



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.723806/2012-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.148 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE EVANGÉLICA DE JOINVILLE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SIMILITUDE FÁTICA. EXISTÊNCIA. CONHECIMENTO.

Merece ser conhecido o recurso especial quando, em situações fáticas semelhantes, ofertada interpretação dispar da legislação tributária.

IMUNIDADE. ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NATUREZA FORMAL DO VÍCIO.

O prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura requisito para o lançamento de tributos que é externo ao auto de infração, sendo sua ausência vício de natureza formal, eis que não relacionado ao âmago da obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora original), que conhecia parcialmente do recurso, apenas em relação à natureza do vício. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe parcial provimento para declarar o vício no lançamento efetuado como de natureza formal. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (redatora ad hoc no tocante ao mérito), que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. Não votou em relação ao conhecimento o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim em razão de voto proferido pela conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz na sessão de 27/04/2023.

Designada redatora ad hoc a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de acórdão inserida pela Relatora no repositório oficial do CARF:

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda contra o Acórdão n.º **1201-003.422**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 11 de dezembro de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 1071 e seguintes:

IMUNIDADE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRIBUIÇÕES.

Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração, deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade/isenção pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração. Tudo isso se aplica às contribuições.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 1448 e seguintes, houve sua admissão por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 1448 e seguintes para rediscutir as matérias:

a) desnecessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições

b) natureza do vício no lançamento efetuado

Em seu **recurso, a Fazenda** sustenta, em síntese, que:

a) observa-se que o art. 32, § 1º da Lei n.º 9.430/96 determina que deverá ser expedida notificação com o relato dos motivos que ensejam a suspensão do benefício fiscal quando se constatar que entidade beneficiária de imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal estiver descumprindo as condições estipuladas nos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN;

b) ao contrário do alegado pelo contribuinte, este não se caracteriza como entidade de assistência social, sem fins lucrativos, conforme bem demonstrou a autoridade fiscal;

c) considerando que a contribuinte não preenche os pré-requisitos para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI da Constituição Federal, não há que se falar em necessidade de seguir-se o rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430/96, eis que o § 1º é específico ao determinar que tal procedimento deve ser destinado exclusivamente àquelas entidades elencadas no art. 150, VI, “c” da Constituição;

d) caso não se concorde com a tese acima ventilada e se conclua que a contribuinte é entidade de assistência social sem fins lucrativos, beneficiária de imunidade, deve-se atentar para a dicção legal do art. 32 da Lei nº 9.430/96, que deixa claro que as formalidades que elenca dizem respeito apenas à suspensão da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, o qual, a seu turno, refere-se apenas a impostos;

e) caso não se concorde com as teses acima apresentadas e se insista na ideia de que a falta de notificação do contribuinte, na forma do art. 32 da Lei nº 9.430/96, enseja a nulidade do lançamento, deve-se reconhecer a natureza formal do vício.

Intimado, o Sujeito Passivo apresentou Contrarrazões alegando, em suma:

- a) impossibilidade de conhecimento do recurso especial, considerando as distinções relativas as legislações utilizadas na decisão recorrida e nos paradigmas;
- b) quanto ao mérito, deve ser mantido o acórdão recorrido.

Após, os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Redatora *ad hoc*

Antes de adentrar ao julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional, peço licença para tecer algumas considerações.

Conforme registrado em ata, o julgamento do feito teve início em 27 de abril de 2023. Em consulta realizada no sítio eletrônico deste eg. Conselho registrado à época, no que importa, o seguinte:

Vista para o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti convertida em vista coletiva. A relatora votou por conhecer parcialmente do Recurso especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à natureza do vício. Iniciada a votação pelo conhecimento, pediu vista o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti. A relatora não proferiu voto de mérito em razão do pedido de vista solicitado quando da análise do conhecimento pelo colegiado. Não votaram os demais conselheiros. Presidiu o julgamento o Conselheiro Régis Xavier Holanda

Diante dessa particularidade registro que, como Redatora *ad hoc*, servir-me-ei integralmente da minuta de voto inserida pela Relatora no repositório oficial do CARF, apenas no tocante ao conhecimento, eis que já externado seu posicionamento. Quanto às demais temáticas, hei por bem replicar o entendimento da Relatora originalmente designada, o Cons.^a ANA CECILIA LUSTOSA LUSTOSA DA CRUZ, apenas naquilo em que nosso

posicionamento for convergente e entender pertinente, na tentativa de preservar, o quanto possível for, o irretocável trabalho da Relatora originalmente designada.

Acuso ainda o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte recorrida os quais mereceram minha atenciosa leitura.

I – DO CONHECIMENTO

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de acórdão inserida pela Relatora no repositório oficial do CARF:

Sustenta a recorrida a impossibilidade de conhecimento do recurso, uma vez que a legislação considerada no acórdão recorrido não foi a mesma adotada no paradigma.

Cumpra ressaltar, consoante se observa da decisão *a quo*, que o recurso voluntário foi conhecido **apenas quanto a CSLL** e não com relação a PIS/COFINS, nos termos abaixo:

Com isso, conheço do recurso voluntário apenas em parte, declinando da competência para julgar o mérito dos lançamentos de PIS e COFINS, que devem ser apreciados por uma das turmas julgadoras da 3ª Seção deste CARF, nos termos do artigo 4º do referido Regimento Interno.

A fim de verificar a existência da divergência jurisprudencial, convém mencionar o seguinte trecho da decisão recorrida:

Embora a autoridade fiscal tenha fundamentado o procedimento da auditoria fiscal no artigo 32 da Lei nº 12.101/2009, entendo que este **está restrito às contribuições criadas pelos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, o que não é o caso da CSLL ora lançada.** Para esta, o rito a ser adotado é aquele previsto no referido **artigo 32 da Lei nº 9.430/1996**, em atenção ao disposto no parágrafo único do **artigo 6º da Lei nº 7.689/1988**.

Assim, encaminho meu voto no sentido de declarar nulos, por vício material, os presentes lançamentos tributários e todos os atos processuais posteriores, cabendo à Administração Tributária retomar o rito do devido processo legal, a partir da intimação que informaria ao contribuinte os motivos que dariam causa à suspensão da sua imunidade/isenção, **nos termos do artigo 32 da Lei nº 9.430/1996**.

O acórdão paradigma n.º 03-10.664, de 25 de janeiro de 2006, que tratou da COFINS, assim dispôs sobre o tema:

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:

(...).

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.

Por sua vez, constou do segundo acórdão paradigma n.º 3102-002.224, que trata das Contribuições para o PIS/PASEP:

A recorrente alegou nulidade da autuação, sob o argumento de que, na condição de entidade imune, a lavratura do Auto de Infração somente poderia ser realizada após edição de ato declaratório de suspensão dos efeitos da imunidade (ou da isenção

condicionada) da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme determina o art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1.996, a seguir transcritos:

(...)

O preceito legal transcrito, evidentemente, disciplina os procedimentos administrativos concernente à suspensão da imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/1988, aplicável **apenas aos impostos**, bem com às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas da referida modalidade de tributo. Portanto, o referido preceito legal, certamente, não se aplica ao caso em tela, que trata de imunidade de contribuição para seguridade social, instituída no art. 195, § 7º, da CF/1988.

A partir da análise dos citados paradigmas em comparação com o acórdão recorrido, entendo que a questão central do acórdão recorrido não foi ventilada nos paradigmas, por se referirem a tributos distintos.

Nota-se, pelo acórdão recorrido, que foi fundamental para a decisão a aplicação da legislação específica da CSLL, qual seja a Lei **7.689/1988**, que institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. assim **prescreve, em seu artigo 6º**:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação **do imposto de renda** referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Diante de tal remissão, foi então que o Colegiado entendeu aplicável a Lei 9430/96, em detrimento da Lei 12.101/2009 e, em consequência, reconheceu a nulidade do lançamento, por inobservância do adequado procedimento.

Diante da ausência de similitude fática, portanto, não é possível identificar a divergência jurisprudencial suscitada.

Assim, voto em não conhecer do recurso, nessa parte.

II – DO MÉRITO

II.1 – DESNECESSIDADE DE ATO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES

O artigo 32 da Lei nº 9.430/1996 determina um rito processual prévio ao lançamento tributário para exigir tributos em decorrência da suspensão de imunidade:

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. 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.

§ 11. revogado

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício.

Não tendo sido o rito observado, **não acolho o pleito fazendário.**

II.2 – DA NATUREZA DO VÍCIO

O lançamento, como ato administrativo vinculado que é, deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. Isso porque, deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com certeza e segurança, os fundamentos que revelam o fato jurídico tributário. Não por outro motivo, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 igualmente descreve os elementos imprescindíveis para a lavratura do auto de infração no seu art. 10. O desrespeito aos requisitos elencados – tanto no art. 142 do CTN, quanto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 – ensejam a nulidade do ato administrativo.

Não ser desconhece ser tarefa espinhosa a definição do cariz da mácula – se formal ou material – no caso concreto.

Em simplórias linhas, os vícios na eleição dos critérios da regra matriz, portanto, são de cariz material, intrínsecos ao próprio lançamento – isto é, decorrentes de um erro na identificação e aplicação das normas de direito material; ao passo que a mácula de cariz formal tem lugar quando da inadvertida aplicação de normas procedimentais ao lançamento tributário.

A 1ª Turma da CSRF deste eg. Conselho, ao se debruçar sobre a controvérsia ora devolvida, entendeu, à unanimidade, estar-se diante de vício de natureza material. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

IMUNIDADE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.
INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE

IMUNIDADE E ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRIBUIÇÕES. NATUREZA MATERIAL DO VÍCIO.

Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração, deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade/isenção pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso (i) quanto à imunidade do IRPJ, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento e por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento (ii) quanto às contribuições, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner, que lhe deu provimento.

Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em reconhecer o vício como material. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luís Flávio Neto e Adriana Gomes Rêgo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

O fato de haver uma inobservância de um “procedimento” sinaliza, a priori, a uma inobservância de requisitos de índole formal, razão pela qual poderiam as autoridades fazendárias efetuar novo lançamento, no prazo de cinco anos da decisão que reconheceu a mácula no lançamento. Entretanto, neste caso, entendo ter o vício atingido a própria materialidade da autuação. Ora, se a lavratura da autuação se deu *antes* da suspensão da imunidade, exigido tributo quando sequer tinha a União competência para tanto. A imunidade, como limitação ao poder de tributar que é, decepa a competência dos entes tributantes. Se, à época da lavratura do auto de infração, fazia jus à imunidade, evidentemente que sequer detinha a UNIÃO competência para exigir a exação. As peculiaridades aqui encartadas espancam, ao meu sentir, qualquer possibilidade de entender a inobservância deste procedimento, como mero defeito de forma.

A leitura dos §§1º, 2º e 3º do art. 32 da Lei nº 9.430/96 evidenciam que deveria ter sido o sujeito passivo previamente notificado dos fatos que ensejadores da suspensão da imunidade, além de facultada a apresentação de defesa e provas que entendessem pertinentes. Somente após oportunizado o contraditório e ampla defesa – mormente tendo em vista resguardarem as imunidades fundamentais e objetivos constitucionais (pacto federativo, proteção de direitos, difusão do conhecimento, *etc*) – poderá haver a expedição do Ato Declaratório de Executivo e, só a partir daí, quando estabelecida a competência outrora retirada pela norma imunizante, que poderia o auto de infração ser lavrado.

Com a devida vênia aos que entendem de forma contrária, sustentar que a inobservância das regras insculpidas no art. 32 da Lei nº 9.430/96 representa mero vício formal, é cancelar a lavratura de autos de infração sem que tivesse competência tributária para tanto, uma vez que protegidas as entidades pela imunidade.

Ante o exposto, **conheço parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora *ad hoc*

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Não obstante a logicidade dos votos das relatorias original e da *ad hoc*, ousou deles dissentir no que toca ao conhecimento da matéria “**desnecessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições**”, bem como do mérito da matéria “**natureza do vício no lançamento efetuado**”.

Entendeu a relatoria (*original*) que o fato de o recorrido ter se valido das disposições do artigo 6º da Lei 7.689/88 para assentar a necessidade de que houvesse, antes do lançamento, um ato suspensivo de isenção/imunidade e de os paradigmas tratarem de tributos diversos da CSLL, acabou impedindo a comprovação da divergência jurisprudencial.

Ocorre que embora efetivamente trate de tributos diversos, o ponto é que a tese vazada no paradigmático, acórdão **203-10.664**, qual seja, a de que o rito do artigo 32 da Lei 9.430/96 envolveria apenas a imunidade tributária **relativa a impostos**, prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 CRFB/88, acabaria socorrendo a União em sua pretensão, razão pela qual entendo que o apelo especial deve ser conhecido também em relação a esta matéria.

Conheço, pois, do recurso.

Quanto ao **mérito**, entendeu a relatoria (*ad hoc*) que a União (o Fisco) careceria de competência tributária para efetuar o lançamento antes do ato formal de suspensão da isenção/imunidade e, em assim o fazendo, o lançamento estaria eivado de vício de natureza material.

Não partilho de seu entendimento.

A competência tributária delineada na CRFB garante a determinado ente federado o direito de **legislar (sobre), fiscalizar, cobrar e arrecadar** os tributos lá previstos. Para alguns, essas três últimas atribuições seriam inerentes à capacidade tributária e não à competência propriamente dita, na medida em que enquanto estas últimas podem ser delegadas por lei a outro ente, a exemplo do que se tem para o ITR, o direito de legislar sobre o tributo seria prerrogativa privativa, incaducável, de exercício facultativo, inampliável, irrenunciável e indelegável do ente federado agraciado na Carta Política.

Sendo a imunidade tributária norma negativa de competência, ela está umbilicalmente associada ao direito de legislar sobre determinados tributos nas hipóteses e circunstâncias estabelecidas na norma imunizante. Não quer dizer, com isso, que ainda que determinado contribuinte se declare acobertado sob o manto da imunidade, o ente federado, na figura do Fisco, estaria impedido de exercer a sua capacidade tributária.

Note-se, do racional acima, que é o Fisco quem detém a prerrogativa de declarar ou reconhecer – administrativamente - que determinado contribuinte é, de fato, beneficiário da

norma isentiva/imunizante. Ou seja, por mais que a lei autorize o contribuinte a “auto” declarar-se imune/isento e a não mais precisar de um **prévio** reconhecimento do Estado para deixar de recolher o tributo, não implica dizer que ele, contribuinte, estaria a salvo de um procedimento fiscal ou mesmo de um lançamento, notadamente nos casos em que o autuante declina os motivos que ensejara o não reconhecimento da isenção/imunidade e a ele lhe assegure o contraditório e a ampla defesa.

Veja-se, por exemplo, o que se tem na fiscalização das contribuições previdenciárias. Não há exigência legal a que o Fisco lavre – previamente - um ato de suspensão da isenção/imunidade para, a partir de então, constituir o crédito que entender cabível, desde que, por óbvio, exponha os motivos pelos quais entende que o sujeito passivo não faz jus ao benefício.

No caso em tela, a lei exigiu um procedimento prévio à lavratura do auto de infração. É, na prática, uma garantia a mais uma “instância de julgamento”, já que as razões – de ambas as partes – seriam analisadas pelo Delegado da RFB antes da lavratura do correspondente auto de infração, se fosse o caso. É meramente procedimental!

Nestes autos, o autuante expôs, à exaustão, os motivos que ensejaram o não reconhecimento da isenção/imunidade autodeclarada pelo sujeito passivo, tendo efetuado o lançamento, contudo, em momento inoportuno, suprimindo-lhe essa “primeira instância” de julgamento.

Anoto que não há discussão acerca de eventual vício na aplicação da regra matriz do tributo. Não se discute, a essa altura, ter havido, por exemplo, erro na identificação do sujeito passivo, na identificação do fato gerador ou na determinação da matéria tributável.

Ademais, se a Fiscalização entender por bem tornar a lançar os valores aqui controlados, após (*por óbvio*) ultimados os procedimentos então suprimidos, deverá apenas reaproveitar os fatos e os fundamentos que constaram do lançamento anulado, o que reforça a ideia de que o vício teria maculado aspectos tão somente externos ao lançamento, impondo-se, assim sendo, o reconhecimento do vício como de natureza formal.

No mesmo sentido o acórdão 9101-004.144, de 7/5/19, com a seguinte ementa:

IMUNIDADE. ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NATUREZA FORMAL DO VÍCIO.

O prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura requisito para o lançamento de tributos que é externo ao auto de infração, sendo sua ausência vício de natureza formal, eis que não relacionado ao âmago da obrigação tributária.

Forte no exposto, CONHECO do recurso para DAR-LHE **parcial** provimento para declarar como formal a natureza do vício no lançamento efetuado.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros

De início, esclareço que minha declaração de voto se relaciona ao mérito, quanto ao conhecimento, sem maiores delongas, acompanhei as razões de decidir do voto vencedor, sem distinções.

A discussão meritória é quanto a natureza do vício que acomete o lançamento do caso concreto, se formal ou material.

O encaminhamento da Ilustre redatora *ad hoc*/relatora assenta ser nulo, por vício material, o lançamento realizado com inobservância das formalidades legais relativas ao procedimento prévio de suspensão da imunidade, pois, compreende atingir a própria materialidade do fato gerador, eis que o pressuposto para a autuação, que deveria ser simplesmente a suspensão da imunidade (*declarada e usufruída pela contribuinte*), inexistia quando da formalização da exigência tributária.

Vale dizer, a suspensão da imunidade não foi previamente realizada pelo agente fiscal, então entendeu que o lançamento não poderia ter sido lavrado por ausência de competência daquela autoridade. A imunidade ceifa a própria competência. Logo, por peculiaridade, concluiu que a nulidade se qualifica como material e está umbilicalmente ligada ao fato gerador da exigência fiscal.

Em outras palavras, inferiu que sem a suspensão da imunidade permanecia imune a contribuinte e, por consequência, a autoridade fiscal estava ceifada de competência para tributar, não lhe sendo autorizado descrever ou verificar ocorrência do fato gerador.

Por isso, externou que somente após a lavratura do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade se abriria a competência para a constituição do crédito tributário. Antes disto, a norma imunizante retiraria todas as competências da Administração Tributária, proibindo-se exigir o tributo sem a competência para tanto, proibindo-se verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável.

O vício atingiria a própria materialidade da autuação, portanto, não sendo mero defeito de forma, pois, como anotou: “[a] imunidade, como limitação ao poder de tributar que é, decepa a competência dos entes tributantes. Se, à época da lavratura do auto de infração, fazia jus à imunidade, evidentemente que sequer detinha a UNIÃO competência para exigir a exação.”

Muito bem. A despeito das sempre bem fundamentadas razões de decidir, insisto que se cuida de vício formal; e não material. Explico meu posicionamento.

Veja-se. É corriqueiro na doutrina, realmente, colher-se lições nas quais a imunidade ceifa as competências do ente tributante, sendo uma “limitação ao poder de tributar”. No entanto, como bem observa o Professor Paulo de Barros Carvalho¹, a norma imunizante não exclui, tampouco suprime as normas de competências tributárias, inexistindo precedência destas em relação àquela, uma vez que ambas “*representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais*”² de mesma hierarquia, sobrenormas, metaproposições prescritivas, definidoras dos limites materiais e formais da atividade legiferante³ ao prescrever *normas de estrutura*⁴

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 172.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 172.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 374.

⁴ Para o Professor Paulo de Barros Carvalho as *normas de estrutura* contêm no seu consequente, no prescriptor, modalizado deonticamente, comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de outras normas.

modalizadas deonticamente que proíbem obrigar (caso da imunidade) e permitem obrigar as pessoas a se submeterem a norma de tributação (regras que atribuem poderes para legislar). Neste viés, tenho, ainda, que a conjuntura aponta haver, igualmente, normas que obrigam controlar e fiscalizar o cumprimento de requisitos e condições para o ser imune (sequer são permissões, havendo uma atividade vinculada e obrigatória).

Compreenda-se, assim, que as normas existem conjuntamente, ao mesmo tempo, de forma sistêmica e integrada – a proibitiva, a permissiva e a obrigatória.

Na compreensão de que não existe sobreposição entre normas constitucionais e, especialmente, criticando a expressão “*limitações constitucionais ao poder de tributar*”, o Professor José Souto Maior Borges⁵ pondera que “*a competência já nasce constitucionalmente delimitada*”.

Neste diapasão, importante dizer que há competência para fiscalizar e controlar as condicionantes exigíveis para o reconhecimento do caráter imune.

É possível, inclusive, para facilitar os trabalhos fiscais, ao ente da Administração Tributária instituir obrigações acessórias e, ainda, existe a efetiva competência para tributar quando as condições da qualificação de entidade imune não estão em conformidade, não restam atendidas, mesmo quando o fiscalizado se autodeclara protegido pela norma imunizante.

É, por isso, que quando o Supremo Tribunal Federal tratou das entidades “benéficas” de assistência social ou mesmo daquelas tidas apenas como de “educação e assistência social, sem fins lucrativos” sempre externou posição sobre o poder de fiscalizar e de exigir o próprio tributo de quem não comprove efetivamente a condição para ser reconhecida verdadeiramente como imune.

Anote-se que vem sendo consagrado requisitos específicos mais rígidos para o reconhecimento da imunidade das *entidades benéficas* (CF, art. 195, § 7º), se comparados com os critérios para a fruição da imunidade dos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das *entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos* (CF, art. 150, VI, “c”, §4º). De toda sorte, este não é o ponto ao debate. Importa compreender que a imunidade requer prova da condição imune e que a Administração pode e deve controlar e fiscalizar a demonstração do atendimento concreto da condição imunitária, sob pena de lançamento fiscal.

O Supremo Tribunal Federal sempre entendeu que as imunidades do tipo condicionadas, dentre as quais, se inclui a imunidade das entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, “c”, §4º), não pode ser presumida, devendo, ao contrário, ser concretamente provada, demonstrada. Aliás, a demonstração se dá a partir das condições dispostas no art. 14 e incisos do Código Tributário Nacional (CTN), com seu *status* de lei complementar. Em relação as entidades benéficas (CF, art. 195, § 7º) essas, igualmente, uma vez fiscalizadas e controladas, precisam demonstrar o cumprimento das condições que lhe são exigidas atualmente na Lei Complementar 187, de forma efetiva e real, nunca presumida.

Observe-se que a Constituição Federal ao estabelecer normas de imunidade tributária às entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, ou para as entidades benéficas de assistência social (áreas de saúde, educação e assistência social), atuou em ambos os casos de forma condicionada, atribuindo à lei complementar o papel de elencar requisitos que devem ser atendidos pela entidade para que possa ser fruída a imunidade, para que possa ser declarada como imune.

⁵ BORGES, José Souto Maior. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 134.

A consequência disso é a atribuição às entidades daquele jaez do ônus de demonstrarem por inequívocos meios que cumprem todos os condicionantes previstos pela legislação tributária para o seu reconhecimento como ente imune.

Não se permite aceitar que a condição imunitória se efetive por “presunção”. Ao contrário, deve a entidade demonstrar por meios efetivos, probatórios, que faz jus à imunidade tributária, atendendo aos condicionantes elencados em lei complementar. Ainda que seja possível a autodeclaração, fato é que as condições previstas em lei complementar para o ser imune devem ser controladas e comprovadas para a fiscalização.

A lógica normativa aponta para normas no sistema que obrigam controlar e permitem fiscalizar e, então, exigir provas das condições para se reconhecer o caráter imunizante e aí sim haveria a proibição de tributar, subsequente. As normas imunizantes e as de controle e fiscalização de condicionantes coexistem e interagem.

É, por isso, que ao julgar a situação das entidades beneficentes de assistência social o Supremo Tribunal Federal entendeu que *aspectos meramente procedimentais*⁶, relativos à comprovação, com a consequente verificação do cumprimento dos requisitos exigidos na lei complementar para a condição imune, podem ser tratados na *lei ordinária*.

O Supremo tem plena compreensão que a entidade deve ser fiscalizada para que mantenha, respeite e atenda suas finalidades, de modo a se sujeitar ao controle e observar as normas instrumentais relativas as denominadas obrigações acessórias⁷.

Por isso, como corolário lógico, estabeleceu o STF a premissa de que “[o]s aspectos meramente procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária”⁸.

Neste aspecto, a norma que prevê a certificação da entidade beneficente não é inconstitucional, assim como não o é a norma de procedimento, em lei ordinária, para verificação e controle.

A preocupação da Suprema Corte sobre o assunto tangenciado foi no sentido de que a lei ordinária pode prever a fiscalização das entidades, mas não pode modificar a essência e o arquétipo da norma imunitória, sendo-lhe vedado restringir, deturpar, limitar ou anular os valores constitucionais arraigados na norma imunizante, que, a despeito de não ser

⁶ Expressão inaugurada no voto do Ministro Teori Zavascki no RE 566.622.

⁷ A imunidade não afeta os deveres instrumentais. Em 29/05/2012, no RE 250.844, o Ministro Marco Aurélio consignava em voto que “[a] entidade que goza de imunidade tributária tem o dever de cumprir as obrigações acessórias, dentre elas a de manter os livros fiscais”.

⁸ Colhido na Ementa da ADI 1802. Conferir, ainda, RE 566.622 ED, julgado em 18/12/2019, publicado em 11/05/2020. Importante compreender que o STF, a partir da fundamentação do voto do Ministro Teori Zavascki, no RE 566.622 e nas ADI’s convertidas em ADPF 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, encampado pela Ministra Rosa Weber nos esclarecimentos da Fazenda Nacional, superou a utilização do critério eclético (objetivo-subjetivo) para interpretação da imunidade subjetiva do § 7º do art. 195 da Constituição que prezava, por exemplo, pela distinção entre lei complementar e lei ordinária, a partir de normas que digam, ou não, respeito à *constituição e ao funcionamento das entidades*, pois, a despeito destas se apresentarem como normas de procedimento a exigir lei ordinária, podem, em verdade, candidatar-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade e, assim, exigir lei complementar. Por isso, o Ministro Zavascki sugeriu o “*reajuste pontual*” na jurisprudência da Excelsa Corte, sem “*contundente reviravolta*”, para definir que “[a]spectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária.” Observe-se, por último, que o RE 636.941, Tema 432 da Repercussão Geral, utilizava o critério eclético (objetivo-subjetivo) superado.

suficientemente densa de carga normativa, prescindindo de regulamentação por lei complementar, contém valores fundamentais intrínsecos a sua finalidade e estes podem ser compreendidos e respeitados pelo legislador.

Dessarte, a lei ordinária não pode limitar a proposição imune, mas, por outro lado – e isso é importante ao julgamento –, a norma imunizante para ter efeitos pressupõe que a entidade prove que atende as condições postas na lei complementar. Sem a prova do cumprimento das condições, a norma de imunidade não opera direitos. De outra forma, é possível dizer que há permissão e competência para o ente tributante instituir normas de controle e de fiscalização para “acompanhar” a efetiva existência da imunidade, a qual é condicionada ao atendimento de pressupostos e, caso não observados, a norma proibitiva da exigência tributária deixa de ter força, pois não haverá ente imune.

Aliás, para o exercício de controle e fiscalização não se exige a emissão do Ato Declaratório Executivo de suspensão da autodeclaração de imunidade. A autoridade fiscal pode e deve investigar a entidade que se alega imune e, inclusive, extrair suas contatações e verificações quanto ao não atendimento das condições que são necessárias para efeito da norma imunizante.

O referido documento (Ato Declaratório Executivo de suspensão da autodeclaração de imunidade) – que esteve ausente no lançamento e gerou a nulidade na parte relativa ao imposto –, trata de norma de procedimento, logo ocasionando vício formal. Para fins de contribuições sequer o ato é necessário.

Ora, não há qualquer macula de índole material. O ato, meramente formal, gerador de vício formal, é previsto em Capítulo sobre “*Procedimentos de Fiscalização*”, na Lei n.º 9.430, tendo razão de ser no dever de não surpresa e no estabelecimento de um procedimento prévio que permite à entidade discutir, junto ao Delegado ou Inspetor da Receita Federal do Brasil, o acerto ou desacerto do auditor-fiscal quando este conclui que a entidade não cumpre os requisitos para a imunidade que a entidade autodeclara estarem sendo observados. Verifique-se a norma procedimental:

Capítulo IV

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção I

Suspensão da Imunidade e da Isenção

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. 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.

§ 11. (Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)

§ 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)

Por conseguinte, a norma de imunidade não existe por si só de forma isolada, ela interage e se relaciona com normas de controle e fiscalização, aliás, não sendo a norma imunizante suficientemente densa de carga normativa, prescindindo de regulamentação por lei complementar, que prevê condições para o direito de se qualificar como ente imune, os efeitos concretos da imunidade se observam apenas quando a entidade prova o atendimento das condições materiais para a sua qualificação como ente imune. Ainda que possa se autodeclarar como imune, a presunção é relativa. Se a fiscalização constata o não atendimento, pela entidade, das condições imposta na lei complementar para o “ser imune”, então deve agir.

No caso concreto o art. 32 da Lei n.º 9.430 prevê um procedimento prévio ao contencioso administrativo fiscal do Decreto n.º 70.235 e se é ceifado do contribuinte essa outra possibilidade de defesa (*o auto de infração deveria ser lavrado após o referido procedimento e com suporte no Ato Declaratório Executivo que o exaure*), então a nulidade resta caracterizada. Afinal, são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente (Decreto n.º 70.235, art. 59, I) e, igualmente, são nulos os despachos e decisões com preterição do direito de defesa (Decreto n.º 70.235, art. 59, I e II).

Todavia, a nulidade é por vício formal.

A ausência do Ato Declaratório Executivo, como pressuposto do Auto de Infração, não estabelece qualquer mácula material no lançamento lavrado. A própria ausência de competência plena na ocasião da lavratura do auto de infração (*a competência plena seria atingida se houvesse sido emitido o Ato Declaratório Executivo no esaurimento daquele procedimento prévio*) não traz ao lançamento lavrado vício de índole material.

Afinal, vício material é aquele que atinge elemento essencial da norma tributária descrita, o objeto do ato (atinge o direito material), seja nas questões do fato jurídico tributário minuciado (descrito) ou na relação jurídica apontada como decorrente (fundamentação legal); é afeto a motivação do ato, inclusive as razões de fato (pressuposto de fato) e de direito com adequado enquadramento jurídico (pressuposto de direito), conjugado com os elementos do art. 142 do CTN, os quais se relacionam com a descrição do fato gerador, com a determinação da base de cálculo, com a apuração do montante devido, com a identificação do sujeito passivo e,

sendo o caso, com a indicação da penalidade cabível. Trata de erro na aplicação da regra de incidência, cuida do erro de direito ou do erro na eleição do critério jurídico quando ocorre equívoco na valoração jurídica dos fatos. Do ponto de vista prático, sendo necessário modificar a substância do lançamento numa eventual reelaboração do ato, estar-se-á diante de vício material.

O vício formal, por sua vez, como o caso dos autos, ocorre no procedimento ou no instrumento do lançamento, se relaciona com o modo e o proceder de constituição do ato, com a forma do ato, por isso se referindo ao procedimento de formalização do lançamento. Tem relação com uma aplicação errada da norma de procedimento ou de processo. O vício formal se relaciona, outrossim, com exigências legais para garantia de conformidade e integridade do ato protegendo o administrado em relação ao seu direito de defesa, inclusive o vício formal pode corresponder a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas e, neste viés, sua reelaboração terá na substância igual conteúdo ao ato anterior. Tem-se vício formal, por exemplo, nos casos de autoridade incompetente, falta de páginas ou rasuras nos documentos que suportam o lançamento ou ausência de algum anexo ou planilha, menção errônea ao local da lavratura ou à data da lavratura, identificação incompleta ou não identificação da autoridade autuante, dentre outras.

A própria discutida ausência de competência por força da imunidade, também não gera vício de índole material, haja vista que, como fundamentado, a condição imune deve ser provada e não pode ser aceita com base em mera presunção, havendo, inclusive, dever da Administração Tributária de controlar e fiscalizar e a obrigação do alegado ente imune de demonstrar o atendimento das condições exigidas em lei complementar para se qualificar como tal, sob pena da norma imunizante não operar efeitos, haja vista existir em conjunta interação com outras normas como as que exige a prova da condição imune na forma da lei complementar.

Tem-se, inclusive, no § 1.º do art. 32 da Lei n.º 9.430 esse dever da Administração Tributária de controlar e fiscalizar e a obrigação do alegado ente imune de demonstrar o atendimento das condições exigidas em lei complementar, pela Constituição Federal, para se qualificar como tal, sob pena da norma imunizante não operar efeitos, já que a própria Carta Política tratou a norma como condicionada. O único ponto não observado foi o contraditório prévio, o que resulta em vício meramente formal.

Ora, o vício foi no procedimento, no instrumento do lançamento que não trouxe o Ato Declaratório Executivo, que não observou o dever de defesa em procedimento prévio, tendo relação com uma aplicação errada da norma de procedimento, relacionando-se, outrossim, com exigências legais para garantia de conformidade e integridade do ato protegendo o administrado em relação ao seu direito de defesa, inclusive o vício formal observado não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas e a reelaboração do ato terá na substância igual conteúdo ao ato anterior.

Por fim, a despeito da conclusão final, constatei que, no curso da motivação, bem ponderou a Ilustre Conselheira redatora *ad hoc*/relatora que “[e]m simplórias linhas, os vícios na eleição dos critérios da regra matriz, portanto, são de cariz material, intrínsecos ao próprio lançamento – isto é, decorrentes de um erro na identificação e aplicação das normas de direito material; ao passo que a mácula de cariz formal tem lugar quando da inadvertida aplicação de normas procedimentais ao lançamento tributário”.

Destarte, se o vício relatado e discutido não é intrínseco ao conteúdo material da norma tributária objeto da descrição no lançamento, para entidade em tese não comprovada como imune na forma da constatação fiscal, ele só pode ser de **índole formal**. Em contencioso próprio, inclusive com a etapa prévia do art. 32 da Lei n.º 9.430, respeitados os amplos direitos

de defesa, a entidade poderá demonstrar e comprovar se cumpre, ou não, as condicionantes para ser qualificada e efetivamente tida como imune.

Por isso, adiro ao voto vencedor.

Diante do exposto, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para declarar o vício no lançamento efetuado como de natureza formal.

Eis minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros