



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

**Processo n°** 12898.000164/2008-24  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-002.977 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2013  
**Matéria** COOPERATIVAS DE TRABALHO  
**Recorrentes** SOCIEDADE DE ENSINO ESTÁCIO DE SÁ LTDA  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES - COOPERATIVA DE TRABALHO - 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 dos 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° 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 ° 70.235). A fundamentação legal indevida implica nulidade do lançamento.

RECURSO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA - AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA PARCELA PATRONAL - APLICAÇÃO DO ART. 173, I DO CTN.

Não há que se falar em recolhimento antecipado a ensejar a aplicação da decadência quinquenal a luz do art. 150, § 4 do CTN, quando o recorrente enquadrava-se na condição de entidade isenta. A contribuição descontada dos segurados empregados não deve ser utilizada, como recolhimento antecipado, posto que não é arcada pela empresa, sendo essa mera repassadora.

Recurso de Ofício Provido em Parte e Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso de ofício, para afastar a decadência declarada pela decisão de primeira instância. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que negavam provimento. Por maioria de votos, declarar a nulidade por vício formal. Vencido o conselheiro Elias Sampaio Freire, que não anulava o lançamento e o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que declarava a nulidade por vício material.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



*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.*

*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 SA 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 a vista dos elementos trazidos a 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 Assembleia Geral decidir pela extinção ou dissolução, o patrimônio da Sociedade será destinado a uma entidade congênera 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 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.

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 JUCERJA — Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro sob o Nº 33.3.0028205-0.

#### DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Para evidenciar a co-responsabilidade das pessoas: física e jurídica, arroladas ao procedimento fiscal, demonstrado está, por via de seus atos constitutivos, que a composição dos quadros societários das citadas pessoas jurídicas, ou seja, da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá • Ltda. e da Estácio de Sá Participações S/A, são empresas que integram o grupo econômico e de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:

#### (8.1) CONTRATO SOCIAL DA SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTACO DE SA LTDA.

Do Capital Social — Cláusula IV. "O capital social é de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), dividido em 5.000 (cinco mil) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente integralizada em moeda corrente nacional, estando ditas quotas distribuídas entre os sócios: JOAO UCH6A CAVALCANTI NETTO, 4.850 (quatro mil, oitocentos e cinqüenta) quotas no valor de R\$ 4.850,00 (quarto mil, oitocentos e cinqüenta reais); MARCEL CLEÓFAS UCH6A CAVALCANTI, 50 (cinqüenta) quotas no valor de R\$ 50,00 (cinqüenta reais), ANDRÉ CLE6FAS UCH6A CAVALCANTI, 50 (cinqüenta) quotas no valor de R\$ 50,00 (cinqüenta reais) e MONIQUE UCHÕA CAVALCANTI DE VASCONCELOS, 50%(cinqüenta) quotas no valor de R\$ 50,00 (cinqüenta reais).

#### (8.2) DO ESTATUTO SOCIAL DA ESTACIO DE SA PARTICIPAÇÕES S/A — Deliberações: "O presidente da mesa deu inicio aos trabalhos e, seguindo a ordem do dia, os presentes deliberam, por unanimidade:

I) Constituir a Estácio Participações S/A., fixando o capital social da companhia em R\$ 1.000,00 (um mil reais), dividido em 1000 (um mil) ações ordinárias, todas nominativas, escriturais em valor nominal, as quais foram integralmente subscritas e integralizadas em moeda nacional. Após o preenchimento do Boletim de Subscrição, verificou-se que (A) João Uch6a Cavalcanti Netto, acima qualificado, subscreveu 997 (novecentos e noventa e sete) ações ordinárias, por um preço total de R\$ 997,00 (novecentos e noventa e sete reais), e integralizou 100% (cem por cento) desse total; **(B)**

Marcel Cleófas Uchôa Cavalcanti, acima qualificado, subscreveu 01 (uma) ação ordinária, por 'um preço de R\$ 1,00

(um real), e integralizou 100% (cem por cento) desse total; (C) André Cleófas Uchôa Cavalcanti, acima qualificado, subscreveu 01 (uma) ação ordinária, por um preço de R\$ 1,00 (um real), e integralizou 100% (cem por cento) desse total; e (D) Monique Uchôa Cavalcanti de Vasconcelos, acima qualificada, subscreveu 01 (uma) ação ordinária, por um preço de R\$ 1,00 (um real), e integralizou 100% (cem por cento) desse total.

II) Aprovar, sem qualquer ressalva, o Estatuto da Companhia,

9) Como restou provado o quadro societário das duas pessoas jurídicas, quando de sua criação, é composto pelos mesmos sócios e na mesma proporcionalidade de participação no capital social em ambas as empresas.

10) Quanto A abrangência da conceituação de solidariedade, à luz da boa doutrina e da jurisprudência pátria, é relevante ainda esclarecer, que os conceitos contidos no inciso IX do Art. 30 da Lei nº 8.212/91 e artigo 124 do CTN Lei nº 5.172/66, abaixo transcritos, visa dar segurança jurídica para o cumprimento de seu mister nos casos de distorções da realidade econômica, tendo o Estado adotado mecanismos para coibir as hipóteses de simulação ou dissimulação dos negócios econômicos e/ou jurídicos, entre os quais, destacamos o instituto da solidariedade no grupo econômico, "*in verbis*".

• Lei Nº 8.212/91.

"Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas A Seguridade Social obedecem às normas, observado o disposto em regulamento:

IX — as empresas que integram o grupo econômico de qualquer natureza respondem entre, si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei;"

Lei nº 5.172, de 25/10/66.

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I — as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

— as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

#### QUANTO A GRATUIDADE

Preliminarmente, quanto ao tema não gratuidade, necessário faz-se observar os demonstrativos reproduzidos nos subitens: 11.1 a 11.3, elaborados a partir da análise dos Relatórios Anual de • Bolsistas da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda., que em confronto com os valores apurados na Ação Fiscal, fica cabalmente comprovado que os

*indices, erradamente apresentados pela Autuada, quanto As suas pretensões de enquadrar-se como entidade beneficente de caráter filantrópico, são irreais e desprovidos de qualquer embasamento legal pertinente ao tema em questão. Importante ressaltar que em virtude do não atendimento em tempo hábil, apesar das solicitações verbais e do Termo de Intimção Fiscal específico emitido, em fornecer os Relatórios Anuais de Bolsistas, inviabilizou inserir nos demonstrativos abaixo os valores correspondentes As bolsas de estudos, integrais e parciais, fornecidas aos dependentes dos funcionários o que, seguramente, seria mais um fator desfavorável à Autuada.*

Elaborou a autoridade fiscal planilhas, demonstrando para os respectivos anos, quais os percentuais de gratuidade que realmente se enquadram dentro dos ditames legais, constatando, que a empresa emprega percentual de gratuidade abaixo do estabelecido em lei, conforme descrito no próprio relatório e a seguir transcrito:

*No que concerne As bolsas de estudos concedidas aos seus funcionários a Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda. o faz compulsoriamente em atenção ao estabelecido pelas convenções coletivas de trabalho firmadas com os respectivos sindicatos das categorias profissionais, ou seja:*

- *Sindicato dos Professores do Município do Rio de Janeiro e Região e Sindicato das Mantenedoras de Instituições de Ensino Superior do Estado do Rio de Janeiro em sua cláusula CI.26 — Gratuidade de Ensino:*

*"Nos cursos de graduação continuará a ser assegurado aos professores gratuidade de ensino, total o parcial, para ele próprio e seus dependentes. A partir de 01/01/2000, sem prejuízo para os beneficiários que já gozavam da gratuidade total ou parcial, na forma da Convenção Coletiva de 1/4/1998, serão observadas as seguintes regras:"*

- *Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino do Rio de Janeiro e Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar do Estado do Rio de Janeiro em sua cláusula 6a:*

*"Manutenção ao direito de gratuidade de matrícula e ensino ao empregado, a partir do fim do período de experiência, ou um dependente para cada dois anos de serviços efetivos ao empregador, durante a manutenção do contrato de trabalho e na hipótese de ocorrer demissão sem preservado o direito até o final do semestre."*

*13) A Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda., como é notório, enquanto se denominava "entidade beneficente de caráter filantrópico", adotou uma política — agressiva- de mercado concedendo expressiva redução em suas mensalidades a servidores de diversos órgãos públicos e empregados de empresas estatais; conferia também redução de 50% (cinquenta por cento) nas mensalidades daqueles alunos que ao ingressarem na faculdade, já possuíssem curso superior, ou seja,*

que estavam concluindo seu segundo ou mais curso de nível superior.

14) Quanto As bolsas concedidas por força de Convenção Coletiva de Trabalho, é evidente, que não podem figurar como gratuidade por não estarem contemplando o público alvo da assistência social, cujo objetivo é atender aos grupos mais fragilizados da população como a crianças, adolescentes, velhos e deficientes. Ainda, com relação à concessão de bolsas parciais a lógica é a mesma, não se pode considerar pessoas que almejam uma graduação em nível superior e muito menos uma segunda graduação em cursos universitários, por mais meritório que seja, como carentes até porque, cairíamos no ridículo de considerar todos aqueles contemplados com alguma forma de bolsa de estudo como carentes.

15) Necessário se faz atentarmos para o fato de que o comando legal considera como aplicação em gratuidade os serviços, prestações ou benefícios de assistência sociais beneficentes concedidos "a quem dela necessitar" (artigo. 203, CF/88) para o atendimento de suas "necessidades básicas" (artigo. 1º, Lei 8.742/93); bem como não se enquadram nesse conceito os serviços, prestações ou benefícios conferidos a todos indistintamente, os que não se destinam a suprir uma necessidade básica do cidadão e os que têm por finalidade qualificar funcionários ou conceder-lhes benefícios trabalhistas em razão de Convenções Coletivas de Trabalho.

Cobra relevo, que os percentuais estabelecidos para o fim de se verificar o cumprimento da exigência estabelecida nos artigos 2º, inciso IV, do Decreto nº 752, de 1993, e 3º, inciso VI, do Decreto nº 2.536, de 1998, não podem ser conjugados, não sendo lícito compor os limites do percentual de 20% de aplicação em gratuidade com parcelas de descontos e reduções das mais diversas formas sob o rótulo de "gratuidade" estando, tais parcelas longe de se amoldarem ao conceito de aplicação em gratuidade para fins beneficentes, conforme— e disciplinam os pressupostos reguladores. Isto posto, restou provado que Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá não comprovou a aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado.

• 17) Por fim, quanto ao tema não gratuidade, se uma instituição se reveste de tal qualidade, mas na verdade busca a acumulação de riquezas em benefício de um ou de alguns, cabe ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, através do devido processo legal, in Casu, onde é assegurado o direito constitucional da ampla defesa, rever o enquadramento da imunidade/isenção, analisando como no caso presente, se os requisitos constantes da Lei estão sendo ou não observados.

#### DESTAQUE PARA OS IMÓVEIS ALIENADOS APÓS A TRANSFORMAÇÃO DA ENTIDADE EM EMPRESA COM FINS LUCRATIVOS.

21) Conforme já assinalado nos itens: III, V e XIII, a alienação por parte da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda. dos imóveis remanescentes do seu

*patrimônio, a seguir elencados, mais uma vez demonstra-se de forma cabal ao não atendimento ao dispositivo legal atinente matéria, consoante arrazoado exarado no item 5 (cinco) deste Relatório Fiscal.*

*Por derradeiro, antecipando a demonstração do crédito fiscal constituído, cabe relatar que a contabilidade do Contribuinte, nas contas n: 411.03.10 e 421.03.10 — Aluguéis e Condomínios revelam expressivo valor pago a João Uchiia Cavalcanti Netto, presidente da entidade, que uma vez comprovado a origem de tais pagamentos na forma lançada, em nada altera o procedimento fiscal em curso. Ocorre que, depois de reiteradas solicitações verbais, culminando com a emissão do Termo de Intimção Fiscal, solicitando a exibição dos elementos que deram origem a tais lançamentos contábeis, nenhum documento foi apresentado para tal comprovação, dando origem ao lançamento do crédito fiscal a título de pró-labore, lançado A cota do Auto de Infração de N° 37.205.923-6 e n° 37.205.924-4, com fulcro no disposto no artigo 33, §§ 2° e 3°, da Lei 8.212/91, e que uma vez não sendo apresentada nenhuma prova em contrário, estará mais uma vez, além das provas já trazidas à colação nos itens e subitens anteriores, descaracteriza a condição de entidade filantrópica da ora Autuada por transgressão, dessa vez, ao disposto pelo artigo 3°, inciso VIII, do Decreto n° 2.536/98.*

#### DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Para evidenciar a co-responsabilidade das pessoas: física e jurídica, arroladas ao procedimento fiscal, demonstrado está, por via de seus atos constitutivos, que a composição dos quadros societários das citadas pessoas jurídicas, ou seja, da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá • Ltda. e da Estácio de Sá Participações S/A, são empresas que integram o grupo econômico e de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 23/12/2008, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia 23/12/2008.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 163 a 242.

O processo foi baixado em diligência, fl. 1177 a 1179 (Volume 09), considerando as alegações do recorrente, em especial destacou a autoridade julgadora: “por força do princípio do contraditório e da ampla defesa (art.5º, LV da CF/88), proponho, com fundamento no artigo 11 da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, o retomo dos autos à DEFIS — Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro a fim de que a autoridade lançadora elabore relatório fiscal complementar indicando, com base na situação fática colhida durante a ação fiscal, quais os requisitos, dentre os elencados nos incisos I a XII do art. 28 da Medida Provisória nº 446, ensejaram o lançamento direto das contribuições patronais, utilizando a regra do art. 31 da mesma MP.”

*seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam As exigências estabelecidas em lei".*

7. *As exigências as quais o dispositivo constitucional acima citado faz referência eram as previstas no art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

8. *Conforme destaca o contribuinte em sua peça impugnatória, o § 8 do art.*

*206, do Regulamento da Previdência Social, traz a regra de elaboração prévia de informação fiscal para os casos de descumprimento do art. 55 da citada Lei, com vistas ao cancelamento da isenção, para que se apure créditos contemplando a cota patronal prevista no art. 22 da mesma lei.*

9. *Contudo, esta sistemática formada pelos ditames da lei 8.212/91 conjugada com o Regulamento, foi revogada pela Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008. A recente Medida Provisória dispôs sobre os novos requisitos para a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regulando também a nova sistemática de isenção de contribuições para a Seguridade Social.*

10. *Em 10/02/2009, a Câmara dos Deputados rejeitou a MP nº 446/08.*

*Com a rejeição do ato, o art. 55 da Lei nº 8.212/91 teve sua eficácia restabelecida.*

*Um decreto legislativo deveria regular as relações jurídicas decorrentes da MP rejeitada, conforme prevê a Constituição Federal, art. 62, § 3º. Não editado o decreto legislativo até sessenta dias após a rejeição da medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas, ainda de acordo com a Carta Magna, art. 62, § 11.*

*11. Da ordem cronológica descrita acima, podemos situar o auto de infração em tela no período de vigência da Medida Provisória nº 446 e, por conseguinte, admitir-se-á a validade do lançamento realizado sem o prévio procedimento descrito no § 8 do art. 206, do Regulamento da Previdência Social, por força do então vigente art. 31 da Medida Provisória nº 446.*

*12. Ocorre que, mesmo que se possa depreender do lançamento a utilização da regra processual descrita no art. 31 da referida MP, tal dispositivo não foi invocado no relatório fiscal. Ademais, a análise & fleá contemplada pelo autuante em seu relatório visa claramente a desconsideração da autuada como entidade beneficente de fins filantrópicos com base nos requisitos da Lei 8.742/93, em seu artigo 2º incisos I a IV e do Decreto 2.536/98.*

*13. Desta forma, por força do princípio do contraditório e da ampla defesa (art.5º, LV da CF/88), proponho, com*

fundamento no artigo 11 da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, o retomo dos autos à DEFIS — Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro a fim de que a autoridade lançadora elabore relatório fiscal complementar indicando, com base na situação fática colhida durante a ação fiscal, quais os requisitos, dentre os elencados nos incisos I a XII do art. 28 da Medida Provisória nº 446, ensejaram o lançamento direto das contribuições patronais, utilizando a regra do art. 31 da mesma MP.

14. Importa ainda ressaltar que deve ser promovida a intimação do interessado do inteiro teor do relatório, das provas ou fatos que, em decorrência da diligência ora determinada venham a ser trazidos aos autos, conforme previsto no art. 23 e parágrafos do Decreto 70.235/72, concedendo-lhe, expressamente, reabertura de prazo para defesa, salientando que o procedimento de envio da Informação Fiscal ao contribuinte suprirá a falta de fundamentação legal do lançamento que porventura tenha sido embasado na referida medida provisória.

15. A comprovação de recebimento no endereço da empresa ou de qualquer de seus sócios, ou, frustrados esses meios, através de edital, deverá ser acostada aos autos do presente processo administrativo, antes de sua devolução a esta Delegacia de Julgamento.

A autoridade fiscal elaborou informação fiscal, reforçando que as situações descritas no relatório fiscal são suficientes para fundamentar o lançamento fiscal, fls. 1181 a 1185.

*Preliminarmente, cabe ressaltar que a Empresa SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTACIO DE SA 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 A época de vigência da medida provisória uma empresa de responsabilidade limitada com fins lucrativos.*

**"10)** A Sociedade de Ensino Superior Estacio 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 N° 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 a matéria trata na citada medida provisória, visto que a época da autuação a SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTACIO DE SA 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 a época do fato, fartamente fundamentado no teor do mencionado relatório.

4) Porém, em que pese a inaplicabilidade da Medida Provisória nº 446, por tudo que dos autos fiz constar, notadamente no item 10 (dez) do Relatório Fiscal Inicial, como forma de prestigiar a Respeitável Resolução atendendo sua solicitação, transcreverei a seguir os requisitos, dentre os elencados nos incisos I a XII do artigo 28 da citada medida provisória, não observada pela Autuada na infrutífera tentativa de obter as benesses filantrópicas.

**I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º;**

**Resposta => Item 10 (dez) do Relatório Fiscal Inicial.**

"10) A Sociedade de Ensino Superior Estacio 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."

**II - não percebam, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;**

Resposta => Não foi constatada nenhuma remuneração direta paga à diretoria. No entanto cabe a ressalva do item 24 (vinte e quatro) do relatório fiscal na lavratura dos Autos de Infração 37.205.923-6 e 37.205.924-4, arrolando contribuição a título de pró-labore:

"24) Por derradeiro, antecipando a demonstração do crédito fiscal constituído, cabe relatar que a contabilidade do Contribuinte, nas contas n's: 411.03.10 e 421.03.10 – Aluguéis e Condomínios revelam expressivo valor pago a João Uchija Cavalcanti Netto, presidente da entidade, que uma vez comprovado a origem de tais pagamentos na forma lançada, em nada altera o procedimento fiscal em curso. Ocorre que, depois de reiteradas solicitações verbais, culminando com a emissão do Termo de Intimação Fiscal, solicitando a exibição dos elementos que deram origem a tais lançamentos contábeis, nenhum documento foi apresentado para tal comprovação, dando origem

*ao lançamento • do crédito fiscal a título de pró-labore, lançado à cota do Auto de Infração de N° 37.205.923-6 e n° 37.205.924-4, com fulcro no disposto no artigo 33, §§ 2° e 30, da Lei 8.212/91, e que uma vez sendo apresentada nenhuma prova em contrário, estará mais uma vez, além das provas já trazidas h colação nos itens e subitens anteriores, descaracteriza a condição de entidade filantrópica da ora Autuada por transgressão, dessa vez, ao disposto pelo artigo 30, inciso VIII, do Decreto n° 2.536/98."*

*III - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;*

**Resposta => Item 15 e subitens do Relatório Fiscal Inicial.**

*"15) Preliminarmente, quanto ao tema não gratuidade, necessário faz-se observar os demonstrativos reproduzidos nos subitens: 15.1 a 15.3, elaborados a partir da análise dos Relatórios Anual de Bolsistas da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda., que em confronto com os valores apurados na Ação Fiscal, fica cabalmente comprovado que os índices, erradamente apresentados pela Autuada, quanto às suas pretensões de enquadrar-se como entidade beneficente de caráter filantrópico, são irrealis e desprovidos de qualquer embasamento legal pertinente ao tema em questão.*

*Importante ressaltar que em virtude do não atendimento em tempo hábil, apesar das solicitações verbais e do Termo de Intimação Fiscal específico emitido, em fornecer os Relatórios Anuais de Bolsistas, inviabilizou inserir nos demonstrativos abaixo os valores correspondentes Is bolsas de estudos, integrais e parciais, fornecidas aos dependentes dos funcionários o que, seguramente, seria mais um fator desfavorável h Autuada."*

(...)

*IV - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;*

**Resposta => Item 9 (nove) do Relatório Fiscal Inicial.**

*"9) 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 ESTACIO DE SA 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 a vista dos elementos trazidos a coin -do 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)***

*V - não seja constituída com patrimônio individual ou de sociedade sem caráter beneficente;*

***Resposta => Item 10 (dez) do Relatório Fiscal Inicial.***

*"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."*

***VIII - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;***

***Resposta => Conforme já relatado a Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda. a partir de 09/02/2007, conforme contrato social arquivado na JUCERJA — Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro sob o Nº 33.2.0783899-0, transformou-se em pessoa jurídica limitada, ou seja, em empresa privada com fins lucrativos." logo, a distribuição de resultados é inerente a sua natureza jurídica.***

***X - conserve em boa ordem, pelo prazo de dez anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como os atos ou operações realizados que venham a modificar sua situação patrimonial;***

**Resposta** => Os anos calendários fiscalizados foram: 2003, 2004 e 2005 sendo lavrado o Auto de Infração DEBCAD N° 37.205.928-7 por infração ao disposto pelo Inciso III, Artigo 32, da Lei N° 8.212/91; ou seja, não prestou a esta Fiscalização todos os esclarecimentos e as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, uma vez que, embora devidamente intimada.

**XI** - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e **Resposta** => No curso da ação fiscal foi lavrado os Autos de Infrações: DEBCAD N° 37.205.928-7 e DEBCAD N° 37.205.929-5 por descumprimento de obrigações acessórias.

**XIII** - zele pelo cumprimento de outros requisitos, estabelecidos em lei, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

**Resposta** => Os itens: 8 (oito), 9 (nove), 10 (dez), 15 (quinze) e 20 (vinte), dentre outros, inseridos no Relatório Fiscal Inicial demonstram o não cumprimento dos requisitos atinentes as entidades beneficentes de caráter filantrópico.

**5)** Por derradeiro, no que concerne ao subitem 5.4 (cinco ponto quatro) e item 8 (oito) da presente Resolução, mesmo que se admitindo a aberração jurídica de considerar a Empresa SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTACIO DE SA LTDA., pessoa jurídica de direito privado com fins lucrativos, e por tudo que consta dos Autos, uma entidade beneficente de caráter filantrópico, mister se faz atentar para o teor do Acórdão do EResp N° 572.603, do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Carlos Meira, publicado no DJ de 05/09/2005. E ainda, principalmente, quando se tem notícias da Ação Popular N° 2007.71.07.006640-0 (RS), cujo objeto é a Anulação da Isenção/Imunidade de Contribuições da Seguridade Social, retroativo ao ano de 1995, da qual a ora Autuada integra seu pólo passivo.

• **6)** A Consideração Superior com solicitação do retorno dos autos à 13 TURMA DA DRJ/RJ1, com trânsito pela EQCDP/DERAT/RJO.

Devidamente cientificado dos termos da diligência, manifestou-se o recorrente, fls. 1190 a 1296, alegando persistir a nulidade de fundamentação, posto não ter sido indicado o art. 31 da MP 446, destacando que a jurisprudência é pacífica no sentido que a falta da indicação de dispositivo legal acarreta nulidade, pois implica cerceamento do direito de defesa.

Foi exarada a Decisão de Primeira Instância que confirmou a procedência parcial do lançamento, fls. 1681 a 1709, excluindo do polo passivo o devedor solidário e declarando a decadência parcial do crédito em relação ao período de 01/2003 a 11/2003, pela aplicação da regra do art. 150, § 4 do CTN.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS**  
**Periodo de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005 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 TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.*

*SÚMULA VINCULANTE Nº08 DO STF.*

*Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional.*

*CONTRATAÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.*

*CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A NOTA FISCAL OU FATURA.*

*devida, pela empresa contratante, a contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.*

*INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE Não é o foro administrativo o apropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais utilizados nos lançamentos de crédito tributário. Usurpação de função. -Art.-109 da Constituição Federal.*

*Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 1798 a 1913, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, senão vejamos:

1. Nulidade por não observância do devido processo legal;
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;
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.

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;
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;
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. 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;
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;
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;
10. A MP 446/2008 pretendeu preservar as entidades As 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;
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;
12. Argui a decadência de parte do período lançado suscitando a aplicação do artigo 150, § 4 do CTN para a contagem do prazo decadencial;
13. Quanto A 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;
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;

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. 10 da Lei 11.096, de 2005, que institui o Programa Universidade para Todos —PROUNI. Transcreve os dispositivos citados;
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;
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 As entidades que não houvessem cumprido nos dois triênios anteriores o requisito relativo A 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;
18. Não existe óbice legal A aquisição de imóveis por parte das entidades beneficentes, bem como A. sua alienação. No caso em tela, os imóveis adquiridos o foram para a consecução dos objetivos institucionais, e as vendas posteriores observaram critérios operacionais;
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;
20. Destaca, ainda, que o patrimônio da impugnante não foi vertido p a 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 Si Ltda, com o cuidado de registrar os supenivits acumulados até a data da transformação, em conta de reserva de capital não distribuível aos sócios;
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.
22. Ainda em relação a qualidade de entidade beneficente com direito 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;
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;

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, enquadrou-se na hipótese do § 2º do art. 10 do referido Decreto-lei, permanecendo no gozo do benefício previsto na lei revogada;
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;
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 Esticio Participações; alega ainda ser tal dispositivo inconstitucional.
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.
28. O acórdão recorrido de forma imprópria não reconheceu o argumento quanto à ausência de responsabilidade da recorrente pelo recolhimento de contribuições previdenciárias supostamente incidentes sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho.
29. Por fim, 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.
30. 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 nº446/08.
31. Ressalta a importância do disposto no art. 31 da MP nº 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.
32. Exclama que a diligência proposta representa uma alteração da fundamentação legal do auto, revelando, assim, um novo lançamento, realizado pela 13ª Turma, autoridade incompetente para constituir crédito tributário.
33. Entende que a MP nº 446/08 não poderia ser aplicada ao lançamento sob pena de ofender os artigos 106, 144 e 146 do Código Tributário.
34. Registra que o § 1º 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.

35. Alega ter cumprido todos os requisitos do artigo 28 da MP 446/2008, em que pese discordar da aplicação da referida MP ao seu caso.
36. Afirma que cumpriu o inciso I do citado dispositivo pois não há nenhum óbice a que a entidade de assistência social exerça atividade educacional;
37. Cumpriu o inciso II pois alega que a autoridade lançadora não constatou nenhuma remuneração direta paga à diretoria, tendo apenas presumido o pagamento de remuneração ao sócio João Uchoa Cavalcanti Nett<sup>o</sup> 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/RJ1 em 27/05/2009 decidiram que não se enquadrava como salário de contribuição a verba paga como aluguel;
38. 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;
39. 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;

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

Trata-se de recurso de ofício, com base no art. 34, I do Decreto 70235/72, c/c art. 366, I do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, e c/c art. 1º da portaria nº 3 de 3/1/2008 do Ministro da Fazenda, bem como recurso voluntário interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 1934. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO**

Primeiramente cumpre-nos apreciar o Recurso de Ofício. Quanto a esse ponto entendo passível de conhecimento uma vez que valor para que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRFBJ) recorram de ofício ao CARF foi alterado pelo Ministro de Estado da Fazenda, pela Portaria MF 3/2008, para valor de um milhão de reais, o que se coaduna com o processo em questão, já às fl. 2102, demonstrou o julgador de primeira instância, que a exoneração em relação ao Valor Principal (sem juros ou multa), ultrapassa o montante previsto na portaria.

### **Portaria MF 3/2008:**

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

*Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.*

*Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 375, de 7 de dezembro de 2001.*

Assim, passemos a apreciar a preliminar de nulidade que ensejou a exoneração do crédito.

### **DA DECADÊNCIA**

Quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento. O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 8, senão vejamos:

***Súmula Vinculante nº 8*** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da

*Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n° 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N° 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.*

*1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC,*

*publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por*

homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incoorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad ,

*pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) **a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998;** (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. **Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.** 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. **(GRIFOS NOSSOS)***

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que

notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

*Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto*

*o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contínuo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

No caso ora em análise, trouxe a autoridade julgadora, como fundamento para aplicação de art. 150, § 4º, o fato de identificar no conta corrente a existência de recolhimentos de contribuições de segurados para todo o período, restando configurado pagamento parcial. Contudo, não me filio a essa tese, posto que, em se considerando detentora de imunidade a recorrente não efetuava o recolhimento da parcela patronal, mas tão somente da contribuição descontada dos segurados empregados.

Afasta-se, aqui a aplicação do art. 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que existem recolhimentos no conta corrente, mas identificar, a que contribuição o recolhimento ali descrito refere-se.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 23/12/2008, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/2003 a 12/2005, sendo assim, a luz do art. 173, I não há decadência a ser declarada..

Isto posto, entendo que deva ser dado provimento ao Recurso de Ofício neste ponto.

#### DA CORRESPONSABILIZAÇÃO DA EMPRESA ESTÁCIO PARTICIPAÇÕES.

Quanto a este ponto filio-me a tese trazido pela autoridade julgadora, quanto a possibilidade de corresponsabilização em relação a empresas que à época da ocorrência dos fatos geradores, encontravam-se nessa situação. Conforme descreveu o auditor, a empresa Estácio Participações surgiu em data posterior, razão porque correto o posicionamento de

excluí-la da condições de responsável solidária pelo débito apurado. Concordando com os termos termos da decisão proferida, transcrevo-a abaixo e a adoto como razões de decidir.

*Corresponsabilização da empresa Estacio Participações S/A pela formação de Grupo Econômico 16. Cumpre distinguir bem o tópico que se inicia da questão anteriormente abordada. Ou seja, devemos agora apontar as diferenças entre a indicação das pessoas físicas que representam a sociedade, conforme feito anteriormente, da imputação de responsabilidade solidária a uma terceira pessoa jurídica.*

*16.1. Conforme o Relatório Fiscal, a empresa ESTACIO PARTICIPAÇÕES S/A foi arrolada neste processo como solidária. Por essa razão, e não obstante a coincidência da composição societária das duas empresas, considerando que estas têm personalidades jurídicas distintas, houve a necessidade de intimação da empresa para que exercesse seu direito de defesa em relação aos fatos narrados no relatório.*

*16.2. No caso, a caracterização do grupo econômico baseia-se em razões alheias a qualquer sucessão. Ademais, não se subsume a previsão específica sobre a responsabilidade tributária dos sucessores contida no art. 132 do CTN. O grupo existe e basta que ocorra o controle, conforme o caso, para que seja notória a formação do grupo.*

*16.3. Este Órgão Colegiado, de fato, não vislumbra a possibilidade de se descartar a caracterização de grupo econômico elaborada pelo autuante. Contudo, demonstraremos a seguir que tal fato não implica diretamente a responsabilização da empresa ESTACIO PARTICIPAÇÕES S/A pelo adimplemento das obrigações específicas contidas neste lançamento.*

*16.4. Pelas disposições do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 121), ostentando esta condição o contribuinte - que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador ou o responsável - que, sem ser contribuinte, tem obrigação por disposição de lei.*

*16.5. A figura da solidariedade é aplicável às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador, nos termos do artigo 124 do Código, ou aquelas expressamente designadas por lei.*

*16.6. Já o artigo 142 situa a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação no ato de lançamento, assim entendido o procedimento administrativo que determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo caso, propõe a aplicação da penalidade cabível.*

*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 a 12/2004, sendo que a ESTACIO 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 hi 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.*

16.10. *Nesta mesma linha, Rubens Gomes de Sousa, assim tratou o interesse comum: "São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. E solidária a pessoa **que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação. Por outras palavras (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributário"** (in *Compêndio de Legislação Tributária, Edições Financeiras, 3ª ed, p 67*).*

16.11. *Muito embora o procedimento do Fisco de colocar no pólo passivo de lançamentos tributários, na condição de solidárias, algumas empresas somente pelo fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico (que são, genericamente, as pessoas jurídicas que mantém vínculos societários diretos ou indiretos entre si), a jurisprudência de nossos Tribunais afasta pretensões dessa natureza, por entender que a mera existência de relação de natureza societária entre empresas não tem o condão de caracterizar o interesse comum dos envolvidos, sem que se comprove que ambas tam relação direta com o fato gerador.*

16.12. *Os seguintes julgados, da P e 2 Turma do Superior Tribunal de Justiça, bem demonstram o entendimento:*

"AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL.

EXISTÊNCIA DE CONGLOMERADO FINANCEIRO. REEXAME DE PROVAS.

SÚMULA 7/STI VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA.

SOLIDARIEDADE TRIBUTARIA PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. A comprovação de que o BANCO e a ARRENDADORA MERCANTIL constituem partes de uma única organização econômica está atrelada aos aspectos fático-probatórios da causa, cujo reexame é inviável em sede de recurso especial, tendo em vista a circunstância obstativa decorrente do disposto na Súmula 7/STJ.

2. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do C77V, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (I-LARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade solidária por interesse comum na situação que constitua o fato 3. Agravo regimental desprovido." (Ag.Rg. AI n.º 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, 1.º Turma, DE 26/3/09)

"TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO - SOLIDARIEDADE PASSIVA - INEXISTÊNCIA - PRECEDENTES.

1. É tranqüilo nesta Corte o entendimento segundo o qual não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico.

2. Recurso especial não provido." (REsp. n.º 1.079.203/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, 2.º Turma, DE 2/4/09)

É relevante, ainda, a afirmação contida em outro julgado do STJ, quando acentua que a mera participação em resultados entre empresas que compõem um grupo econômico não gera a solidariedade: "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel.

Min. Denise Arruda, 1.º Turma, de 15/12/2008).

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 o aparato defensivo para retirar do pólo passivo a empresa Estácio Participações S/A.*

## **DA APRECIACÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES:**

#### **AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA O LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

Alegando nulidade, argumenta o recorrente que o procedimento administrativo adotado não poderia ser realizado da forma como foi, independente da causa, legal ou contratual, o que malferia o princípio do devido processo legal, posto que não houve a devida motivação, ou mesmo fundamentação para que se desconsiderasse a condição de isenta da entidade no período objeto do lançamento.

Quanto as ditas alegações, em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa, conforme alegado pela recorrente, quanto a norma procedimental adotada pela autoridade fiscal.

Observa-se anexo ao relatório fiscal e mencionado no corpo do próprio relatório as autorizações por meio da emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 592, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento.

Foi realizada a devida intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação Fiscal, fl. 594 a 599, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária, inclusive solicitando esclarecimentos sobre diversos pontos apurados durante o procedimento, bem como reiterando o pedido de alguns documentos.

Foi realizada a conclusão dos trabalhos com a emissão do Termo de Encerramento, fl. 587, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes. Da mesma forma, quando da baixa do processo em diligência pelo órgão julgador, providenciou a autoridade fiscal a devida cientificação do recorrente dos termos da informação fiscal

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida indicação dos motivos que ensejaram a autuação, entendendo que razão não assiste ao recorrente.

Quanto à necessidade de justificativa para realização de auditoria e consequente desenquadramento da condição de isenta, destaca-se que a autoridade fiscal possui competência para verificar o fiel cumprimento da legislação previdenciária. Ademais, o próprio conceito de auditoria descrito na IN 03/2005 esclarece seu objetivo.

*Art. 570. A Auditoria-Fiscal Previdenciária - AFP ou Fiscalização é o procedimento fiscal externo que objetiva orientar, verificar e controlar o cumprimento das obrigações previdenciárias por parte do sujeito passivo, podendo resultar em lançamento de crédito previdenciário, em Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, em lavratura de Auto de Infração ou em apreensão de documentos de qualquer espécie, inclusive aqueles armazenados em meio digital ou em qualquer outro tipo de mídia, materiais, livros ou assemelhados.*

### **DA FALTA DA INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL DO PROCEDIMENTO.**

Alegou recorrente que a ausência do art. 31 da MP 446/2008, acarreta a nulidade do procedimento, o que venho a discordar. O próprio recorrente ao apreciar os termos do relatório fiscal complementar, indicou que o fundamento para o lançamento era o art. 31, sendo que o auditor apenas fez menção ao art. 28 da referida MP. Ora, como alegar nulidade por cerceamento de defesa, se o próprio contribuinte sabe o dispositivo legal que autoriza o procedimento fiscal.

Observamos que em seu relatório, bem como na informação fiscal, trouxe o auditor fiscal de forma detalhada todos os fatos que entendeu pertinentes a lavratura do auto de infração, descrevendo que a empresa não mais se enquadrava na condição de isenta e explorando os aspectos inerentes ao descumprimento dos requisitos que a qualificariam na condição de entidade beneficente em gozo de isenção de contribuições previdenciárias.

Entendo que ao descrever os fatos e fundamentos que entendeu relevantes para constituição do crédito, bem como ao destacar em sua informação, os fundamentos da MP 446 não haveria a necessidade de informar o dispositivo legal, desde que se deixe claro o embasamento legal que fundamenta o lançamento, o que entendo restou demonstrado. Assim, afastado a nulidade pela ausência da indicação do dispositivo legal. Quanto ao mérito de o fundamento encontrar-se equivocado será apreciado mais a frente.

### **QUANTO A INCOMPETÊNCIA DO LANÇADOR**

Da mesma forma, não acato o argumento de que a realização de diligência seria inviável para correção na fundamentação jurídica do lançamento, nem tampouco acato o argumento que o lançamento tenha sido realizado e fundamentado pela DRJ. Conforme traz o próprio recorrente em sua manifestação, após a lavratura do auto de infração, o julgador retornou o processo a autoridade autuante, no intuito que a mesma o adequasse ao dispositivo legal aplicável, porém na própria informação, repetiu a autoridade lançadora os mesmos argumentos descritos no relatório fiscal, apenas correlacionando-os com os requisitos do art. 28 da referida MP 446.

Em que pese o argumento do recorrente de que a autoridade fiscal não entende aplicável, ao caso concreto os termos da MP 446/2008, pelas palavras descritas na própria informação fiscal, fato é que o auditor, mesmo que a contragosto, adequou o lançamento aos requisitos da MP 446, suprimindo, a falta que poderia ensejar todo a nulidade do mesmo. A DRJ compete realmente julgar o lançamento, mas entendo, encontrar-se dentro de

sua competência a requisição de diligências no intuito de aperfeiçoar o lançamento, possibilitando ao contribuinte um lançamento que lhe permita exercer o amplo direito de defesa.

Nesse ponto, também não entendo qualquer afronta ao princípio da legalidade, posto, conforme apreciado acima, ter sido cumprido o rito necessário ao lançamento e julgamento do feito.

O fato de ter descrito o auditor, que o mesmo entendia desnecessária a menção aos termos da MP, posto que já seria suficiente a condição de entidade com fins lucrativos também não vicia o procedimento. Tampouco o vício, o fato de ter cumprido a orientação da DRJ, a qual, conforme descrito acima, compete julgar o lançamento e caso necessário buscar sua adequação, possibilitando torná-lo perfeito e permitindo a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Dessa forma, rejeito também a preliminar de que o lançamento teria sido realizado por pessoa incompetente. O julgador não emendou ou mesmo inovou nos fundamentos jurídicos, mas, submeteu a autoridade fiscal questionamentos quanto a descaracterização da condição de isenta por ele realizada. Dessa forma, quem procedeu ao lançamento e realizou a diligência com a emissão da informação fiscal, foi a autoridade fiscal designada no instrumento próprio, qual seja o MPF, não havendo nulidade a ser declarada também quanto a esse ponto.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, ou descumprimento dos requisitos para o gozo de isenção, cumpra-se lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito ou auto de infração de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

*Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

### **QUANTO AOS EFEITOS DA MP 446/08 AO PRESENTE LANÇAMENTO**

Quanto a este ponto, trouxe o recorrente os seguintes argumentos: “*Ocorre que o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, (...). No caso em exame, o lançamento é relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/2003 a 12/2005, ou seja, anteriores à edição da MP nº 446, de 07.11.2008, e, por conseguinte, não poderiam ter sido por ela regidos, sob pena de ofensa ao art. 144 do CTN.*”

Correto encontra-se o argumento do recorrente, de que a legislação a ser aplicada é a da ocorrência do fato gerador, contudo, esse fato serve para verificar, se à época do **ocorrência dos referidos fatos, os mesmos eram ou não fato gerador de contribuição previdenciária. Já quanto a norma procedimental para realização do lançamento**, entendo que

deva ser aplicada a em vigor no momento da lavratura do AI ou NFLD, conforme o caso, sendo correto o entendimento que a referida MP 446 respalda o lançamento durante a sua vigência.

Conforme bem citado pela autoridade julgadora e pela autoridade fiscal, o procedimento deu-se sob a égide da MP 446/2008, que assim descrevia o procedimento a ser adotado.

*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.*

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

*§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito processual do [Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.](#)*

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 nº 2.536/98; por 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.*”

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.

Fato é que a entidade era detentora dos Certificado de entidade Filantrópica durante o período da ocorrência dos fatos geradores. A legislação que regia a matéria era o art. 55 da lei 8212/91. Em seu recurso, bem argumentou o recorrente:

*Como exhaustivamente demonstrado pela Impugnante na Seção III, Capítulo 3, retro, a MP nº 446/08 não é aplicável ao presente caso, como quer fazer entender a 13ª Turma da DRJ/RJI, pois a mesma não vigia à época da ocorrência dos fatos geradores.*

*No período de ocorrência dos fatos geradores (período de 01/2003 a 12/2005),*

*os requisitos que asseguravam à Impugnante a fruição da isenção da contribuição previdenciária patronal estavam previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91.*

*Nunca 6 demais ressaltar que a própria autoridade lançadora, quando instada a elaborar um "relatório fiscal complementar" pela Resolução nº 126, foi categórica ao afirmar que a MP nº 446/08 não era aplicável a esta autuação, porque, à época da vigência da mesma, a Impugnante já era empresa de responsabilidade limitada com fins lucrativos, como se pode notar do seguinte excerto:*

Assim, entendo que os requisitos legais a serem cumpridos para o gozo da isenção eram os descritos no art. 55, servindo a MP 446 apenas para fundamentar a lavratura do AI ou NFLD sem a necessidade de informação fiscal. Todavia, a demonstração dos requisitos descumpridos, que desenquadrariam a condição de isenta deveriam ater-se ao

cumprimento dos requisitos ali elencados e não aos requisitos descritos em MP, que vigora a partir da sua vigência. Vejamos os requisitos legais:

Os pressupostos para obtenção do direito à isenção estavam previstos no art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, com a seguinte redação original:

*Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos, cumulativamente:*

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

*II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social - CNSS, renovado a cada 3 (três) anos;*

*III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.*

*§ 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.*

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

*§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98 – eficácia suspensa em função da ADIn 2028/5)*

*§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98– eficácia suspensa em função da ADIn 2028/5)*

*§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98– eficácia suspensa em função da ADIn 2028/5)*

*§ 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. (Parágrafo incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.01)*

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.

### **QUANTO AO VÍCIO COMETIDO**

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado indevidamente o lançamento em relação a fundamentação legal que consubstanciou o lançamento.

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal aplicado a norma jurídica pertinente aos requisitos a serem observados em relação à época da ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição precisa da norma aplicável provaca a anulação do AI de obrigação principal e acessória correlatos por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática

do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n° 8.212.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO, para dar-lhe provimento parcial em relação a decadência. Em relação ao RECURSO VOLUNTÁRIO, voto pelo seu CONHECIMENTO, para ANULAR O LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL, face a incorreta fundamentação legal do lançamento nos termos descritos no voto.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira