



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



**Processo nº** 12898.000164/2008-24  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.778 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de agosto de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTACIO DE SA LTDA

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Não havendo nos autos comprovação do pagamento para o mesmo fato gerador, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

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

## **Relatório**

Trata-se de lançamento para exigência de contribuições previdenciárias (DEBCAD n.º 37.205.916-3) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, arrecadadas e fiscalizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Segundo exposto no relatório fiscal a Contribuinte, enquanto entidade dita beneficente, não satisfaz os requisitos do Decreto n.º 2.536/98, pois não realizou os objetivos traçados pela Lei Orgânica da Assistência Social, Lei n.º 8.742/93, em seu artigo 2º, incisos de I a V e parágrafo único, bem como na Constituição Federal em seu artigo 203, incisos de I a V. A fiscalização, afastou a classificação da contribuinte como entidade imune às contribuições previdenciárias, enquadrando-a como empresa comercial prestadora de serviço na área da educação superior, pois não comprovou realizar atendimento de caráter social, dirigido à comunidade, especialmente a pessoas carentes. Com fundamento no inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212/91 e artigo 124 do CTN, foram incluídos como responsáveis solidários os sócios da Contribuinte ainda pessoa jurídica pertencente ao grupo econômico.

Às fls. 1219 e seguintes é juntado Relatório Fiscal Complementar emitido em 31/08/2009, em cumprimento à Resolução n.º 163 - 13ª Turma da DRJ/RJ1, tendo sido reaberto o prazo para apresentação de impugnação pelo Contribuinte nos termos do Decreto n.º 70.235/72.

Após o trâmite processual a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso de ofício para afastar a decadência declarada e, por maioria de votos, entenderam pelo cancelamento do lançamento haja vista caracterização de nulidade por vício formal. O Acórdão n.º 2401-002.977 (fls. 1938 e seguintes) recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES COOPERATIVA DE TRABALHO DESENVOLVIMENTO DA CONDIÇÃO DE ENTIDADE ISENTA**

**ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO ASPECTO TEMPORAL CERCEAMENTO DE DEFESA.**

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

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

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

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

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

**RECURSO DE OFÍCIO 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.

Contra a decisão a Fazenda Nacional apresentou recurso recebido em relação a dois pontos:

- 1) **Ausência de nulidade**: Citando como paradigma os acórdãos 1401-000.894 e 1802.001.296, defende a União que a capitulação errônea do auto de infração, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento. Segundo o argumento apresentado “enquanto o acórdão recorrido defende que o equívoco ou a ausência de capitulação expressa de determinado dispositivo legal no auto de infração implica a sua nulidade por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, mesmo tendo o contribuinte enfrentado todos os pontos apurados pela autoridade fiscal, os paradigmas entendem que não. Os acórdãos paradigmas ressaltam que esse erro não determina a nulidade do lançamento, nos termos já consignados, pois não demonstrado o efetivo prejuízo à defesa do contribuinte, e porque o sujeito passivo se defende dos fatos e não do direito”.

- 2) **Responsabilidade Solidária.** Com base nos acórdãos 206-01.818 e 206-01.570, defende a União que havendo configuração de grupo econômico pelo fato das empresas em questão possuírem os mesmos acionistas, devem seus integrantes responder solidariamente pelo crédito tributário, nos termos do art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91.

Intimado o contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não provimento do Recurso, tendo antecipado sua intenção pela apresentação de recurso especial próprio defendendo a nulidade material do lançamento. O Recurso do Contribuinte foi juntado às fls. 2228 e seguintes. Duas são as matérias devolvidas para julgamento:

- 1) **Configuração da decadência dos períodos compreendido entre 01/2003 a 09/2004**, inclusive. Cita como paradigmas os acórdãos 2403-001.789 e 2403-002.980, para defender a aplicação do art. 150, §4º do CTN, devendo considerar a existência de pagamento antecipado os valores descontados dos empregados e recolhidos à Previdência Social.
- 2) **Caracterização de nulidade por vício material.** Com base nos paradigmas, acórdãos 2403-002.980 e 2202-002.587 defende que erro ou ausência de fundamentação legal é violação ao art. 10, IV do Decreto n.º 70.235/72, o qual leva a caracterização de vício material por cerceamento do direito de defesa.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pelo não provimento do recurso.

Inicialmente pautado ser julgado na sessão de 18/04/2018, por meio da Resolução n.º 9202-00.192 este Colegiado converteu o julgamento do recurso em diligência à Sesej, determinado o sobrestamento do processo em razão da determinação contida na petição STF n.º 6.604, de 2017, nos autos do RE 566.622/RS.

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

Foram apresentados memorias pelo Contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Conforme exposto no relatório, tratam-se de recursos apresentados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra decisão proferida pelo Colegiado Recorrido que não acolheu a preliminar de decadência, aplicando ao caso o art. 150, §4º do CTN em razão da ausência de pagamento, manteve a exclusão do responsável solidário e ao final concluiu pelo cancelamento do lançamento por vício formal motivado por erro na fundamentação legal.

Iniciamos a análise pelo recurso da Fazenda Nacional.

### **Do Recurso da Fazenda Nacional:**

O recurso da Fazenda Nacional tem como objeto a discussão acerca da caracterização de grupo econômico com a necessidade de manutenção da solidariedade e ainda a discussão quanto a ausência de nulidade do lançamento.

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em relação ao debate da nulidade, citando como paradigma os acórdãos 1401-00.894 e 1802.01.296, defende a União que a capitulação errônea do auto de infração, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento. Somente haveria vício se demonstrado o

efetivo prejuízo à defesa do contribuinte, afinal o sujeito passivo se defende dos fatos e não do direito.

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

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

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

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

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

Em seu relatório traz o auditor como fundamentação para o lançamento: *“não satisfaz os requisitos ao Decreto n.º 2.536/98; por não realizar os objetivos traçados pela Lei Orgânica da Assistência Social, n.º 8.742/93, em seu artigo 2º, incisos de I a V e parágrafo único, bem como na Constituição Federal em seu artigo 203, incisos de I a V. Trata-se de empresa comercial, prestadora de serviço na área da educação superior, onerosa, que não comprova realizar atendimento de caráter social, dirigido à comunidade, especialmente a pessoas carentes.”*

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

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

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

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

Oras, confesso, que enquanto auditora, tive dificuldades para entender qual norma, ao fim, serviu para dar sustentáculo ao lançamento. Acredito ter sido essa confusão, que

gerou dúvidas ao recorrente, o que justificaria a série de nulidades apontadas pelo mesmo, seja quanto a inovação jurídica do lançamento, incompetência da autoridade autuante, ou mesmo que o relatório fiscal complementar na verdade fez novo lançamento. **Apreciou pontualmente cada uma das nulidades, de forma a deixar claro, em que ponto entendo estar o lançamento comprometido.**

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

...

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

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

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

Além das especificidades do procedimento, a divergência entre as situações fáticas dos julgados também passa por essa premissa. Nos acórdãos paradigmas os Colegiados concluíram pela ausência de vício pois entenderam não ter existido prejuízo, pelos elementos trazidos naqueles autos os contribuintes exerceram plenamente a ampla defesa o contraditório. Tal conclusão pode ser obtida a partir da leitura das próprias emendas dos acórdãos paradigmas, vejamos:

**Acórdão 1401-000.894**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000

NULIDADE. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL.

O erro na capitulação legal da infração cometida não acarreta a nulidade do lançamento, quando comprovado, pela correta descrição dos fatos nele contida e pela defesa apresentada pela contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, **que não ocorreu cerceamento do direito de defesa.**

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS. REGRA DO ART. 173 DO CTN. O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausentes dolo, fraude ou simulação. Somente a falta do pagamento antecipado, aplicar-se-ia a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN, o que não foi o caso.

#### **Acórdão 1802-001.296**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

...

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA.

O sujeito passivo defende-se dos fatos imputados e não da capitulação legal que pode, ou não, estar correta.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

**A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas.**

A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. **Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judicosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável.**

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

Quanto a segunda divergência – caracterização da responsabilidade solidária - com fulcro no acórdãos 206-01.818 e 206-01.570, defende a União que uma vez configurado o

grupo econômico ao caso aplicar-se-ia, objetivamente, o comando da solidariedade de direito previsto no art. 124, II do CTN c/c art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

O acórdão recorrido adotou como razões de decidir os fundamentos da Delegacia de Julgamento, os quais passam por duas linhas para descaracterizar o grupo econômico: o fato de a empresa solidária ter sido criada após a ocorrência do fato gerador e, neste cenário, ser impossível a caracterização de interesse comum entre elas. Vejamos:

### **Relatório**

#### DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Para evidenciar a corresponsabilidade 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:

...

### **Voto**

#### 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 da decisão proferida, transcrevo-a abaixo e a adoto como razões de decidir.

...

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 à qualquer sucessão. Ademais, não se subsume à 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 confessado pela impugnante, 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.

...

16.9. 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 há como considerar que a empresa, ainda inexistente, possuísse interesse comum nas situações que constituíam os fatos geradores das obrigações não adimplidas pela Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá.

Essa característica não existe nos casos paradigmáticos. Naqueles julgados os Colegiados se debruçaram sobre a caracterização de grupo econômico cujas empresas atuaram diretamente no fato gerador, ou seja, empresas que coexistiam quando da ocorrência das infrações:

#### **Acórdão 206-01.570**

Inicialmente, a recorrente solicita a descaracterização do grupo econômico, alegando que não possui qualquer relação de controle com a outra entidade, sendo que a FUPES tem por objetivo educação superior enquanto a recorrente trata de educação especial.

Contudo, a fiscalização constatou situações que demonstram que as empresas SOCIEDADE EDUCACIONAL DO ESPÍRITO SANTO — SEDES/UVV e a entidade FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA DE PESQUISAS ECONÔMICAS E SOCIAIS - FUPES constituem um grupo econômico de fato. A fiscalização verificou que o endereço que a FUPES exerce suas atividades é o mesmo da SEDES e que os administradores do grupo pertencem à família Dantes da Silva, que é membro do Conselho de Curadores da FUPES, tendo exercido o cargo de presidente, e também é o presidente da SEDES/UVV.

A autuada argumenta que o simples fato de em seu quadro societário contarem pessoas físicas que integram outras pessoas jurídicas não significa a formação do grupo, sendo que não existe, entre as empresas arroladas, controle administrativo e sim apenas relação comercial.

...

Observe-se que, conforme afirmado pela própria recorrente, é o Conselho de Curadores da FUPES que elege seu diretor presidente.

A auditoria fiscal verificou que as folhas de pagamento dos empregados da FUPES têm, no seu cabeçalho, a indicação da razão social da FUPES e, no seu rodapé, a razão social da SEDES/UVV. Assim, entendo que restou caracterizada a formação do grupo econômico entre as empresas citadas, pois seus sócios, pessoas físicas, comandam e dirigem o empreendimento, e detêm a titularidade do controle de todas elas.

#### **Acórdão 206-01.818**

O agente notificante informa que, em operação realizada pela Polícia Federal e Auditores Fiscais da Previdência Social, foi expedido Mandatos de Busca e Apreensão Judicial, resultando na apreensão de grande quantidade de documentos e microcomputadores e na constatação da existência de um grupo econômico denominado GRUPO MARGEN, composto por unidades frigoríficas, transportadoras, holdings e empresas de cessão de mão-de-obra, divididos em vários Estados da Federação.

A fiscalização expôs, em relatório denominado "GRUPO ECONÔMICO: GRUPO MARGEN" (fls. 629/659), os motivos pelos quais entende que há formação de um grupo econômico de fato entre a notificada e as empresas ali relacionadas, e informa que, por essa razão, todas as empresas citadas figuraram como responsáveis solidárias pelos créditos ora lançados, nos termos do art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/1991.

...

Contudo, a fiscalização constatou situações que demonstram que a notificada e as empresas relacionadas no Relatório Fiscal constituem um grupo econômico de fato.

A fiscalização verificou que os Srs. Mauro Sauden, Geraldo Prearo e Ney Padilha representam a sustentação financeira, administrativa e gerencial de todas as empresas.

Os termos de declarações tomados pelos Delegados da Polícia Federal dos empregados do Frigorífico Margem Ltda e da Água Limpa Transportes Ltda (do vigilante ao gerente financeiro), demonstram que os Srs. Mauro, Geraldo e Ney, citados acima, são os proprietários e gestores de fato dessas empresas, sendo os Srs. Jelicoe Pedro Ferreira, Lourenço Augusto Brizoto ou Aldomiro Lopes de Oliveira apenas sócios figurativos, já que são pessoas desconhecidas dos próprios empregados das empresas das quais figuram como sócios.

Diversos documentos examinados demonstram que a gestão das empresas é desempenhada pelos sócios de fato, Mauro, Geraldo e Ney, como os contratos de financiamento firmados com instituições financeiras do Brasil e exterior, nos quais essas pessoas figuram como garantidores das obrigações contraídas.

Tal fato e outros apontados pela fiscalização demonstra a existência de um controle comum, pois há unidade de comando e de controle.

Observamos ainda que as decisões mencionam outras condições, além da mera composição societária, para caracterização do grupo econômico, condições não presente neste lançamento. Aqui o relatório fiscal se limitou a afirmar que “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”.

Assim, pelo exposto, entendo que os Colegiados recorridos e paradigmáticos analisaram situações fáticas distintas, cada qual com suas especificadas e, neste sentido, entendo como prejudicada a comprovação da divergência.

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

### **Do recurso do Contribuinte:**

O recurso do contribuinte devolve para esta Câmara Superior a discussão sobre duas matérias: decadência parcial com base no art. 150, §4º do CTN e nulidade do lançamento por vício material.

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

#### O primeiro tema que será enfrentado é o da decadência.

Defende o contribuinte a decadência parcial do lançamento por força do art. 150, §4º do CTN haja vista a caracterização de pagamento parcial em razão do recolhimento à Previdência Social, no período autuado, de contribuições relativas à cota retida dos segurados. Com esse fundamento requer o contribuinte o reconhecimento da decadência relativa ao período de 12/2003 a 09/2004.

Importante destacar que, não é objeto do recurso o debate acerca dos efeitos da emissão do relatório complementar na computo do prazo decadencial aplicado ao caso, ou seja, se dever-se-ia considerada a data da intimação do lançamento ou do recebimento do relatório complementar. A discussão travada segundo os fundamentos utilizados pelos acórdãos paradigmas se limita a caracterização da ocorrência ou não do pagamento parcial.

E neste ponto, discordo dos argumentos apresentados pelo contribuinte e mantenho a decisão recorrida.

Lembramos que o lançamento se refere a cobrança de contribuição previdenciária devida pelo Contribuinte e incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviço. O lançamento é decorrente do fato de a instituição ter tido sua condição de isenta não reconhecida pela fiscalização.

O período de lançamento compreende os meses de 01/2003 a 12/2005.

Contribuinte intimado pessoalmente do lançamento em 23/12/2008.

A matéria de fundo do recurso reside em definir se há os autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, do tributo cobrado.

Tal discussão é relevante na medida em que, após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: "Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito".

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux,

julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que 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, entre as quais figura a 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 (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo 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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca-se que tendo o REsp n.º 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar a data do fato gerador como termo inicial da decadência é necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF n.º 99, que dispõe:

Súmula CARF n.º 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso - pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos - o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão.

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. Deve-se entender por “mesmo fato gerador” as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.

E neste caso em razão da autuação estar vinculada a exigência de Contribuições Previdenciárias cota patronal, e considerando que a contribuinte se considerava imune a este tributo, entendimento não compartilhado pelo Fisco em razão do descumprimento de requisito formal, o eventual pagamento relativo as contribuições da cota dos segurados empregados não se aproveita ao caso, pois trata-se de fato gerador distinto daqueles lançados.

A distinção está na própria redação da Lei n.º 8.212/91, sendo que no caso da cota do segurado este é o contribuinte, o recolhimento efetuado pela empresa se dá por retenção e na condição de substituto tributário:

### CAPÍTULO III

#### DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO

##### Seção I

### **Da Contribuição dos Segurados Empregado, Empregado Doméstico e Trabalhador Avulso**

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

Salário-de-contribuição	Alíquota em %
até 249,80	8,00
de 249,81 até 416,33	9,00
de 416,34 até 832,66	11,00

(Valores e alíquotas dados pela Lei nº 9.129, de 20.11.95)

§ 1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços a microempresas.

...

### **Seção II**

#### **Da Contribuição dos Segurados Contribuinte Individual e Facultativo.**

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.

§ 1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

...

### **CAPÍTULO IV**

#### **DA CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA**

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

...

### **CAPÍTULO X**

#### **DA ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES**

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

Assim, por estarmos diante de obrigações tributárias distintas, diante da total ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias cota patronal, tributo sujeito a lançamento por homologação, conclui-se pela postergação do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o referido lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

Diante do exposto, considerando o período de apuração e a data da ciência do lançamento (fato incontroverso pela dimensão do recurso), nego provimento ao recurso nesta parte.

Passamos ao segundo ponto de divergência: classificação do vício apontado pelo acórdão recorrido como vício de natureza material.

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

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

O lançamento para desclassificar a contribuinte como entidade imune apontou violação ao Decreto nº 2.536/98, haja vista a não realização dos objetivos traçados pela Lei Orgânica da Assistência Social, Lei nº 8.742/93, em seu artigo 2º, incisos de I a V e parágrafo único, bem como na Constituição Federal em seu artigo 203, incisos de I a V. Assim consta no lançamento:

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

5) Ainda, quanto ao seu não enquadramento como entidade beneficente de fins filantrópicos, importante enfatizar que a Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda., sob o manto da filantropia e usufruindo das benesses da imunidade tributária fiscal, buscou o acúmulo de capital constituindo patrimônio de sociedades com fins lucrativos, notadamente valorizando seu Ativo Permanente Imobilizado, com a

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

"Art. 32 Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

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

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

"Estatuto da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá.

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

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

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

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

Para classificação do vício adoto como premissa a necessidade de verificação se o erro constatado está relacionado como a norma introdutora ou com a norma introduzida da respectiva obrigação tributária. Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênia para transcrever:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª.

Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

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

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

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

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

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

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

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

"(...)"

No presente caso o erro na fundamentação legal gerou como consequência erro na descrição dos fatos e na motivação para desclassificação da contribuinte como entidade imune, assim o vício na norma introduzida ocasionou prejuízo à defesa do contribuinte e maculou a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária exigida, a qual no caso concreto dependeria da análise das condições do art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

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

descumprido, motivando a desclassificação da empresa como entidade imune no período envolvido.

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

**Conclusão:**

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

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri