



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12898.000165/2008-79  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.255 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTACIO DE SA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DESENQUADRAMENTO DA CONDIÇÃO DE ENTIDADE ISENTA. ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO. CÉRCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE.

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 legislação posterior, quanto ao cumprimento do requisitos. Os requisitos da MP 446/2008, 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 8.212/91 implica nulidade do lançamento, por erro na fundamentação legal.

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.

ARROLAMENTO DE BENS. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 109 (VINCULANTE).

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Décima Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), consubstanciada no Acórdão n.º 12-35.689 (fls. 1.576/1.606), o qual julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo principal, tendo, porém, retirado do polo passivo da obrigação a empresa Estácio Participações S/A.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual bem descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata-se de crédito tributário lançado pela Fiscalização (DEBCAD n.º 37.205.917-1), pertinente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa-incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, na competência 12/2004. O valor do presente lançamento é de R\$ 269.044,41, consolidado em 22 de dezembro de 2008.

2. De acordo com o Relatório Fiscal de fis. 74/88, as contribuições devidas incidem sobre os valores lançados sob o título da Conta “DESPESAS SEM COMPROVANTE”, no. 421.03.98, cujos comprovantes, embora solicitados, não foram apresentados à Fiscalização. Reporta ainda o AFRFB autuante que a empresa, ao não apresentar os comprovantes dos lançamentos contábeis, cujos históricos permitiram a classificação dos valores como remuneração, ensejou a constituição do crédito fiscal pelo método da aferição indireta, com fulcro no art. 33 e parágrafos, da lei 8.212/91.

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

3.1. não comprova a aplicação de pelo menos 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado em gratuidade, eis que nos percentuais de desconto apresentados contabiliza valores de bolsas de estudo parciais, em verdadeira concorrência de mercado, e de bolsas de estudo destinadas a funcionários e seus dependentes, em razão de Convenção Coletiva de Trabalho;

3.2. sob o manto da filantropia e usufruindo as benesses da imunidade tributária fiscal, buscou o acúmulo de capital, constituindo patrimônio de sociedades com fins lucrativos, tanto que, ao término de suas atividades como entidade beneficente, veio a compor a pessoa jurídica Estácio Participações S/A;

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

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

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

#### **Da impugnação**

7. Dentro do prazo regulamentar, a Autuada contestou o lançamento através do instrumento de fls. 121/190, anexando os documentos de fls. 191/213, que comprovam a capacidade postulatória do advogado que assina a impugnação, e alinhando os argumentos a seguir sintetizados:

7.1. Nulidade por não observância do devido processo legal;

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

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

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

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

7.6. Os processos administrativos n.º 44000.00807/2005-31 e 71010.001807/2003-30, instaurados com a interposição de recurso ao Ministro da Previdência Social pela Secretaria da Receita Previdenciária, não haviam sido julgados na data da autuação, tendo sido extintos pelo art. 38 da MP 446, de 07/11/2008.

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

7.8. Ainda que cancelados os CEBAS, far-se-ia necessário formalizar a desqualificação da isenção, mediante a instauração de procedimento específico, nos moldes previstos no § 8 do art. 206, do Regulamento da Previdência Social, a partir da emissão de informação fiscal. Somente após a apresentação de defesa ou decorrido o prazo para sua interposição, poderia a Receita Federal do Brasil, emitir, se fosse o caso, um Ato Cancelatório, e posteriormente, vir a lançar os valores considerados devidos;

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

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

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

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

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

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

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

7.16. A partir da adesão da impugnante ao PROUNI, em dezembro de 2004, a comprovação da gratuidade desvinculou-se do Decreto 2.536/98, passando a ser regida pela Lei 11.096/2005. Esta, repetindo o estatuído na MP 213, de 10/09/2004, determinou a concessão, pelos Conselheiros do CNAS, dos certificados às entidades que não houvessem cumprido nos dois triênios anteriores o requisito relativo à aplicação de gratuidade e, como consequência lógica, a manutenção dos certificados já concedidos, mesmo constatando-se a não observância do requisito em questão pelas eventuais interessadas;

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

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

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

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

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

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

7.23. 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. 1º do referido Decreto-lei, permanecendo no gozo do benefício previsto na lei revogada;

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

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

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

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

7.29. Acosta documentos que afirma comprovarem suas alegações às fls.215/1.112.

8. Às fls. 1.131/1.134, a 13ª. Turma da DRJ/RJ 01 encaminha os autos à Fiscalização, solicitando esclarecer a fundamentação que leva à convicção de que os lançamentos se referem à verbas remuneratórias, bem como solicitando elaboração de Relatório Fiscal Complementar para relacionar o lançamento aos procedimentos descritos na Medida Provisória n.º 446, vigente à época da lavratura.

9. Em resposta de fls. 1.136/1.141, afirma a autoridade fiscal responsável pelo lançamento que:

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

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

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

9.4. Quanto ao inciso II do citado artigo da MP, afirma que a contabilidade do contribuinte (contas 411.03.10 e 421.03.10 – Aluguéis e Condomínios) revela valores expressivos pagos a João Uchoa Cavalcanti Netto, presidente da entidade, não tendo sido apresentado nenhum documento que comprovasse a origem dos pagamentos, bem como nenhuma prova em contrário, em nada alterando o procedimento fiscal em curso. Tal fato descaracteriza a condição de entidade filantrópica por transgressão ao artigo 3o. Inciso VII do Decreto 2.536/98.

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

9.6. Relativamente ao inciso IV do mesmo artigo, alega que a entidade, usufruindo de benesses da imunidade tributária fiscal, acumulou capital constituindo patrimônio de sociedades com fins lucrativos, notadamente valorizando seu Ativo Permanente Imobilizado, com aquisição de diversos imóveis, e, ao término de suas atividades, vertendo este patrimônio para compor a pessoa jurídica Estácio Participações S/A, empresa de capital aberto com ações em Bolsa de Valores, não atendendo, assim, aos pressupostos dos incisos IX e X do Artigo 3o. do Decreto 2.536/98, bem como contrariando o artigo 26 de seu estatuto, tudo conforme esclarecido no Relatório Fiscal Inicial.

9.7. Em relação aos itens 13 e 14 da Resolução, esclarece que a ausência de Termo de Intimação Fiscal específico para a solicitação dos documentos relativos aos lançamentos contábeis se justifica tendo em vista que a própria contabilidade afirma serem “despesas sem comprovantes”, indicando expressamente que os comprovantes não foram localizados. Afirma ainda que os históricos dos lançamentos indica serem as verbas remuneratórias, indicando, em alguns casos, o nome do empregado beneficiário.

10. Às fls. 1.145 foi juntada a comprovação da intimação da Autuada.

#### **Da segunda Impugnação**

11. Às fls. 1.146/1.253, a autuada apresenta nova impugnação, aduzindo, em síntese, os seguintes itens:

11.1. Defende a nulidade e improcedência da autuação por ausência de fundamentação legal, uma vez que, apesar das determinações expressas contidas na Resolução, a autoridade lançadora em momento algum indicou o art. 31 da MP nº 446/08.

11.2. 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 consequências advindas pelo não cumprimento dos requisitos constantes no art. 28 da referida Medida Provisória.

11.3. 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. Afirma que a autoridade lançadora apenas se curvou ao entendimento da DRJ, e que este órgão deveria ter julgado improcedente o lançamento, e não obrigado a autoridade lançadora a fazer novo lançamento.

11.4. 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.

11.5. 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.

11.6. Alega que a competência 12/2004 foi alcançada pela decadência, eis que em 31/08/2009 a autoridade lançadora elaborou o “Relatório Fiscal Complementar”, do qual a Defendente teve ciência 14/06/2010, constituindo-se em um novo lançamento. Assim, a contagem do prazo decadencial deve ser contada a partir desta data do novo lançamento, nos termos do artigo 150, § 4º e 173 do CTN.

11.7. Em que pese a Resolução n. 173 ter solicitado que a autoridade lançadora comprovasse a intimação expressa para que a Autuada apresentasse seus comprovantes de caixa, esta reconhece que não houve a referida intimação para apresentar os documentos relativos aos lançamentos na conta 421.03.98, por ter a autoridade administrativa julgado tal medida desnecessária. Ocorre que o arbitramento de valores é medida excepcional que deve ser precedida de todos os meios de proporcionar ao contribuinte o direito de ampla defesa, mediante solicitação de apresentação de todos os documentos, o que não ocorreu no presente caso.

11.8. 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.

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

11.10. 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 Netto pela suposta falta de apresentação de documentos. A juntada de documentos relativos aos contratos de aluguel é o suficiente para infirmar a presunção da Fiscalização, acrescentando, em relação aos pagamentos efetuados a título de pro labore, que os acórdãos proferidos pela DRJ/RJ1 em 27/05/2009 decidiram que não se enquadrava como salário de contribuição a verba paga como aluguel;

11.11. 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,

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

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

11.14. Contesta a responsabilização dos sócios João Clemente Baena Soares e João Uchoa Cavalcanti Netto, por não terem sido observados os requisitos do artigo 135, II do Código Tributário Nacional, bem como a p co-responsabilização da Estácio Participações S.A., pois esta não possui interesse comum na situação que constitui o fato gerador das contribuições previdenciárias em análise. Não há que se falar em tal interesse comum, haja vista que a citada empresa nem mesmo existia à época dos fatos geradores.

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

Da ciência e manifestação da Estácio Participações S/A

12. Tendo em vista que o autuante produziu considerações indicando a empresa Estácio Participações S/A como solidária, decorrente da formação de grupo econômico, os autos foram remetidos à Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário (fls. 1.326/1.327) para cientificar a nova empresa da Resolução de nº 173, bem como do resultado da diligência, renovando-se à interessada o prazo de defesa.

12. A empresa Estácio Participações S/A apresentou a peça impugnatória de fls. 1.331/1.442, aduzindo o que segue, em breve síntese:

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

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

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

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

12.6. Repete os argumentos expendidos pela primeira impugnante.

13. É o Relatório.

(destaques do original)

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Periodo de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

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 fiscal, o AFRFB está autorizado a lançar o crédito tributário devido.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. NÃO-APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA - ÔNUS DA PROVA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou sua apresentação deficiente, o que se constitui em presunção legal relativa, cumpre ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário. Art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 148 do CTN.

## 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 Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dessa decisão em 03/03/2011, por via postal (A. R. de fl. 1.610), a Contribuinte apresentou, em 1º/04/2011, por meio de procurador legalmente habilitado, o Recurso Voluntário de fls. 1.612/1.704, com as seguintes alegações, em suma:

1. Inaplicabilidade do artigo 31 da MP n.º 446/2008 pelos seguintes motivos:
  - a) quando do advento do art. 31 da MP n.º 446/2008, a Recorrente não era mais entidade beneficente de assistência social;
  - b) as normas processuais têm aplicação imediata, mas não retroativa;
  - c) o art. 31 da MP n.º 446/2008 não é norma meramente procedimental e, portanto, não poderia ser aplicada retroativamente, sob pena de ofensa ao art. 144 do CTN;
  - d) a MP n.º 446/2008 somente poderia retroagir nas hipóteses elencadas no inciso II do art. 106 do CTN, o que não é o caso dos autos;
  - e) a aplicação da MP n.º 446/2008 viola o disposto no art. 146 do CTN, pois modifica o critério jurídico adotado pela autoridade lançadora no lançamento originário;
  - f) a tentativa da Fiscalização de “igualar” os requisitos previstos no art. 28 da MP n.º 446/2008 àqueles indicados no art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, com o claro intuito de “eliminar” a necessidade de um processo administrativo autônomo de cancelamento da isenção, é, de forma transversa, fazer uso de analogia para exigir tributo, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN;
  - g) a MP n.º 446/2008 já se encontrava extinta quando da elaboração da Resolução n.º 160 da DRJ, que determinou a aplicação do art. 31 da referida medida provisória; e
  - h) a aplicação da MP n.º 446/2008, ao alterar o critério jurídico do lançamento, viola o disposto no art. 149 do CTN, onde estão previstas taxativamente as hipóteses de revisão do lançamento.
2. Nulidade e a improcedência da autuação por ausência da fundamentação legal do auto de infração.
3. O art. 10, IV, do Decreto n.º 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Federal, determina que o auto de infração deve conter obrigatoriamente o dispositivo legal infringido, assim como a penalidade aplicável.

4. Nulidade pela lavratura do auto de infração por autoridade incompetente.
5. A alteração da fundamentação legal implica em novo lançamento e esse novo lançamento foi, na verdade, efetuado pela 13ª Turma da DRJ/RJ1 e não pela autoridade lançadora da DEFIS, o que importa em sua nulidade, uma vez que a referida turma não é a autoridade competente para tanto, além do que deveria ter julgado o mérito do auto de infração e não determinado o seu retorno à DEFIS para elaboração de “relatório fiscal complementar” que, de complementar não tem absolutamente nada, tratando-se, na verdade, de um novo lançamento.
6. A Turma da DRJ/RJ1, ao discordar da fundamentação legal originariamente aplicada pela autoridade lançadora, deveria ter julgado improcedente o auto de infração e não obrigado a autoridade lançadora do DEFIS a efetuar novo lançamento.
7. 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.
8. 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.
9. A Fiscalização da Receita Federal poderia, no máximo, representar ao CNAS o alegado descumprimento das condições para deferimento do CEBAS, não estando legitimada para proceder à presente autuação.
10. Os processos administrativos n.º 44000.00807/200531 e 71010.001807/200330, 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.
11. 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.
12. Ainda que cancelados os CEBAS, seria necessário formalizar a desqualificação da isenção, mediante a instauração de procedimento específico, nos moldes previstos no § 8º do art. 206, do Regulamento da Previdência Social, a partir da emissão de informação fiscal.
13. 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.

14. Tal levantamento só poderia se reportar a fatos geradores com data posterior ao cancelamento da isenção, pois os efeitos da revogação de ato administrativo se operam apenas para o futuro, restando intangíveis os praticados durante a sua vigência.
15. 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.
16. A Fiscalização teria utilizado apenas juízo de valor para proceder ao cancelamento, sem embasamento objetivo.
17. A autuação ocorreu antes do decurso de prazo para apresentação de documentos pela impugnante, assim, por estes motivos seria nulo o lançamento.
18. Suscita a decadência de parte do período lançado suscitando a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial.
19. Impossibilidade de se fazer o arbitramento de valores sem prévia intimação da recorrente para apresentação dos documentos contábeis.
20. Em relação à gratuidade, a Fiscalização lançou mão de mera convicção subjetiva, para equiparar simplesmente todas as bolsas parciais concedidas a seus alunos a descontos comerciais, além de desconsiderar, 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.
21. As bolsas de estudo parciais são expressamente admitidas pela legislação previdenciária, mais precisamente o art. 3º, VI da Resolução CNAS n.º 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;
22. Não existe óbice legal à aquisição de imóveis por parte das entidades beneficentes, bem como a sua alienação. No presente caso, os imóveis adquiridos foram adquiridos para a consecução dos objetivos institucionais, e as vendas posteriores observaram critérios operacionais.
23. 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.
24. O patrimônio da impugnante não foi vertido para a sociedade empresária denominada Estácio Participações S/A. Esta, na realidade, foi criada por seus sócios após a transformação da entidade, integralizando parte do seu capital

com quotas da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Si Ltda, com o cuidado de registrar os superavits acumulados até a data da transformação, em conta de reserva de capital não distribuível aos sócios.

25. 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.

26. O arrolamento de bens efetuado pela fiscalização é inconstitucional, e contra a corresponsabilidade dos sócios, que considera descabida, uma vez que a Fiscalização não comprovou a hipótese da aplicação do artigo 30, IX, da Lei 8.212/91, à Estácio Participações. Alega, ainda, ser tal dispositivo inconstitucional.

27. Por fim, requer que que seja:

a) declarada a nulidade do auto de infração objeto deste processo administrativo, bem como do acórdão n.º 12-35.689; e

b) acaso superadas as flagrantes nulidades apontadas neste recurso, o que ora se admite apenas para fins de argumentação, no mérito, seja dado integral provimento ao presente recurso voluntário, para reformar o acórdão n.º 12-35.689, e, ao final reconhecer a improcedência do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração n.º 37.205.917-1, com o seu respectivo cancelamento integral.

A responsável solidária, Estácio Participações, foi cientificada da decisão da DRJ em 03/03/2011, por via postal (A. R. de fl. 1.611), porém não se manifestou.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

### **PRELIMINARES DE NULIDADE**

A Recorrente suscita a nulidade do lançamento fiscal pelas seguintes razões, em suma:

a) a aplicação da MP n.º 446/2008 viola o disposto no art. 146 do CTN, pois modifica o critério jurídico adotado pela autoridade lançadora no lançamento originário;

- b) a tentativa da Fiscalização de “igualar” os requisitos previstos no art. 28 da MP n.º 446/2008 àqueles indicados no art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, com o claro intuito de “eliminar” a necessidade de um processo administrativo autônomo de cancelamento da isenção, é, de forma transversa, fazer uso de analogia para exigir tributo, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN;
- c) a MP n.º 446/2008 já se encontrava extinta quando da elaboração da Resolução da DRJ, que determinou a aplicação do art. 31 da referida medida provisória;
- d) a aplicação da MP n.º 446/2008, ao alterar o critério jurídico do lançamento, viola o disposto no art. 149 do CTN, onde estão previstas taxativamente as hipóteses de revisão do lançamento.
- e) a alteração da fundamentação legal implica em novo lançamento e esse novo lançamento foi, na verdade, efetuado pela 13ª Turma da DRJ/RJ e não pela autoridade lançadora da DEFIS,
- f) a referida turma não é a autoridade competente para tanto, além do que deveria ter julgado o mérito do auto de infração e não determinado o seu retorno à DEFIS para elaboração de “relatório fiscal complementar” que, de complementar não tem absolutamente nada, tratando-se, na verdade, de um novo lançamento.
- g) a Turma da DRJ/RJ, ao discordar da fundamentação legal originariamente aplicada pela autoridade lançadora, deveria ter julgado improcedente o auto de infração e não obrigado a autoridade lançadora do DEFIS a efetuar novo lançamento.

Penso que assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Segundo o Relatório Fiscal, a autuação foi fundamentada na falta de cumprimento dos requisitos do Decreto n.º 2.536/98, o qual dispõe basicamente sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. Segue excerto do mencionado relatório (fls. 76/78):

4) A Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda., enquanto entidade dita beneficente, não satisfaz os requisitos do Decreto n.º 2.536/98, em 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.

5) 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.

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

**"Art. 3º 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)**

7) 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 N° 33.2.0783899-0, na mencionada data, transformou-se em entidade com fins lucrativos, ou seja, em empresa privada com fins lucrativos.

8) 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 N° 33.3.0028205-0.

(grifos do original)

Não satisfeita com a fundamentação legal utilizada pelo autuante, a DRJ solicitou diligência, nos seguintes termos (fl. 1.331):

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 fática contemplada pelo autuante em seu relatório visa claramente a desconsideração da atuada 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. No que tange ao mérito do Auto de Infração, temos que a autoridade autuante consignou em seu Relatório Fiscal a informação de que o lançamento foi feito com base no artigo 33, §3º da Lei 8.212/91. fazendo-se necessária a comprovação de que houve a expressa solicitação para que se apresentassem os documentos relativos aos lançamentos efetuados. Isto porque a legislação é clara ao estabelecer que para que se possa proceder ao arbitramento de valores como remuneratórios deve-se haver um fato ensejador de tal procedimento extremo, *in casu*, a falta de esclarecimentos acerca dos lançamentos realizados na na conta 421.03.98 - "Despesas sem Comprovantes".

14. Além disto. somos também pela manifestação expressa e fundamentada acerca da consideração o não dos valores apurados como remuneração, haja vista que dentre eles aparecem lançamentos com históricos aparentemente referentes a ajustes contábeis.

15. Diante de todo o exposto. por força do princípio do contraditório e 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 retorno 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, bem como que comprove a intimação expressa da Notificada para a apresentação dos documentos relativos aos lançamentos na conta 421.03.98 - "despesas sem Comprovantes", que se mostra como condição autorizadora do arbitramento.

[...]

Por sua vez, em resposta à diligência solicitada pela DRJ, a autoridade fiscal assim se pronunciou sobre a fundamentação legal para cancelamento da isenção (fl. 1.333):

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

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

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

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

4) Porém, em que pese à inaplicabilidade da Medida Provisória n.º 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 às benesses filantrópicas.

[...]

Já a decisão recorrida fundamenta-se no artigo 31 da MP 446/2008, vigente à época do lançamento, quanto aos requisitos para manutenção do benefício da imunidade tributária (fls; 1.588/1.599).

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

[...]

16.15. Assim, para as fiscalizações em andamento no momento da publicação da MP 446/2008, uma vez verificado que a entidade não atende aos requisitos exigidos para o gozo da isenção, deve-se lavrar o AI nos termos do art. 31 da MP n.º 446/2008, em atendimento ao § 1º do art. 144 do CTN. O referido artigo previa:

*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.*

16.16. Portanto, como acima visto, o dispositivo que o contribuinte quer afastar do lançamento é exatamente o que autoriza o feito.

16.17. Os requisitos da Seção I, referidos no dispositivo acima citado, são:

*Art. 28. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

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

*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;*

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

*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;*

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

*VI - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e à dívida ativa da União, certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e de regularidade em face do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN;*

*VII - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;*

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

*IX - aplique as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;*

*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;*

*XI - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; e*

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

16.18. Assim, o art. 31, da referida Medida Provisória, que autoriza o lançamento direto sem prévia representação, não representa a condição para fruição da isenção. Contudo, ao remeter ao art. 28, ali estão listadas as verdadeiras condições. Ressaltamos que o que há de inovação do art. 28 da MP nº 446/2008 em relação ao art. 55 da Lei 8.212/91 não produzirá efeito no lançamento sob análise, pelos exatos motivos elencados na defesa, ou seja, irretroatividade da norma material, como fundamentado no caput do artigo 144 do CTN.

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

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

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

[...]

#### **Dos Efeitos do Cancelamento da Imunidade**

[...]

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

*Art. 31. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção 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.*

[...]

Observa-se, portanto, que há conflito entre os fundamentos trazidos pela autoridade autuante em seu relatório, na informação fiscal da diligência e na decisão de primeira instância, tornando o lançamento confuso e causando prejuízo à Recorrente, trazendo como consequência a sua nulidade.

Esse foi o entendimento adotado por esse Conselho, em lançamentos referentes a esse mesmo Contribuinte, oriundos da mesma ação fiscal:

- Acórdãos n.ºs 2401-002.971; 2401-002.973; 2401-002.974; 2401-002.975; 2401-002.976; e 2401-002.977, todos da relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.
- Acórdãos n.ºs 2403-002.980 e 2403-002.981, ambos da relatoria do Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Em todos os acórdãos citados acima, os lançamentos foram anulados, tendo como diferença a natureza do vício: os julgados na Turma 2401 foram anulados por vício formal, enquanto os na Turma 2403 foram anulados por vício material.

Os Acórdãos n.ºs 2401-002.974; 2401-002.975; e 2401-002.977 foram reformados pela Câmara Superior para anular os lançamentos por vício material, em vez de vício formal (Acórdão n.ºs 9202-009.776; 9202-009.777; e 9202-009.778, respectivamente).

Quanto à necessidade de anular o lançamento, peço vênias para reproduzir o voto condutor da ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão n.º 2401-002.974, com o qual concordo nesse ponto e o adoto também como razões de decidir.

#### **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 forçação 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 exaustivamente demonstrado pela Impugnante na Seção III, Capítulo 3, retro, a MP n° 446/08 não é aplicável ao presente caso, como quer fazer entender a 13ª Turma da DRJ/RJ1, 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 n° 8.212/91.*

*Nunca é demais ressaltar que a própria autoridade lançadora, quando instada a elaborar um "relatório fiscal complementar" pela Resolução n° 126, foi categórica ao afirmar que a MP n° 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° 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.

(grifos do original)

Dessa forma, entendo pela nulidade do lançamento fiscal, pelas razões acima expostas.

### NATUREZA DO VÍCIO

Destaque-se que a compreensão e identificação da natureza desse vício (formal ou material) tem particular importância no âmbito do Direito Tributário, porque o Código Tributário Nacional prolonga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário que tenha sido cancelado por vício formal em sua constituição (CTN, art. 173, II).

No caso presente, penso que o vício seja material, como decidido pela Turma 2402 e pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em processos similares decorrentes da mesma ação fiscal, diferentemente do entendimento da ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, relatora dos acórdãos da Turma 2401, cujo colegiado decidiu pela natureza formal do vício.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode se referir à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência e conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido etc. - CTN, art. 142).

Nesse ponto, pela sua clareza e objetividade, reproduzo e adoto como razões de decidir o voto vencedor da ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no Acórdão n.º 9202-009.776, de 25/08/2021, que reformou o Acórdão n.º 2401-002.974, relativo a esse mesmo contribuinte:

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 ter 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 n.º 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 n.º 2.536/98, haja vista a não realização dos 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. Assim consta no lançamento:

4) A Atuada 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. Original

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 n.º 2.536/98, a seguir transcritos, contrariando também o artigo 26 do seu estatuto, tudo à vista dos elementos trazidos à colação neste Relatório Fiscal Inicial, peça inaugural do procedimento fiscal na lavratura do presente Auto de Infração:

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

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

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

"Estatuto da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá.

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

Por sua vez o relatório fiscal complementar passa a trazer (em cumprimento da resolução da DRJ e contra o entendimento do fiscal) que no caso deveria ser verificado o descumprimento dos requisitos previstos no art. 28, incisos I a XIII da Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 peça 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 nº 8.212/91.

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

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

(grifos do original)

Nesse mesmo sentido, destaco as seguintes decisões deste Conselho:

Ementa: Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2006

**AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.**

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do

lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.  
(Acórdão n.º 9303-004.582, de 24/01/2017, Rel. Rodrigo da Costa Possas).

**AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.**

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material.

(Acórdão n.º 9303-003.811, de 26/04/2016, Rel. Vanessa Marini Cecconello)

**NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.**

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configuram vício formal.

(Acórdão n.º 9101-002.146, de 07/12/2015, Rel. Rafael Vidal de Araújo)

Portanto, entendo que o lançamento deve ser anulado por vício material.

## ARROLAMENTO DE BENS

Insurge-se a Recorrente contra o arrolamento de bens efetuado pela Fiscalização.

Não há como acolher a pretensão recursal, uma vez que essa matéria foi sumulada pelo CARF:

Súmula CARF n.º 109

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a nulidade material do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa