



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.727559/2015-45
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.684 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO ESCOLA DE ADMINISTRACAO DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária. Nesse sentido, uma vez verificado que o acórdão recorrido decidiu pela necessidade do fisco, para fins de afastar a *isenção* de contribuições sociais, de adotar o rito estabelecido pelo artigo 32 à luz do seu §10º, mas este dispositivo específico não foi apreciado e sequer transcrito no julgado trazido como *paradigma*, que limitou-se a afastar tal rito com base no §1º, não há que se falar em dissídio, afinal o precedente comparado não interpretou justamente o dispositivo normativo que figurou com elemento determinante da *ratio decidendi* da matéria que se busca rediscutir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram pelo conhecimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.684 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10580.727559/2015-45

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 3.475/3.483), interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão n.º **1201-002.354** (fls. 3.452/3.474), complementado pelo Acórdão n.º **1201-003.439** (fls. 3.608/3.622), este último proferido em sede de embargos de declaração, acolhido sem efeitos infringentes.

Transcrevo abaixo as ementas das decisões em questão:

Acórdão n.º 1201-002.354:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

PROCESSO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade do processo de suspensão de imunidade por ausência de fundamentação quando a decisão do delegado que determina a suspensão da imunidade traz de forma expressa os fundamentos e razões da suspensão.

PROCESSO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. FUNDAMENTAÇÃO EM RELATÓRIO DO COAF. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre cerceamento ao direito de defesa em processo de suspensão da imunidade por esta ter sido baseada em relatórios do COAF (Relatórios de Inteligência Financeira RIF), vez que garantido o amplo acesso a todos os documentos na fase litigiosa iniciada com a Impugnação.

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NECESSÁRIO ATO DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. CORREÇÃO POR SIMPLES DESPACHO DO DELEGADO DA RECEITA FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE.

Para alcance das contribuições sociais, a autoridade fiscal deve cumprir todo o procedimento descrito em lei o que exige Ato Declaratório Executivo próprio de suspensão de isenção.

REQUISITOS PARA GOZO DA IMUNIDADE. ART. 14 DO CTN E ART. 12, § 2º DA LEI N. 9.532/97. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE APLICAÇÃO INTEGRAL DOS RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.

No caso de imunidade, não cabe ao Fisco a comprovação de que o contribuinte descumpriu os requisitos legais para gozo da imunidade mas sim ao contribuinte a comprovação de que cumpriu tais requisitos.

A ausência de comprovação de aplicação integral dos recursos pela contribuinte na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, implica em suspensão da imunidade.

Acórdão n.º 1201-003.439:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE/ISENÇÃO - IDENTIDADE DE RITO E REQUISITOS LEGAIS

Os requisitos legais e o rito processual para a suspensão da imunidade e da isenção são os mesmos. Verificada a não observância dos requisitos legais para fins do benefício da imunidade/isenção, bem como a higidez do rito processual adotado, não há falar-se em

manter-se a suspensão da imunidade e inaugurar-se um novo rito para a suspensão da isenção. Tem-se na espécie a suspensão da imunidade/isenção do IRPJ.

No seu recurso especial (fls. 3.475/3.483), a PGFN sustenta que:

(...)

Segundo o entendimento firmado pelo colegiado *a quo*, seria necessário ato específico de suspensão de isenção das contribuições sociais, nos termos do **art. 32 da Lei nº 9.430/96**.

Ocorre que a **Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em análise de caso similar, fixou entendimento diverso** do esposado no acórdão recorrido, sob o fundamento de que **não se aplica o art. 32 da Lei nº 9.430/96 à suspensão de imunidade concernente às contribuições sociais, por se referir aquele dispositivo apenas aos impostos, conforme leitura conjugada com o art. 150, VI, c, da Constituição Federal**.

Com efeito, a **Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes**, apreciando, em mais de uma oportunidade, lançamento de contribuições sociais, **rejeitou preliminar de nulidade idêntica a que ora acolhida pelo colegiado a quo**.

Eis ementa do **acórdão paradigma em sua integralidade**:

Acórdão n.º 203-10.664

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. A submissão ao rito do art. 32 da Lei n.º 9.430, 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. Preliminar rejeitada.

(...)

Despacho de fls. 3.491/3.497 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

Da situação fática assemelhada

De fato, tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmáticos analisaram situações fáticas semelhantes entre si, na medida em que tem em comum lançamentos fiscais que dizem respeito às contribuições sociais, no caso, a COFINS, considerada devida pelo fisco por entidades educacionais que se intitulavam imunes ou isentas a tal contribuição.

Da divergência constatada

Em ambos os casos, partindo-se da premissa de que não houve o cumprimento do rito a que se refere o art. 32 da Lei nº 9.430/96, chegaram a conclusões distintas quanto à manutenção Cofins (Contribuição social).

Enquanto o acórdão recorrido cancelou os autos de infração relativos às contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL), em razão da inobservância dos requisitos formais previstos no art. 32 da Lei nº 9.430/96 para a suspensão isenção tributária, uma vez que interpretava que o referido dispositivo era abrangente e assim contemplaria tanto a imunidade- onde o rito foi seguido, quanto as isenções - em que o rito não foi seguido; **o paradigma, de outra banda**, externou entendimento divergente, no sentido de que tal dispositivo legal seria de interpretação mais restritiva e assim aplicável tão somente ao impostos (IRPJ) - em que o rito foi seguido, mas não às contribuições sociais, que o rito não foi seguido, e, neste contexto, manteve-se o lançamento da COFINS.

Portanto, OPINO por ADMITIR a divergência para esta matéria.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 3.590/3.597). Também interpôs recurso especial (fls. 3.641/3.647), o qual não foi admitido tanto em juízo prévio (fls. 3.699/3.704) quanto por meio de despacho em agravo (fls. 3.716/3.724 e fls. 3.729/3.737).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a analisar o cumprimento dos demais pressupostos de conhecimento.

De acordo como voto condutor do acórdão ora recorrido:

(...)

De início, cabe aqui ressaltar as regras aplicáveis ao processo de suspensão da imunidade:

Lei 9.430/94

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.

§1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, §1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§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.

§4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no §2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I – a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II – a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§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.

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Conhecidos os dispositivos legais aplicáveis, trago aqui o ato de suspensão de imunidade do caso concreto para, então, iniciar minha análise:

(...)

Vemos aqui que o Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº63/15 trata apenas da suspensão da imunidade prevista no art. 150, VI, alínea "c" da CF mas não trata do benefício da isenção.

A análise desta questão é de suma importância para o subsequente julgamentos dos lançamentos fiscais de CSLL, PIS e COFINS, vez que, caso entendido que o ato de suspensão alcança somente a imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da CF que trata somente do imposto, não há que se falar em lançamento das contribuições.

Essa é a análise que passo a fazer.

Da leitura do § 10º acima transcrito, me parece que o legislador faz menção a dois atos distintos, pois, nos parágrafos anteriores, trata de todo o procedimento referente à suspensão da imunidade para então, mencionar que aplica-se à suspensão da isenção o mesmo procedimento.

Minha leitura aqui é que a autoridade fiscal deve também cumprir todo o procedimento descrito no caso da suspensão da isenção.

Cabe ressaltar, ainda que existam dúvidas se deveria ser mantida a isenção da Recorrente do ponto de vista de descumprimento dos requisitos legais, vejo que não foram cumpridos pela autoridade fiscal os requisitos formais do procedimento de suspensão da isenção.

Não há que se falar aqui em desconhecimento da fiscalização de que a Recorrente também gozava de isenção, pois, é possível verificar que tal situação foram informado ao Fisco conforme se verifica nos Termos de Intimação Fiscal nº06 e 07.

Destaco aqui que o Despacho Decisório que ratificou o ato de suspensão da imunidade menciona expressamente que tal ato também se aplica isenção das contribuições sociais.

Não reputo tal menção no despacho decisório como suficiente para estender os efeitos do ADE de suspensão de imunidade de imposto prevista no art. 150, VI, "a" para a isenção das contribuições sociais também.

Isso seria admitir que uma decisão sobre determinado ato administrativo tenha o condão de consertá-lo ou alterá-lo.

É o mesmo que admitir que um acórdão da DRJ ou mesmo do CARF tenha o poder de alterar e ou aumentar o escopo de um Auto de Infração.

Tais hipóteses implicariam em verdadeiro desrespeito ao Princípio da Legalidade.

Digo aqui que o ADE foi de suspensão de imunidade de impostos, e não de contribuições sociais.

Compreendo que o texto empregado pela CF e pela legislação ordinária promove uma certa confusão ao usar a expressão "isenção" para imunidade de contribuições sociais da seguridade social. A impropriedade técnica é originada na lei ordinária ao tratar de institutos distintos, a imunidade e a isenção, usando sempre a terminologia "isenção" para ambos.

Contudo, isso não pode ser argumento para que a autoridade tributária alegue que ao perfectibilizar ato de suspensão de imunidade de imposto também estaria tratando das contribuições sociais. Tal atecnia não pode ser permitida e muito menos gerar insegurança para os contribuintes.

Assim, entendo que o Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº63/15 ora em análise, refere-se tão somente à imunidade do IRPJ, sendo certo que não alcança as contribuições sociais, pois, para tanto, seria necessário ADE específico de suspensão da isenção, conforme leitura que faço do § 10º do art. 32 da Lei nº9.430/96.

Aliás, trago aqui acórdão nº 1103-000.952 de lavra do Conselheiro Marcos Takata que ratifica tal entendimento:

(...)

Das Contribuições Sociais

Em razão de toda a análise feita ao norte, no sentido que o ADE ora em combate alcança a imunidade prevista no art. 150, VI. "a" da CF mas não a isenção das contribuições sociais, vez que necessário ato administrativo de suspensão próprio para isso, entendo deva ser mantido apenas o lançamento referente ao IRPJ, devendo ser cancelados os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS.

(...)

Como se vê, a decisão recorrida, com fundamento no § 10º do art. 32 da Lei nº9.430/96, entendeu que o Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº 63/15 não alcança as contribuições sociais. Adotando esta premissa que, repita-se, se deu expressamente ao amparo do § 10º em questão, o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, cancelou as exigências de CSLL, PIS e COFINS em razão da ausência de ADE específico de suspensão de isenção.

Pois bem. Do voto condutor do *paradigma* (Acórdão nº 203-10.664 – fls. 3.452/3.474), extrai-se que:

(...)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de fls. 197/211 em virtude de ter sido apurada falta de recolhimento da Cotins em relação aos fatos geradores de 31/01/93 a 31/01/99, no valor total de R\$ 4.077.589,38, incluindo principal, multa de ofício e juros de mora, consolidado até a data da autuação.

(...)

Inconformada, a interessada recorreu a este colegiado (fls. 279/304) argüindo, em preliminar, a ocorrência de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pelo fato do procedimento fiscal não ter seguido o rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que condiciona o Auto de Infração a um processo administrativo antecedente para suspensão da imunidade.

(...)

VOTO

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Relativamente à preliminar de nulidade, não assiste razão à interessada. O rito estabelecido pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96 refere-se a situações nele especificadas. Assim dispõe o texto legal:

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.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de Que trata a alínea c do Inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito

ou condição previsto nos arts. 92, § 1º g, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

(grifo acrescido)

Os casos de imunidade tratados no art. 150 da CF referem-se a impostos, não se aplicando à presente circunstância. Isso porque, convém lembrar, a imunidade aqui discutida tem matriz no § 7º do art. 195 da Lei Maior que por sua vez foi a base da redação do inciso III do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91.

No que se refere à decadência, (...)

Percebe-se, desse julgado, que a discussão limitou-se à exigência de COFINS, sendo que a emissão de ADE específico para suspender a *isenção* de tal contribuição restou *flexibilizada* com fundamento no artigo 32, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Não há sinais, e isto não é um mero detalhe, de que teria havido uma análise efetiva ou discussão sobre o conteúdo normativo do §10º deste mesmo artigo, este sim o fundamento que, conforme visto, levou o acórdão recorrido a decidir pela necessidade de cumprimento de um rito próprio para desconsiderar a aplicação da *isenção* de contribuições sociais.

Ao passo, então, que o acórdão recorrido se manifestou acerca da necessidade do rito estabelecido pelo artigo 32 para as contribuições à luz do seu §10º, o julgado ora comparado se limitou a afastá-lo com base no §1º, mas sem qualquer menção ou consideração dos demais parágrafos.

Isso significa dizer que o julgado ora comparado não apreciou justamente o dispositivo normativo que figurou como *ratio decidendi* da matéria que se busca rediscutir, fato este que revela uma dessemelhança fático-jurídica entre os Arestos cotejados que impede a caracterização da alegada divergência.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

O caso em tela veicula exigências de tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados ao longo do ano-calendário 2011. O relatório do acórdão recorrido indica que, durante o procedimento de investigação das irregularidades fiscais, a Contribuinte *informou à fiscalização que goza da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal c/c art. 12 da Lei nº. 9532/97 quanto ao IRPJ por ser uma instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, bem como que faz jus a isenção do IRPJ e da CSLL com arrimo no art. 15 dessa mesma lei por ser instituição de caráter cultural e científico, sem fins lucrativos, além de se considerar isenta do Pis/Pasep e Cofins, respectivamente, com fulcro nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº. 2158-35/91, adicionando-se que os requisitos para gozo da isenção sobre a Cofins e CSLL estão tratados no art. 29 da Lei nº. 12101/09 e que o art. 32 da mesma lei ainda prevê a obrigatoriedade da lavratura dos autos de infração no caso de não atendimento aos referidos requisitos legais.*

Foi lavrado ato de suspensão da imunidade tributária nestes autos e lançados IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, mediante arbitramento dos lucros, além de exigências de IRRF por pagamento sem causa, estas acrescidas de multa qualificada. As exigências foram formalizadas nos autos do processo administrativo nº 10580.720001/2016-10 e 10580.720002/2016-64 (IRRF). Houve imputação de responsabilidade tributária a Reginaldo Souza Santos, Maria da Graça Pitiá Barreto e Luiz Marques de Andrade Filho, com fundamento no art. 124, I do CTN.

A autoridade julgadora de 1ª instância julgou parcialmente as impugnações apresentadas, afastando a responsabilidade tributária de Maria da Graça Pitiá Barreto.

O Colegiado *a quo* afastou as arguições de *nulidade do processo de suspensão da imunidade* e, sob a premissa de que o ato declaratório lavrado alcançava apenas a imunidade do IRPJ, firmou que não afetaria as contribuições sociais. Assim, embora concluindo acertado o ato que demonstrou o desatendimento *de vários dos requisitos legais para o usufruto da imunidade*, bem como afirmando regular o arbitramento dos lucros, assim como o afastamento da responsabilidade tributária de Maria da Graça Pitiá Barreto, o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário *para RECONHECER que o ADE em análise alcança apenas a imunidade prevista no art. 150, VI, "a" da CF mas não a isenção das contribuições sociais, vez que necessário ato administrativo de suspensão próprio para tanto.*

Neste sentido, depois de transcrever o art. 32 da Lei nº 9.430/96, o voto condutor do acórdão recorrido, também transcreve o ato declaratório sob análise, e conclui que:

Vemos aqui que o Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº63/15 trata apenas da suspensão da imunidade prevista no art. 150, VI, alínea "c" da CF mas não trata do benefício da isenção.

A análise desta questão é de suma importância para o subsequente julgamentos dos lançamentos fiscais de CSLL, PIS e COFINS, vez que, caso entendido que o ato de suspensão alcança somente a imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da CF que trata somente do imposto, não há que se falar em lançamento das contribuições.

Essa é a análise que passo a fazer.

Da leitura do § 10º acima transcrito, me parece que o legislador faz menção a dois atos distintos, pois, nos parágrafos anteriores, trata de todo o procedimento referente à

suspensão da imunidade para então, mencionar que aplica-se à suspensão da isenção o mesmo procedimento.

Minha leitura aqui é que a autoridade fiscal deve também cumprir todo o procedimento descrito no caso da suspensão da isenção.

Cabe ressaltar, ainda que existam dúvidas se deveria ser mantida a isenção da Recorrente do ponto de vista de descumprimento dos requisitos legais, vejo que não foram cumpridos pela autoridade fiscal os requisitos formais do procedimento de suspensão da isenção.

Não há que se falar aqui em desconhecimento da fiscalização de que a Recorrente também gozava de isenção, pois, é possível verificar que tal situação foram informado ao Fisco conforme se verifica nos Termos de Intimação Fiscal nº06 e 07.

Destaco aqui que o Despacho Decisório que ratificou o ato de suspensão da imunidade menciona expressamente que tal ato também se aplica isenção das contribuições sociais.

Não reputo tal menção no despacho decisório como suficiente para estender os efeitos do ADE de suspensão de imunidade de imposto prevista no art. 150, VI, "a" para a isenção das contribuições sociais também.

Isso seria admitir que uma decisão sobre determinado ato administrativo tenha o condão de consertá-lo ou alterá-lo. É o mesmo que admitir que um acórdão da DRJ ou mesmo do CARF tenha o poder de alterar e ou aumentar o escopo de um Auto de Infração.

Tais hipóteses implicariam em verdadeiro desrespeito ao Princípio da Legalidade.

Digo aqui que o ADE foi de suspensão de imunidade de impostos, e não de contribuições sociais.

Compreendo que o texto empregado pela CF e pela legislação ordinária promove uma certa confusão ao usar a expressão “isenção” para imunidade de contribuições sociais da seguridade social. A impropriedade técnica é originada na lei ordinária ao tratar de institutos distintos, a imunidade e a isenção, usando sempre a terminologia “isenção” para ambos.

Contudo, isso não pode ser argumento para que a autoridade tributária alegue que ao perfectibilizar ato de suspensão de imunidade de imposto também estaria tratando das contribuições sociais. Tal atecnia não pode ser permitida e muito menos gerar insegurança para os contribuintes.

Assim, entendo que o Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº63/15 ora em análise, refere-se tão somente à imunidade do IRPJ, sendo certo que não alcança as contribuições sociais, pois, para tanto, seria necessário ADE específico de suspensão da isenção, conforme leitura que faço do § 10º do art. 32 da Lei nº9.430/96.

A PGFN afirmou o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 203-10.664 porque:

Segundo o entendimento firmado pelo colegiado a quo, seria necessário ato específico de suspensão de isenção das contribuições sociais, nos termos do art. 32 da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em análise de caso similar, fixou entendimento diverso do esposado no acórdão recorrido, sob o fundamento de que não se aplica o art. 32 da Lei n.º 9.430/96 à suspensão de imunidade concernente às contribuições sociais, por se referir aquele dispositivo apenas aos impostos, conforme leitura conjugada com o art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

Com efeito, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, apreciando, em mais de uma oportunidade, lançamento de contribuições sociais, rejeitou preliminar de nulidade idêntica a que ora acolhida pelo colegiado a quo.

[...]

Apresenta-se, portanto, clara divergência entre a e. colegiado a quo e a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes quanto à aplicação do rito estabelecido no art. 32 da Lei 9.430/96 às contribuições sociais, especialmente no que se refere a exigência de prévia edição de ato específico de suspensão de isenção.

Com respeito ao paradigma nº 203-10.664, importa observar que este Colegiado já conheceu de divergência jurisprudencial semelhante, também nele pautada, nos termos do voto condutor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão nº 9101-005.857¹:

Quanto à primeira matéria suscitada no Recurso Especial da Fazenda Nacional, alega o Contribuinte que a decisão recorrida não decorreu de mera inobservância do previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, mas sim de falta de fundamentação do lançamento, que fora efetuado com base no Ato Declaratório nº 05-G/2003, suspendendo sua imunidade tributária relativa ao IRPJ de 1997 a 2000, e não se referiu a Cofins, fato que teria permanecido inalterado mesmo com o acolhimento dos embargos com efeitos infringentes. Os acórdãos apresentados pela PGFN (203-10.664 e 203-09.605) como paradigmas não discutem a nulidade do lançamento em função da ausência de fundamentação ou motivação, mas sim a observância das formalidades previstas no art. 32 da Lei nº 9.430/1996 e sua aplicação ao processo de suspensão da imunidade ou isenção tributárias. Daí, decorreria que o recorrido e os paradigmas enfrentariam contextos fáticos não similares, o que afastaria a existência de eventual dissídio jurisprudencial.

Não assiste razão ao Contribuinte. Os dois acórdãos paradigmas, como reconhece a própria Recorrida (nesta matéria), decidem que o procedimento previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996 aplica-se apenas a impostos e não às contribuições sociais, que é o caso da Cofins, objeto do lançamento nos dois processos, bem como no acórdão recorrido. Este, por sua vez, decidiu que o Ato Declaratório nº 05-G não incluiu a Cofins para fins de suspensão da imunidade tributária. E o referido Ato Declaratório (fl. 37) foi emitido com base, dentre outros dispositivos, no art. 32 da Lei nº 9.430/1996. Ou seja, a decisão combatida, embora não tenha expressamente mencionado o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, concluiu que o documento emitido com lastro em disposição nela prevista não incluiu a Cofins para efeitos de suspensão da imunidade tributária. Ou, por outras palavras, deveria ter sido incluído no Ato Declaratório a Cofins, a quem se aplicaria, então, o previsto no mencionado dispositivo legal, ficando demonstrado o dissídio interpretativo suscitado pela PGFN.

Esta Conselheira concordou com o I. Relator, declarando voto nos seguintes termos:

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração apontando a ocorrência de contradição, vez que *o argumento ligado a impropriedade no procedimento de suspensão da imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 enseja a nulidade do lançamento por vício formal e não, material*. Em 18 de maio de 2017 foi proferido o Acórdão nº 1201-001.744, no qual o Colegiado *a quo* acolheu os embargos de declaração opostos, com efeitos infringentes, apenas para reconhecer a nulidade formal do lançamento fiscal em substituição à nulidade material que havia sido adotada no acórdão embargado. Vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca, que não acolhiam os embargos.

Atendida a pretensão fazendária, seu recurso especial se dirigiu a confrontar a nulidade formal do lançamento, indicando os paradigmas nº 203-10.664 e 203-09.605, segundo os quais *não se aplica o art. 32 da Lei nº 9.430/96 à suspensão de imunidade de Cofins, por se referir aquele dispositivo apenas aos impostos, conforme leitura conjugada com o art. 150, VI, “c” da CF*. Indicou, também, o paradigma nº 202-19.348, que manteve a incidência da COFINS sobre as receitas de aluguéis, juntamente com as mensalidades

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

escolares e taxas de matrícula, excluindo as demais receitas da base de cálculo, com base na declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/98. Em reforço, apontou o acórdão nº 9303-00.982, concluindo que os acórdãos paradigmas, na esteira do entendimento firmado pelo STF, excluíram as receitas financeiras, mas mantiveram a incidência da COFINS sobre as receitas de atividades não próprias das entidades, como é o caso das receitas de aluguel. Apenas este último paradigma foi afastado no exame de admissibilidade.

Não prospera a contestação da Contribuinte acerca do conhecimento do recurso especial fazendário relativamente à primeira matéria. Os acórdãos recorridos afirmam a necessidade de ato de suspensão de imunidade/isenção para lançamento da COFINS, e desconsideram o ato editado porque circunscrito ao IRPJ. É a inexistência deste ato específico que enseja a afirmação de falta de fundamentação do lançamento, de modo que os paradigmas nº 203-10.664 e 203-09.605, ao dispensarem tal ato, e não vislumbrarem qualquer nulidade do lançamento, prestam-se validamente a caracterizar o dissídio jurisprudencial neste ponto. Há similitude suficiente entre os acórdãos comparados que, analisando exigência de COFINS em face de instituições educacionais, decidiram de forma divergente quanto à necessidade de ato de suspensão de isenção/imunidade prévio.

Revisitando o paradigma nº 203-10.664, verifica-se que a exigência de COFINS contra sujeito passivo que se afirmava entidade beneficente de assistência social teve em conta períodos de apuração entre 1993 e 1999, e o lançamento, formalizado em 2001, não foi precedido de ato de suspensão de isenção. O sujeito passivo apontou a inobservância do rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, e o outro Colegiado do Segundo Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência para verificação do cumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ocasião em que foi imputado ao sujeito passivo remuneração de dirigentes que, confirmada no voto condutor do paradigma, ensejou a conclusão de exigibilidade da COFINS, firmando-se de início que:

Relativamente à preliminar de nulidade, não assiste razão à interessada. O rito estabelecido pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96 refere-se a situações nele especificadas. Assim dispõe o texto legal:

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.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de Que trata a alínea c do Inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 92, § 1º g, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

() (grifo acrescido)

Os casos de imunidade tratados no art. 150 da CF referem-se a impostos, não se aplicando à presente circunstância. Isso porque, convém lembrar, a imunidade aqui discutida tem matriz no § 7º do art. 195 da Lei Maior que por sua vez foi a base da redação do inciso III do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91. *(destaques do original)*

Assim, o Colegiado que exarou o paradigma não só teve por desnecessária a edição de ato de suspensão da isenção para fins de lançamento de COFINS, como também admitiu a agregação, em diligência, das investigações acerca do descumprimento de requisito estabelecido no art. 55 da Lei nº 8.212/91, vez que a acusação fiscal afirmou a sujeição passiva da autuada apenas porque *prestadora de serviços na área de ensino, auferindo receitas através das mensalidades pagas pelos seus alunos e nas contraprestações do atendimento na área médica nos setores de Internações, Ambulatório e Pronto Socorro*. Registre-se, ainda, que o sujeito passivo interpôs recurso especial para discutir a regra decadencial e a motivação da

suspensão em remuneração de diretoria, sem questionar a ausência de ato de suspensão da isenção, mas o recurso especial teve seguimento, apenas, em relação à regra decadencial matéria, como pode ser visto nos Acórdãos nº 9303-00.804 e 9303-004.728.

Frise-se que o procedimento fiscal analisado no paradigma se referia a períodos de apuração anteriores e posteriores à vigência da Lei nº 9.430/96, cujo art. 32 traz, desde sua redação original, o disposto no §10. Assim, em face de procedimento fiscal realizado já na vigência de referido diploma legal, distintamente do Colegiado *a quo*, que extraiu do mencionado §10 a exigência de lavratura de ato de suspensão da isenção para lançamento de contribuições sociais, o outro Colegiado do Conselho de Contribuintes validou lançamento formalizado sem a lavratura de ato prévio de suspensão da isenção da Cofins, e manteve a exigência, limitando a necessidade de ato à suspensão da imunidade a impostos.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa