos e não do direito.

Vale destacar que em recursos envolvendo a existência de vício ou a classificação da natureza desses, a similitude fática se torna ainda mais relevante.

No caso concreto o Colegiado recorrido entendeu que a fiscalização fez uma verdadeira confusão em relação aos dispositivos legais utilizados para fundamentar o lançamento, tendo se utilizado de norma material não vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, erro não saneado com a elaboração de relatório fiscal complementar. Em suas razões de decidir a Relatora foi enfática ao destacar que tal confusão prejudicou o direito de defesa do contribuinte. Vejamos os trechos mais relevantes do voto:

Contudo, dois fatos devem ser apreciados com maior detalhamento. Uma coisa é a norma processual (procedimental) a ser adotado quando da lavratura, que autoriza o lançamento sem a emissão da Informação Fiscal descrevendo os fatos para perda do direito a isenção. Quanto a este ponto, entendo que realmente, sob o manto na referida MP 446, desnecessário a emissão da informação fiscal para cancelamento da isenção, ou mesmo ter sido primeiramente cassado o certificado da entidade.

Já quanto ao cumprimento dos requisitos para considerar se a entidade matinha ou não a qualidade de filantrópica, entendo que deva ser observada a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, no caso o art. 55 da lei 8212/91.

Ao apreciarmos os termos do relatório fiscal, da solicitação em diligência e da informação fiscal emitida verificamos que não há convergência de fundamentos para o lançamento, o que ensejou uma forção de barra por parte do órgão julgador, senão vejamos:

Em seu relatório traz o auditor como fundamentação para o lançamento: “*não satisfaz os requisitos ao Decreto n.º 2.536/98; por não realizar os objetivos traçados pela Lei Orgânica da Assistência Social, n.º 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.*”

Ou seja, ao apreciarmos os termos do relatório, podemos constatar, que o auditor entende que perdeu a entidade em 2007 a condição de isenta, pois sua condição de empresa com fins lucrativos, descrevendo a legislação a lei orgânica da previdência, o Decreto 2536 e a própria Constituição, como normas a serem observadas para condição de filantrópica no período da ocorrência dos fatos geradores.

Já o julgador, ao baixar o processo em diligência, justifica a reapreciação do feito pelo auditor com fundamento nos requisitos do art. 28 da própria MP 446/08.

O auditor por sua vez, destaca nos 3 primeiros parágrafos da informação fiscal, que entende que os argumentos para manutenção do lançamento não devem ser embasados na MP 446, mas para fazer cumprir a diligência requerida, pontualmente, em relação aos argumentos trazidos em seu relatório.

Já quanto a decisão de primeira instância, o julgador faz valer seu entendimento de que a MP 446 é a norma adequada a fundamentar o lançamento, sendo que os fatos descritos pelo auditor são suficientes para manutenção da autuação.

Oras, confesso, que enquanto auditora, tive dificuldades para entender qual norma, ao fim, serviu para dar sustentáculo ao lançamento. Acredito ter sido essa confusão, que gerou dúvidas ao recorrente, o que justificaria a série de nulidades apontadas pelo mesmo, seja quanto a inovação jurídica do lançamento, incompetência da autoridade autuante, ou mesmo que o relatório fiscal complementar na verdade fez novo lançamento. **Apreciei pontualmente cada uma das nulidades, de forma a deixar claro, em que ponto entendo estar o lançamento comprometido.**

Conforme visto, no meu entender houve uma confusão entre o auditor autuante e o julgador, donde cada um apresentou uma versão para o lançamento, contudo, entendo que isso implicou nulidade do mesmo, pela ausência de definição clara e precisa da legislação que abarca a questão.

...

Isto posto, **entendo que existe conflito entre os fundamentos trazidos pelo auditor em seu relatório, na informação fiscal e na decisão de primeira instância, tornando obscuro o lançamento e principalmente neste ponto causando prejuízo ao recorrente. Tal fato, enseja a nulidade do lançamento, pela ausência de clara fundamentação jurídica do lançamento, ou mesmo pela indicação incorreta do fundamento do lançamento, quando entendeu a autoridade julgadora e fiscal, que os requisitos do art. 28 da MP 446 é que embasariam o desenquadramento da condição de isenta. Destaco, por fim, que embora alguns dos fatos descritos pelo auditor, possuam identidade com os requisitos do citado art. 55 da lei 8212/91, fato é que a autoridade fiscal e julgadora utilizaram fundamentos diversos para o desenquadramento, razão pela qual nulo o procedimento realizado.**

Ao contrário do apreciado nos tópicos anteriores, não se trata de mera não indicação do dispositivo legal (art. 55 da lei 8212), mas fundamenta a autoridade fiscal, o lançamento em legislação diversa (seja no relatório fiscal, seja no relatório fiscal complementar. Destaco, também, que não afasta essa falta, ter a autoridade julgadora feito menção no acórdão de primeira instância, quanto as requisitos do art. 55.

Observamos, portanto, que a fundamentação para declaração de nulidade vai muito além da mera ausência de citação ao dispositivo legal aplicável ao caso, tendo ocorrido uma verdadeira confusão quanto às normas utilizadas pela fiscalização e pela Delegacia de Julgamento para manter a descaracterização da contribuinte como entidade imune. Embora algumas condutas descritas sejam semelhantes àquelas constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/91, tal verificação não se deu detidamente sobre os dispositivos dessa lei. Vale destacar que, embora tenha classificado o vício como formal o Colegiado de forma expressa atestou que houve prejuízo à defesa do Contribuinte.

Além das especificidades do procedimento, a divergência entre as situações fáticas dos julgados também passa por essa premissa. Nos acórdãos paradigmas os Colegiados concluíram pela ausência de vício pois entenderam não ter existido prejuízo, pelos elementos

trazidos naqueles autos os contribuintes exerceram plenamente a ampla defesa o contraditório. Tal conclusão pode ser obtida a partir da leitura das decisões, vejamos:

Acórdão n.º CSRF/01-05.716

NORMAS PROCESSUAIS — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — ATO MERAMENTE IRREGULAR - Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

...

Do relatado, verificam-se algumas irregularidades na condução do processo, eis que não foi dada ciência do Termo de Diligência à recorrente e também à fiscalização descumpriu o procedimento administrativo previsto na IN SRF 94/97 que prevê a oitiva da contribuinte antes da lavratura do auto de infração.

Ocorre, contudo, que a contribuinte, após se insurgir quanto ao cerceamento de defesa, passou se defender da acusação formulada, tanto em primeira, quanto em segunda instância. Na impugnação, às fls 5 a 10, nos tópicos (b) Antecedentes e (c) IPC x BTNF, a recorrente se defende da acusação da utilização do IPC como índice inadequado para correção do balanço e do saldo de prejuízos fiscais.

...

Dessa forma, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia.

Acórdão n.º: CSRF/02-02.301

NORMAS PROCESSUAIS — CAPITULAÇÃO LEGAL NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo.

...

Quanto à suposta ausência de enquadramento legal a lastrear a multa, entendo equivocado o posicionamento da câmara recorrida, a uma porque a infração foi corretamente descrita no auto de infração fl. 235), nos termos seguintes: O estabelecimento equiparado a industrial deu salda a produto(s) tributado(s) sem lançamento do imposto, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante deste auto de infração. Em seguida, foi feito o escoreito enquadramento legal da infração - art. 59 c/c art. 51, inc. I, alínea "b", ambos do RIPI11982 (fl. 236) -; a duas porque a citação da capitulação legal era prescindível, pois não se pode olvidar que o

acusado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Somente haveria prejuízo à defesa se os fatos narrados na acusação não correspondessem aos ocorridos no mundo fenomênico. Mas não foi isso o que aconteceu, a Fiscalização foi pródiga ao descrever, minudentemente, as infrações imputadas ao autuado. Além do que, cada um dos fatos imputados veio arrimado em farta documentação. Todos os elementos essenciais tanto para a defesa quanto para o julgador encontravam-se presentes nos autos. Como visto, não houve qualquer prejuízo à defesa e, sem este, não há nulidade. Aliás, é de se esclarecer que o sujeito passivo, em momento algum, alegou cerceamento de defesa.

Em ambos os paradigmas, de forma diversa do acórdão recorrido, concluíram pela inexistência de prejuízo à defesa do Contribuinte. E tal premissa, diante do objeto do recurso – existência de vício – prejudica a caracterização da divergência.

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso da Fazenda Nacional.

Do recurso do Contribuinte:

O recurso do contribuinte devolve para esta Câmara Superior a discussão sobre a classificação da nulidade do lançamento por vício material.

Vale destacar que entre os paradigmas citados temos o acórdão 2403-002.980 o qual foi preferido em lançamento lavrado contra a Contribuinte na mesma ação fiscal, assim é patente a similaridade fática entre os julgados, razão pela qual ratifico o despacho de admissibilidade e conheço do recurso.

Como dito o entendimento da Turma *a quo* para decretação da nulidade formal está relacionado ao fato de havido uma confusão quanto à motivação e fundamentação legal do lançamento.

No entendimento do Colegiado a norma material a reger o lançamento é aquela vigente quando da ocorrência do fato gerador e, no caso concreto, considerando as datas envolvidas, **para afastar a imunidade da entidade beneficente deveria o fiscal ter demonstrado o descumprimento de um dos requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/81, o que não correu pelo simples fato deste dispositivo não ter sido aplicado ao lançamento!**

O lançamento para desclassificar a contribuinte como entidade imune apontou violação ao Decreto nº 2.536/98, haja vista a não realização dos objetivos traçados pela Lei Orgânica da Assistência Social, Lei 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. Assim consta no lançamento:

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 das 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 ESTACIO DE AS 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. 32 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)

Por sua vez o relatório fiscal complementar passa a trazer (em cumprimento da resolução da DRJ e contra o entendimento do fiscal) que no caso deveria ser verificado o descumprimento dos requisitos previstos no art. 28, incisos I a XIII da Medida Provisória nº 446/2008, norma não vigente quando da ocorrência do fato gerador e por tal razão expressamente afastada pela Decisão ora recorrida.

Observamos, portanto, que no presente caso não estamos diante de mero erro de indicação do dispositivo legal, o que temos no lançamento é uma total ausência de demonstração da violação dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, condição essencial à descaracterização da empresa como entidade beneficente e, conseqüentemente, à exigência da contribuição. E não há essa demonstração, pois – como dito – o citado artigo não foi utilizado no lançamento.

Como destacado pelo acórdão recorrido, ainda que possa haver uma semelhança entre os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/81 com aqueles do art. 28 da MP 446/2008, fato é que a conduta do contribuinte não foi devidamente tipificada, situação que prejudicou a defesa. E, neste ponto, se houve prejuízo à defesa do contribuinte o vício apontado deve ser classificado como material.

Para classificação do vício adoto como premissa a necessidade de verificação se o erro constatado está relacionado como a norma introdutora ou com a norma introduzida da

respectiva obrigação tributária. Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênha para transcrever:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

"(...)"

No presente caso o erro na fundamentação legal gerou como consequência erro na descrição dos fatos e na motivação para desclassificação da contribuinte como entidade imune, assim o vício na norma introduzida ocasionou prejuízo à defesa do contribuinte e maculou a

caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária exigida, a qual no caso concreto dependeria da análise das condições do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Vale destacar que no caso concreto não existiu processo apartado para discussão de “cancelamento do CEBAS”, neste processo e pela aplicação da norma procedimental prevista na já citada MP 446, era dispensável a prévia conclusão pelo ato cancelatório da imunidade, essa discussão foi travada neste processo e restou prejudicada exatamente pela ausência de elementos no lançamento capazes de demonstrar qual dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 teria sido descumprido, motivando a desclassificação da empresa como entidade imune no período envolvido.

Neste cenário, considerando as especificidades do lançamento onde o erro na capitulação legal trouxe consequência na aplicação da norma introduzida de exigência do tributo, erro que não pode ser sanado com a simples menção ao artigo correto, classifico o vício apontado como material.

Conclusão:

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso da Fazenda Nacional e conheço do recurso do contribuinte para no mérito dar-lhe provimento reconhecendo a nulidade material do lançamento.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri