



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

CSRF-T1
Fl. 1
3785

Processo nº 10240.001474/2004-31
Recurso nº 152.297 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-000.877 – 1ª Turma
Sessão de 22 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERVIÇOS DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE RONDÔNIA - SEBRAE/RO

PROCEDIMENTO ESPECÍFICO PARA A SUSPENSÃO DE IMUNIDADE PREVISTO NO ARTIGO 32 DA LEI Nº 9.430/96.

A ausência da observância do procedimento específico para a suspensão da imunidade acarreta vício formal ao lançamento tributário. A nulidade atinge o IRPJ e os tributos a ele correlatos, principalmente se a entidade goza de isenção, nos termos do artigo 32, §10, da Lei nº 9430/96.

COFINS. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO.

A isenção das entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, para as receitas relativas às suas atividades próprias, alcança fatos geradores ocorridos a partir do mês de fevereiro de 1999, não havendo como arguir-se imprescindibilidade de Ato Declaratório de suspensão do benefício fiscal condicionado quando a autuação diz respeito a infrações fiscais apuradas em períodos anteriores à sua vigência.

CSLL. ISENÇÃO DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS. SUSPENSÃO. PROCEDIMENTOS.

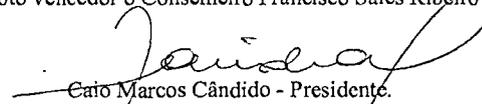
Incidindo sobre o lucro líquido, o direito à sua isenção subsume-se, a exemplo do IRPJ, aos requisitos do art. 9º §1º e art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN, para cuja suspensão deve ser observado o comando inserto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, sob pena de nulidade do lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

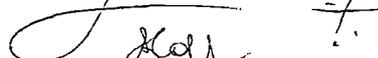
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a preliminar de nulidade do lançamento por vício formal, em

ff 1

relação à COFINS do ano-calendário de 1998, determinando o retorno dos autos à Câmara recorrida para análise das demais matérias do recurso voluntário em relação à COFINS do ano-calendário de 1998, vencida a Conselheira Susy Gomes Hoffmann (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Sales Ribeiro de Queiroz.



Caio Marcos Cândido - Presidente.



Susy Gomes Hoffmann - Relatora.



Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Redator Designado.

Editado em: 05 MAI 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Marcos Cândido, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antônio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial por divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O auto de infração que deu origem ao presente processo versa sobre:

a) IRPJ, relativo aos anos de 1998 e 1999. Constatou-se que houve omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários não contabilizados, bem como falta de recolhimento ou de declaração de imposto de renda.

b) CSLL e Cofins concernentes ao ano de 1998. Constatou-se a ocorrência de omissão de receitas.

O valor do lançamento é de R\$ 541.460,39, com imposição de multa de ofício de 75%.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 238/257 dos autos. Alegou, em síntese, que se cuida de instituição sem fins lucrativos, que tem como objetivo o fomento e o auxílio às micro e pequenas empresas, de modo que suas ações não poderiam ser consideradas transações comerciais ou prestações de serviços, mas perpetração do seu objetivo institucional. Argumentou que os valores que a fiscalização reputou como receitas, na verdade, constituem meros ingressos, os quais foram repassados para empresas promotoras de eventos de apoio às micro e pequenas empresas.

Alegou, ainda, que tem natureza de sociedade civil, sem fins lucrativos, instituída sob a forma de Serviço Social Autônomo, e que preenche os requisitos para o gozo da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal, assim como os previstos no artigo 14 do CTN.

Por outro lado, aduziu que a multa de ofício, de 75% sobre o tributo devido, viola o princípio do não-confisco. Ainda, que a utilização das informações referentes à CPMF, no que se refere aos dados anteriores à Lei nº 10.174/2001, é ilegal. Por fim, requereu perícia contábil para determinar as diferenças apontadas no que tange aos ingressos e às receitas efetivas.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 292/298, julgou procedente o lançamento.

Às fls. 302/332 dos autos, o contribuinte interpôs recurso voluntário, do qual resultou, por parte da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, a declaração de nulidade dos lançamentos por vício formal (fls. 339/344):

Eis a cmenta da decisão:

"SEBRAE- IMUNIDADE- VÍCIO FORMAL- NULIDADE-

Tratando-se de instituição de educação e assistência social, sem fins lucrativos, a entidade integrante do sistema "S" goza de imunidade tributária, cuja suspensão deve obedecer o rito instituído pelo art. 32 da lei nº 9430/96. É nulo, por vício formal, o lançamento não precedido daquelas formalidades".

Expressou-se, na decisão, que a fiscalização, embora reconhecendo a natureza jurídica da fiscalizada, decidiu que não era beneficiária da imunidade tributária em questão, não observando o artigo 32 da lei nº 9.430/96, cujo §3º estabelece, com exclusividade, o delegado ou o inspetor da Receita Federal como detentores da competência para decidir e expedir o ato declaratório suspensivo da imunidade.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, então, interpôs o presente recurso especial (fls. 349/357), suscitando divergência jurisprudencial no que se refere à aplicação do artigo 32 da Lei nº 9.430/96. Citou, para tanto, acórdão da antiga Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em que se entendeu que o rito do mencionado dispositivo não se aplica às contribuições sociais, por ter em vista apenas a imunidade tributária concernente a imposto, prevista no artigo 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal.

Assim, a recorrente postulou que *"seja afastada a nulidade por vício formal relativamente aos lançamentos de CSLL e COFINS"*.

È o relatório.

mf.

ff.

Voto Vencido

Conselheiro Susy Gomes Hoffmann, Relator

O presente recurso é tempestivo. Preenche todos os requisitos de admissibilidade, já que se demonstrou a divergência jurisprudencial suscitada.

Realmente, a recorrente trouxe à tona decisão da antiga Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em que se entendeu que *“a submissão ao artigo 32 da lei nº 9430, de 27 de dezembro de 1996, não atinge a Cofins, por envolver apenas a imunidade tributária relativa a impostos, prevista na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal”*.

Ressalto desde já, no entanto, que a pretensão recursal não merece acolhida.

Preliminarmente, contudo, impõe-se tecer algumas ponderações a respeito da existência de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade que dizem com o tema ora em julgamento.

Com efeito, estão a tramitar no Supremo Tribunal Federal a ADI nº 1802, protocolizada no ano de 1998, que questiona a constitucionalidade dos artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/1997, e a ADI nº 4021, protocolizada em 2008, tendo como objeto a declaração de inconstitucionalidade do artigo 32 da Lei nº 9.430/96.

Tem-se o seguinte panorama:

a) ADI nº 1802: em 27/08/1998, o Tribunal, por unanimidade, deferiu parcialmente o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão definitiva da ADI, a vigência do §1º e alínea “P” do §2º, ambos do artigo 12, do artigo 13, “caput”, e do artigo 14, todos da Lei nº 9.532/97.

b) ADI nº 4021: diante do pedido de medida cautelar, o relator, Min. Eros Grau, entendeu por bem aplicar o artigo 12 da Lei nº 9.868/99, a fim de submeter o processo diretamente ao Tribunal, tendo em vista a relevância do caso. Ainda, em face da alegação do autor da ação de conexão com a ADI nº 1802, acima referida, submeteu-se à consideração do Presidente do STF no que tange à eventual necessidade de redistribuição do feito, por prevenção, ao relator desta ADI. Entendeu-se, neste ponto, consoante despacho proferido em 27/08/2008, que não restou caracterizada a conexão, sob o fundamento de que as duas ações versam sobre dispositivos de leis diferentes.

É de se ressaltar que, na ADI nº 4021, o STF ainda não apreciou o pedido de medida cautelar.

Trago à baila as duas ações, tendo em vista potencial discussão a respeito da vigência ou não do artigo 32 da Lei nº 9.430/96, diante do deferimento da medida cautelar no bojo da ADI 1802, suspendendo-se, dentre outros, o artigo 14 da lei nº 9.532/97.

Este dispositivo legal tem a seguinte redação:

 4

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Poder-se-ia depreender desta circunstância que o artigo 32 da Lei nº 9.430/96, já que a ele refere-se expressamente o artigo 14 suspenso, também estaria com a sua vigência sobrestada.

Entretanto, tal entendimento é destituído de razão jurídica.

Vejamos.

Analisando-se o voto do Min. Sepúlveda, à época relator da ADI nº 1802, o qual fora acolhido por unanimidade, tem-se que, tratando especificamente dos artigos 13 e 14 da Lei nº 9.532/97, e baseando-se no entendimento já consolidado da Suprema Corte, entendeu, em juízo provisório, que a **suspensão da imunidade tributária**, nos termos do disposto no artigo 13, **aplicável sob a forma de sanção ao sujeito passivo** que *“houver contribuído para a prática do ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária (...)”* extrapolaria os lindes legítimos de regulação por lei ordinária de matéria atinente a imunidade tributária.

Destarte, nessa esteira, partindo-se do pressuposto da inconstitucionalidade do artigo 13, suspendeu-se, também, o artigo 14, que se liga umbilicalmente àquele dispositivo, e sem o qual não haveria razão de existir.

De fato, afigura-se, neste ponto, não obstante não expresso neste sentido o voto do ilustre ministro, uma verdadeira “inconstitucionalidade por arrastamento”, aquela em que *“a dependência ou interdependência normativa entre os dispositivos de uma lei pode justificar a extensão da declaração de inconstitucionalidade a dispositivos constitucionais mesmo nos casos em que estes não estejam incluídos no pedido inicial da ação”*¹. Inconstitucionalidade, é de se enfatizar, “provisória”, já que a norma encontra-se com sua eficácia suspensa, em virtude de concessão de medida cautelar.

Realmente, o artigo 14 não subsiste sem o artigo 13, de modo que a suspensão deste importa, inexoravelmente, a suspensão daquele.

Sob esta perspectiva, tem-se, na medida cautelar, que o relator foi explícito, ao tratar do artigo 32 da Lei nº 9.430/96, no seguinte sentido:

“Essa L. 9.430/96 prevê a ‘suspensão’ da imunidade tributária por falta de observância dos requisitos do art. 9º, §1º, e 14, do CTN, claramente enquadráveis no campo que vimos considerando facultado até à lei ordinária”

E, cuidando do artigo 14 da Lei nº 9.532/97, sob o prisma em que tal dispositivo determina a aplicação do artigo 32 da Lei nº 9.430/96 na hipótese de configuração dos pressupostos para a suspensão da imunidade tributária previstos no artigo 13 daquele diploma legal, adianta o seu juízo de inconstitucionalidade, externando que:

“A norma agora impugnada, contudo, uma vez mais, instrumentaliza a suspensão da imunidade tributária como sanção

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. Saravá. 2008. p. 1247.

dos ilícitos fiscais que não dizem com os pressupostos do benefício constitucional

Vê-se, com isso, que, inequivocamente, não se pode dizer que o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 está com a sua vigência suspensa por força da suspensão do artigo 14 da Lei nº 9.532/97, tão-somente pelo fato de que este artigo faz referência àquela.

Com efeito, o sobrestamento do artigo 14 da Lei nº 9.532/97 deu-se em razão do juízo provisório de inconstitucionalidade que recaiu sobre o artigo 13 da mesma lei, o qual constitui-se em condição para a aplicação do artigo 14, e sem o qual este não subsistiria (conforme já exposto); é dizer, a suspensão da imunidade tributária que se reputou como ilegítima é aquela que tem como pressuposta a tipificação de uma infração à legislação tributária, consubstanciando-se, portanto, numa verdadeira sanção; ressaltou-se, de outro lado, expressamente, que a suspensão da imunidade sob o pressuposto da falta de preenchimento dos requisitos estabelecidos nos artigos 9º, §1º, e 14 do CTN, conforme regulado pela Lei nº 9430/96, é dotada de compatibilidade constitucional.

Ora, como se sabe, o efeito vinculante, em termos objetivos, que assoma de uma sua decisão, seja definitiva seja cautelar, sobretudo em sede de controle abstrato de constitucionalidade, que tem eficácia *erga omnes*, abrange não só a sua parte dispositiva, mas também os seus fundamentos determinantes, conforme se depreende da seguinte passagem do voto proferido pelo ex-ministro Maurício Corrêa, no âmbito da Reclamação nº 1.987 (DJU 21/05/2004):

"A questão fundamental é que o ato impugnado não apenas contrastou a decisão definitiva proferida na ADI 1.662, como, essencialmente, está em confronto com seus motivos determinantes. A propósito, reporto-me à recente decisão do ministro Gilmar Mendes (RCL 2.126, DJ de 19/08/02) sendo relevante a consideração de importante corrente doutrinária, segundo a qual a 'eficácia da decisão do Tribunal transcende o caso singular, de modo que os princípios dimanados da parte dispositiva e dos fundamentos determinantes sobre a interpretação da Constituição devem ser observados por todos os Tribunais e autoridades nos casos futuros', exegese que fortalece a contribuição do Tribunal para preservação e desenvolvimento da ordem constitucional".

Neste sentido, o ministro Gilmar Mendes diz que:

"Como se vê, com o efeito vinculante pretendeu-se conferir eficácia adicional à decisão do STF, outorgando-lhe amplitude transcendente ao caso concreto. Os órgãos estatais abrangidos pelo efeito vinculante devem observar, pois, não apenas o conteúdo da parte dispositiva da decisão, mas a norma abstrata que dela se extrai, isto é, que determinado tipo de situação, conduta ou regulação - e na apenas aquele objeto de pronunciamento jurisdicional - é constitucional ou inconstitucional e deve, por isso, ser preservado ou eliminado (...)

Com a positivação dos institutos da eficácia erga omnes e do efeito vinculante das decisões proferidas pelo STF na ação declaratória de constitucionalidade e na ação direta de inconstitucionalidade

deu-se um passo significativo no rumo da modernização e racionalização da atividade da jurisdição constitucional entre nós"

Assim é que não se pode levar em conta a medida cautelar concedida pelo STF na ADI 1802, sem se analisar e considerar o teor da sua fundamentação. E esta, como já demonstrado, faz explícita distinção entre as hipóteses de suspensão tributária previstas na Lei nº 9.532/97 e na Lei nº 9.430/96, reputando-se como suspensa aquela (artigos 13 e 14).

Por outro lado, além do fato de, nos termos do já exposto, não se poder afirmar que o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 encontra-se suspenso, em razão da decisão proferida no bojo da ADI nº 1802, também não se pode relegar que existe uma ADI específica que questiona a constitucionalidade de tal dispositivo, na qual ainda não houve sequer a análise da medida cautelar postulada.

Ademais, nessa ADI, de nº 4021, verifica-se a existência de despacho do Presidente da Corte no sentido da inexistência de conexão entre as duas ações comentadas, determinando-se o seu trâmite com relatores diferentes.

Ora, como se sabe, os institutos processuais da prevenção, da prorrogação de competência e da conexão, têm o escopo último de evitar que, no âmbito do Poder Judiciário, surjam decisões divergentes em casos de ações que, por suas elementos, encontram-se intimamente ligadas, o que geraria, além de incongruência, uma insegurança jurídica latente nos jurisdicionados. Esta razão revela-se ainda mais premente quando se trata de ações existentes num mesmo tribunal.

Diante desse panorama, passo à análise do mérito.

Tem-se que, consoante se enfatizou no acórdão recorrido, a própria fiscalização reconheceu a natureza jurídica do Sebrae, nos termos do que dispõe o Decreto nº 99.570/1990, que desvinculou o Sebrae (antigo Cebræ) da Administração Pública Federal, para transformá-lo em Serviço Social Autônomo. Este, conforme ensina Hely Lopes Meirelles:

"São todos aqueles instituídos por lei, com personalidade de Direito Privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou por contribuições para-fiscais. São entes paraestatais, de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios, revestindo a forma de instituições particulares convencionais (fundações sociedade civis ou associações) ou peculiares ao desempenho de suas incumbências estatutárias".²

Em sua essência, tais entidades não têm fins lucrativos, e são reconhecidamente destinatárias da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal, o que particularmente interessa aqui.

No acórdão recorrido, considerou-se totalmente nulo o lançamento, com base em vício formal, tendo em vista o fato de não se ter observado, no procedimento fiscalizatório, o artigo 32, §3º, da Lei nº 9.430/96, que tem a seguinte redação:

² MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 338.

[Handwritten mark]

[Handwritten mark]

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

A recorrente defende que a anulação não pode se estender à CSLL e à COFINS, que também foram objeto do lançamento. Isto porque o referido dispositivo legal apenas se refere, especificamente em seu § 1º, à "imunidade de tributos federais de que trata o alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal".

Não procedem, contudo, suas alegações.

Realmente, o mesmo artigo 32 da Lei nº 9.430/96 estabelece, em seu §10, que:

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

O Sebrae, por sua natureza, goza de isenção, tanto no que se refere à CSLL e à Cofins, com base no artigo 15 da Lei nº 9532/97, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

E com fundamento no artigo 14 da Medida Provisória nº 2158-35/01, que prevê:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Desta forma, assim como se revela nulo o auto de infração, no que se refere ao IRPJ, por não se ter observado o artigo 32 da Lei nº 9430/96, pelo mesmo fundamento a nulidade do auto de infração assoma em relação à CSLL e à Cofins, com base no artigo 32, §10, daquele diploma legal.

Note-se que, além dessas razões, outras ensejam a que não se dê provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Com efeito, não é razoável se defender que, no âmbito de uma só fiscalização, se permita fragmentar a atuação do fisco, a fim de que se a repete nula apenas no que tange a um tributo, e se salve, a qualquer custo, o lançamento dos demais tributos, o qual somente se deu em decorrência daquela fiscalização maculada de nulidade. De um lançamento nulo não pode advir a constituição válida de créditos tributários derivados.

Ressalte-se, por outro lado, que o previsto no artigo 32 da Lei nº 9.430/96 é um procedimento que deve ser observado pelo fisco, em relação aos entes enquadrados no âmbito de proteção da imunidade constitucional em questão, previamente à constituição do crédito tributário. Isto é, antes da atuação do contribuinte, o fisco deve implementar o procedimento em comento, de modo que, não o fazendo, toda a atuação que não o teve como precedente, deve ser considerada nula. Ademais, tal procedimento, para além da suspensão da imunidade, também deve ser obedecido no caso de isenção da entidade, conforme relatado acima.

Neste sentido, veja o trecho do seguinte julgado (acórdão 105-15406, da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes):

Por apresentar normas procedimentos, à semelhança da regulamentação do lançamento apoiado em dados fornecidos a partir da CPMF, o artigo 32 tem aplicação sobre os fatos pendentes e alcança os procedimentos realizados a partir de sua vigência, sendo aplicável, portanto, ao presente caso.

A Lei nº 9.430/96 estabeleceu uma cronologia rígida de procedimento, iniciada pela notificação fiscal, atribuindo o prazo de trinta dias para a empresa apresentar suas alegações para, somente então, a autoridade administrativa da Receita Federal, apreciando as alegações, expedir o ato declaratório, dando, de sua decisão, ciência à entidade. Poderá ser expedido o ato declaratório se, decorridos os trinta dias, a instituição não se manifestar. Efetivada a suspensão da imunidade (par 6º) caberá o prazo de trinta dias para a instituição impugnar o ato declaratório e poderá a fiscalização (par 6º, II), então, lavrar os autos de infração, se for o caso.

A instituição (recorrente) tomou ciência do ato preparatório (par 1º), conforme declaração de punho aposta a fls. 732, na mesma data em que tomou ciência dos autos de infração (fls. 739 e seguintes), sem que lhe fosse atribuído o direito de discussão acerca dos termos do Parecer nº 555/2000 (par 2º).

Não houve a manifestação da autoridade administrativa preconizada pelo parágrafo 3º.

Não foi aberta oportunidade para a recorrente impugnar o ato declaratório (par 6º, I).

Como se pode ver, somente em 21.08.2001 (fls. 1240) o ato declaratório foi levado à ciência formal da recorrente.

Como consequência lógica, a partir de 21.08.2001 deveria se desencadear toda a corrente de procedimentos visando a quebra ou suspensão da imunidade com cumprimento ao rito do artigo 32 da

6

ff

Lei nº 9.430/96, para, somente esgotados todos os passos e procedimentos, abrir-se a possibilidade da lavratura dos autos de infração.

Não foi assim que aconteceu, uma vez que os autos de infração foram lavrados quase um ano antes da tentativa de saneamento do processo pela reabertura dos procedimentos que deveriam culminar, se fosse o caso, com a lavratura dos autos de infração.

É, portanto, o ato declaratório ineficaz, uma vez que o art. 32, § 3º, da Lei nº 9.430/96, onde regula os procedimentos administrativos, portanto sob a égide do direito instrumental, foi descumprido, cuja consequência direta é a nulidade dos autos de infração lavrados no procedimento fiscal.

Não há como, portanto, convalidar as exigências fiscais contidas nos autos de infração lavrados intempestivamente e sem o imprescindível cumprimento do ritual de suspensão da imunidade, expressamente previsto na legislação vigente (Lei nº 9.430/96, artigo 32).

E nem estamos diante de vício formal, uma vez que houve o descumprimento dos procedimentos vinculatórios e antecedentes à lavratura dos autos de infração, que não podem ser simplesmente supridos diante da manutenção da exigência contida nos autos de infração irregularmente lavrados.

Assim conduzo meu voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade dos autos de infração por desatendimento ao pressuposto no artigo 14 do CTN principalmente pelo descumprimento das determinações vinculatórias trazidas no artigo 32 da Lei nº 9.430/96, vigentes à época da lavratura dos autos de infração.

Vcja-se que, em tal caso, o auto de infração versava, além do Imposto de Renda, também sobre a Cofins.

Ademais, há reiteradas decisões deste tribunal administrativo no sentido de que, caindo a atuação principal, cai também, forçosamente, a reflexa.

Neste sentido, os seguintes julgados:

1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.473 em 26.04.2006

IRPJE OUTRO - Ex(s): 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA - FALTA DE INTIMAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA - Não é causa de nulidade do lançamento de ofício, a falta de intimação do sujeito passivo sobre as irregularidades apuradas durante a ação fiscal, caso a autoridade atuante entender desnecessário tal procedimento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - CASO DE DOLO OU FRAUDE - Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no §

f

*H*¹⁰

4º do art. 150 do CTN, aplica-se à regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE - As instituições de educação podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do § 1º, do artigo 14, por descumprimento dos incisos I e II, do mesmo artigo § 1º, do artigo 9º, do Código Tributário Nacional. Os pagamentos a beneficiários não identificados (empresas comprovadamente inexistentes ou declaradas inaptas para emissão de documentário fiscal) mediante utilização de notas fiscais inidôneas (Súmulas de Documentação Tributariamente Ineficazes) e pagamento de despesas pessoais dos diretores e associados caracterizam distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores.

IRPJ - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - LUCRO ARBITRADO - POSSIBILIDADE - Suspensa à imunidade tributária, por descumprimento do disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, é cabível o lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica mediante arbitramento do lucro quando a escrituração contábil não contém os elementos indispensáveis para a apuração do lucro real.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL - PIS - A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

MULTA QUALIFICADA - Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada.

Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Publicado no DOU em: 18.07.2006

Relator: Valmir Sandri

Recorrente: ASSOCIAÇÃO PRUDENTINA DE EDUCAÇÃO E CULTURA - APEC

Recorrida: 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-08.772 em 18.10.2006

IRPJ E CSLL - Exs: 1997 e 1998

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - IMUNIDADE - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 14 DO CTN - SUSPENSÃO - IMPROCEDÊNCIA DO ATO - A suspensão de imunidade de instituição de educação, medida excepcional, somente subsiste para efeitos de permissão de tributação se provado - se e enquanto vigente as suas causas determinantes -, ofensa ao art. 14 do CTN.

IRPJ E CSLL - IMUNIDADE - MANUTENÇÃO - INSUBSISTÊNCIA DOS LANÇAMENTOS - Mantida a imunidade da instituição, conseqüentemente, os lançamentos de ofício decorrentes de ato que anteriormente decretara a sua suspensão, devem ser declarados insubsistentes. Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima e Albertina Silva Santos de Lima.

Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente.

Publicado no DOU em: 31.08.2007

Relator: Natanael Martins

Recorrente: UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR

Recorrida: 2ª TURMA/DRJ - SALVADOR/BA

1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.505 em 27.04.2006

IRPJE OUTROS - Ex(s): 1999 e 2000

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A suspensão da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal, só é cabível na hipótese de serem desatendidos, comprovadamente, os requisitos fixados na legislação de regência. **IMUNIDADE- INTERPRETAÇÃO-** Albergando, a norma imunizante, um princípio fundamental a ser preservado, não se justifica qualquer interpretação que o amesquinhe.

INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA - A interpretação restritiva não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras exatas. Não conclui de mais, nem de menos do que o texto exprime, mas declara o sentido verdadeiro e o alcance exato da norma, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram em sua elaboração.

REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. O pagamento regular, aos dirigentes, de salários e gratificações a que fazem jus como integrantes do corpo docente da universidade, de acordo com o plano de carreira do magistério, em iguais condições com os demais professores que não exercem cargo de direção, não se identificam como distribuição velada de patrimônio, em nada importando que, enquanto exercendo as funções de reitor, pró-reitor, e assemelhadas, sejam dispensados da atividade de docência.

TRIBUTAÇÃO- IRPJ- Não caracterizado o descumprimento dos requisitos para a imunidade, não subsiste a suspensão do benefício e, conseqüentemente, não prospera o lançamento do IRPJ. **TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL** - Em se tratando de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão segue a mesma sorte da prolatada no processo principal.

*Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.
Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente*

Publicado no DOU em: 22.11.2006

Relator: Valmir Sandri

Recorrente: INSTITUTOS PARAIBANOS DE EDUCAÇÃO - IPE

Recorrida: 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

1º Conselho de Contribuintes / 1ª. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.053 em 17.06.2005

IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1994

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTROS - AC 1992

LUCRO REAL - DESPESAS NÃO COMPROVADAS - GLOSA - Só poderão ser deduzidos na apuração do Lucro Real os custos e as despesas operacionais, cuja realização estiverem comprovadas por documentação hábil e idônea. Decorrência no lançamento da CSLL.

IR FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (ILL) - Tratandose de contribuinte cuja natureza jurídica seja a de sociedade por ações, não procede a exigência a título de Imposto sobre o Lucro Líquido, tendo em vista a suspensão, pelo Senado Federal, da execução

do art. 35 da Lei nº 7.713/88, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida (Resolução nº 82, de 1996 - DOU 19 e 22.11.96).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MATÉRIA NÃO COTESTADA EXPRESSAMENTE - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

- A impugnação e o recurso voluntário devem conter os argumentos e provas que desconstituam o lançamento tributário. A matéria que não for expressamente contestada será considerada incontroversa

e o lançamento tributário em relação a ela, mantido.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA - INAPLICAÇÃO AO CASO - SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA - Sendo a recorrente constituída na forma de Sociedade de Economia Mista, a ela não se aplica a imunidade tributária recíproca estabelecida na forma do artigo 150, VI, "a" combinado com o parágrafo 2º do mesmo dispositivo.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - MANUTENÇÃO - Aplicam-se às exigências reflexas a decisão tomada em relação ao lançamento principal, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas existentes, naquilo em que não houver especificidade capaz de alterar tal relação. Recurso voluntário parcialmente provido.

Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao

[Handwritten mark]

[Handwritten mark]

*recurso, para cancelar a exigência do ILL.
Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente*

Publicado no DOU em: 08.09.2005

Relator: Caio Marcos Cândido

Assim, deve-se proceder à manutenção da decisão recorrida, em todos os seus estritos termos.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional, a fim de que se mantenha a decisão recorrida, no sentido da declaração de nulidade total do auto de infração


Susy Gomes Hoffmann - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Redator Designado

Encarregado que fui para redigir o voto condutor da presente decisão, trago as informações que me couberam resgatar quando da pesquisa efetuada em face do meu pedido de vistas ao processo, proferindo, ao final, meu entendimento a respeito.

Trata-se de lançamentos de ofício decorrentes de fiscalização em que foram apuradas omissões de receitas que teriam ocorrido no ano-calendário de 1998, ensejando a lavratura de autos de infração para cobrança da Cofins e da CSLL, e também do IRPJ, este último não questionado no presente Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN.

Questiona-se se haveria submissão das referidas Contribuições ao art. 32 da Lei nº 9.430/1996, ou se esse dispositivo diria respeito apenas à imunidade tributária relativa a impostos, consoante alínea “c”, inciso VI, artigo 150, da Constituição Federal, tendo em vista o entendimento da recorrente, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, no sentido de que o rito do mencionado dispositivo não se aplicaria às contribuições sociais.

Na análise do caso, entendi que, primeiramente, deveria ser verificado se as entidades integrantes do sistema “S”, como sendo instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, gozariam de isenção relativamente às citadas Contribuições (Cofins e CSLL).

Sendo assim, achei oportuno buscar no sítio da Receita Federal do Brasil – RFB as informações que são disponibilizadas para consulta dos contribuintes em geral, as quais transcrevo a seguir:

1. Quanto à isenção da Cofins:

Consta que

são isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, X):

a) *templos de qualquer culto;*

b) *partidos políticos;*

c) *instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;*

d) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997³; (negritei)

e) sindicatos, federações e confederações;

f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

h) fundações de direito privado;

i) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

j) Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Nesse caso, observa-se que as referidas entidades integrantes do sistema "S" estariam enquadradas na letra "d" supra (art. 15 da Lei nº 9.532/1996).

Entretanto, o supramencionado **art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997**, recomenda que seja vista a Medida Provisória 2.158, de 2001, a qual, no art. 14 - X⁴, estabelece a isenção da Cofins

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, para as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13... cujo inciso III faz referência às instituições de educação e de assistência social a que

³ Lei nº 9.532/1996:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente. (negritei)

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º As instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

⁴ Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13. (negritei)

*se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997.⁵
(negritei)*

Sendo assim, minha conclusão é a de que as entidades em causa gozam da isenção da Cofins, **mas somente sobre os fatos geradores ocorridos a partir do mês de fevereiro de 1999**. Dessa forma, não há falar-se na necessidade da edição de Ato Declaratório de suspensão de benefício fiscal condicionado, se o mesmo não existia no ano-calendário de 1998, período em que teriam sido apuradas as omissões de receitas que ensejaram o questionado lançamento de ofício.

2. Quanto à isenção da CSLL⁶:

Extraem-se as seguintes informações:

As entidades sem fins lucrativos de que trata o Decreto no 3.048, de 1999, art. 12, I⁷, que não se enquadrem na imunidade ou isenção da Lei no 9.532, de 1997, estão sujeitas à CSLL, devendo apurar a base de cálculo e a CSLL devida nos termos da legislação comercial.

Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos (Lei nº 9.532, de 1997, art.15). (negritei)

O benefício da isenção independe do prévio reconhecimento (RIR/1999, art. 181).

Os procedimentos a serem adotados pela fiscalização tributária nas hipóteses que ensejem a suspensão da isenção encontram-se disciplinados na Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, sendo referido dispositivo aplicável também a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, tendo em vista se tratar de norma de natureza meramente instrumental (Lei no 9.532, de 1997, art. 14). (negritei)

Da análise das informações acima transcritas, extraídas do sítio RFB, conforme enfatizado, entendo que essas entidades preenchem os requisitos necessários ao gozo do benefício da isenção da Cofins e da CSLL.

Entretanto, com relação à Cofins, deve ser observado que a isenção alcança os fatos geradores ocorridos somente a **partir do mês de fevereiro de 1999** (e somente as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13), não abrangendo, assim, o período objeto da autuação em causa, em que a CSLL e a Cofins incidiram sobre omissão de receitas que teriam sido apuradas **no curso do ano de 1998**. Esta particularidade,

⁵ Lei nº 9.532/1996 – art. 12: “(...) considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.”

⁶ <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr24a31.htm>

⁷ Art. 12. Consideram-se:

I - empresa - a firma individual ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

e
II – omissis.

para a Cofins, afastaria a necessidade de obediência ao §3º do art. 1º da Lei nº 9.430/1996, repita-se, no ano de 1998, não pelas razões alegadas pela recorrente, mas simplesmente pelo fato de essas entidades, no referido ano de 1998, serem contribuintes da Cofins.

De outra forma, com relação à CSLL, a obrigatoriedade do cumprimento da regra prevista no mencionado §3º já se fazia presente no ano de 1998. E mais. Por ser a CSLL incidente sobre o **lucro líquido**, e o lançamento de ofício decorrer de fiscalização do IRPJ, torna-a umbilicalmente ligada ao IRPJ, subsumindo-a, assim, aos requisitos legais do art. 9º §1º e art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN, o mesmo não podendo ser dito com relação à Cofins, cuja base de cálculo é o faturamento ou a folha de salários, conforme o caso.

Passemos, agora, a analisar o aspecto procedimental que deve ser observado pela fiscalização e que se encontra disciplinado no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, necessário e imprescindível à

suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais.

Entendo que o comando inserto no *caput* do art. 32 impõe um rito preliminar aplicável a todos os casos de suspensão do benefício em virtude da inobservância de requisitos legais e não apenas à situação descrita no §1º, até porque o §10 explicita, com toda a clareza, que

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência. (negritei)

É sempre bom ressaltar que estamos diante de uma regra procedimental, portanto preparatória para que se reúnam as condições legais que possibilitem a realização do lançamento de ofício, sob pena de, em assim não procedendo, inquiná-lo de nulidade. Em outras palavras, poderíamos dizer que o fato impeditivo (a não observância da exigência que o caso requer, v.g., a constante do §3º) inviabiliza o nascimento do fato constitutivo (o lançamento de ofício).

Dessa forma, considero que a análise ora empreendida deve adstringir-se à aplicabilidade, ao caso concreto, do rito estabelecido no mencionado dispositivo do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, **tornando dispensável, no caso, qualquer outra consideração.**

Importante observar que o condicionamento à obediência do rito instituído pelo art. 32 da Lei nº 9.430/1996, com vistas ao gozo da imunidade tributária, impõe que seja levado em consideração o mandamento do §10 e não somente o do §1º.

Nesse sentido é que trago à baila os fundamentos que ensejaram a nulidade do lançamento por vício formal, levantada de ofício pelo relator do acórdão recorrido, decisão pautada em preliminar, conforme se extrai da ementa a seguir transcrita (fls. 339/344):

“SEBRAE- IMUNIDADE- VÍCIO FORMAL- NULIDADE-

Tratando-se de instituição de educação e assistência social, sem fins lucrativos, a entidade integrante do sistema “S” goza de imunidade tributária, cuja suspensão deve obedecer o rito instituído

 18

pelo art. 32 da lei nº 9430/96. É nulo, por vício formal, o lançamento não precedido daquelas formalidades”.

Percebe-se com clareza que a decisão *a quo* não apreciou questões de mérito, coisa que a meu ver deveria ter sido efetuada, não fosse a equivocada preliminar de nulidade em relação à Cofins, pois em nada seria necessária a observância do rito de que trata o art. 32 da Lei nº 9.430/1996, conforme já explicitado.

Por essas razões, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para afastar a preliminar de nulidade do lançamento por vício formal em relação à Cofins do ano-calendário de 1998, determinando o retorno dos autos à Câmara recorrida para análise das demais matérias do recurso voluntário, em relação à Cofins do ano-calendário de 1998.

É como voto.

Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2011.


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Redator Designado

#