



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

Processo nº 12448.736731/2012-69
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.586 – 1ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2018
Matéria ATO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAIXA DE ASSISTENCIA DOS ADVOGADOS DO ESTADO DO RJ

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 tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração. Tudo isso se aplica às contribuintes. Essa espécie de vício possui natureza material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator *Ad Hoc*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura.

Relatório

Considerando que fui designado relator ad hoc para o presente processo, tendo em vista o pedido de exoneração realizado pela relatora original, após a sessão de julgamento, reproduzo, adinate, relatório e voto por ela trazidos na data do julgamento.

Tratam-se de **autos de infração** (E-fls. 746 ss.) lavrados para a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, relativamente aos anos calendário 2007 a 2009, decorrente da acusação fiscal de que a entidade não gozaria de imunidade ou isenção, realizada a partir do arbitramento do lucro, como detalhado pelo **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 868 ss.), resumido pela decisão da DRJ:

"Trata o processo dos autos de infração lavrados pela DRF/RJ1, referentes aos anos-calendário de 2007 a 2009, por meio dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica IRPJ, no valor de R\$ 34.860.468,80 (fls. 746/787 e termo de verificação às fls. 868/891), a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, no valor de R\$ 10.479.740,63 (fls. 788/816), a contribuição para o Pis, no valor de R\$ 2.365.219,19 (fls. 817/827), e a contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, no valor de R\$ 10.916.396,50 (fls. 828/838), acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios.

2 O interessado, nos termos dos arts. 2º e 3º do seu estatuto social (fls. 913/927), é um órgão da Ordem dos Advogados do Brasil OAB e é uma entidade sem fins lucrativos, com personalidade jurídica e patrimônio próprios. Na forma dos arts. 4º e 5º, tem por finalidade assistir os advogados e seus dependentes, com possibilidade de promover a seguridade complementar. Constituem fontes de receitas 27,5% das anuidades recebidas pelo Conselho Seccional, as contribuições obrigatórias, a participação nas custas judiciais, as rendas de seu patrimônio, as doações e legados, recebimentos por prestações de serviços, outras fontes eventuais e rendas de

serviços ambulatoriais, odontológicos, farmácia, livraria, plano de saúde e demais convênios (art. 19).

3 No início dos trabalhos de fiscalização, em 3/1/2011, o interessado foi intimado para, dentre outros, apresentar os livros contábeis e balancetes (fls. 840/842). Diante do não atendimento, o interessado foi reintimado em 2/3/2011 (fl. 843), 27/4/2011 (fl. 844), 22/6/2011 (fl. 845), 19/8/2011 (fl. 846), 18/10/2011 (fl. 847), 12/12/2011 (fls. 848/849). Em 19/10/2012 ao interessado solicitou-se uma declaração se possuía a documentação de caixa pertinente à contabilidade (fl. 866).

3.1 De forma objetiva, o interessado respondeu que os livros diários dos anos de 2007 a 2009 “foram elaborados com base em informações recuperadas de nossos sistemas contábeis, uma vez que a documentação de caixa que deu suporte aos lançamentos não foi localizada” (fl. 909). Também informou que “não possuía comprovantes de reconhecimento como entidade de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal nem certificação de entidade de assistência social vigentes” (fl. 910).

3.2 O interessado apresentou registro policial de ocorrência de furto de caixas de documentos, contendo contas médicas do período de janeiro de 2003 a março de 2007, ocorrido em 17/9/2007 em seu arquivo (fl. 934/936). O inquérito policial concluiu que funcionário do interessado participou do furto, com a finalidade de sumir com a documentação para inviabilizar a auditoria que se encontrava em andamento, sobre desvio de recursos no interessado, na ordem de R\$ 60 milhões (937/938).

4 Baseada em julgados do Supremo Tribunal Federal – STF (RE 233843/MG, RE 662816 AgR/BA e RE 405267 ED/MG), que não reconheceram a imunidade do interessado, bem como na Súmula 730 deste tribunal e no estatuto social do interessado, concluiu a fiscalização que o interessado não goza da imunidade tributária constitucional.

Adicionalmente, o interessado também não possui a certificação de entidade beneficente de assistência social.

4.1 Quanto à isenção tributária, o interessado não foi reconhecido como de utilidade pública federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, conforme disposto no art. 55, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, como também suas atividades não atendem o art. 12 da Lei 9.532/1997 e o art. 2º da Lei nº 12.101/2009.

5 Apesar de terem sido apresentados os livros contábeis, mas desacompanhados da respectiva documentação, impossibilitando a verificação das aplicações dos recursos, foram arbitrados os lucros dos anos-calendário de 2007 a 2009, com base nas receitas conhecidas, e lavrados os autos de infração de IRPJ e de CSLL (demonstrativos das receitas às fls. 890/891). O fundamento legal para tanto foi o art. 55, inciso V, da Lei nº 8.212/1991, c/c arts. 12, §2º, “c” e “d”, e 15, §3º, da Lei nº 9.532/1997, bem como art. 29, inciso VI, da Lei nº 12.101/2009. Também foram lavrados autos de infração do Pis e da Cofins, no regime cumulativo, por insuficiências nos recolhimentos.”

Insurgindo-se, a contribuinte apresentou **impugnações administrativas** (E-fls. 1014 ss.), com suas razões resumidas pela decisão recorrida, a qual se aproveita:

"- mesmo apresentando todos os livros contábeis, balancetes e declarações, seus lucros foram arbitrados. Estes documentos seriam suficientes para verificar a regularidade da apuração e recolhimento dos tributos; - se faz necessária a presença de vícios previstos no dispositivo para aplicação do arbitramento previsto no art. 148 do CTN; - de acordo com o art. 150, inciso VI, alíneas "a", e "c", da Constituição Federal, poderia desfrutar da imunidade tributária; - a entidade não possui fins lucrativos, não distribuindo qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, aplicando seus recursos de forma integral na manutenção dos objetivos institucionais; - entende que a multa aplicada tem natureza confiscatória, sendo isto vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal; - afirma que a base de cálculo do PIS seria a folha de pagamento. Já a base de cálculo da Cofins seria o resultado da venda de mercadorias e serviços, sendo que esta não se aplicaria à recorrente;"

Passo seguinte, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I proferiu o **acórdão n. 12-56.368** (E-fls. 1879 ss.), mantendo parcialmente o lançamento, com o afastamento da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre receitas financeiras, retificação da base de cálculo dos tributos referentes ao mês de setembro de 2008 e, em decorrência, exclusão de montante do total do débito. Leia-se a sua ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.

A Caixa de Assistência dos Advogados não está amparada pelo art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição, por não se revestir da instrumentalidade estatal. Apesar de integrar a estrutura da Ordem dos Advogados do Brasil OAB, a imunidade não se estende, dada a dissociação entre as atividades de cada entidade.

ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Para a entidade de assistência social gozar de imunidade tributária, conforme estabelecido no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, precisa colocar seus serviços à disposição da população em geral. A Caixa de Assistência dos Advogados só promove seus benefícios aos seus associados e mediante contribuições regulares dos advogados.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. DOCUMENTAÇÃO DAS OPERAÇÕES.

Uma das condições para benefício da isenção tributária é a guarda da documentação comprobatória das atividades da entidade, de forma que se comprove as origens dos recursos recebidos e suas aplicações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL.

A ausência da documentação contábil de entidade sem fins lucrativos impõe o arbitramento do lucro, nos termos do alínea “d”, do §2º, do art. 12, da Lei nº 9.532/1997.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Falece competência aos órgãos da administração tributária para apreciar questões de naturezas constitucionais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, o decidido no lançamento matriz aplicase ao lançamento reflexo.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Anocalendário: 2007, 2008, 2009 PIS E COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME GERAL.

O contribuinte que teve seu lucro arbitrado contribui para o Pis e a Cofins no regime geral da cumulatividade, tendo como bases de cálculos o faturamento, assim definido pela legislação do imposto de renda.

PIS E COFINS BASE DE CÁLCULO ALTERAÇÃO LEI Nº 9.718/98 INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL Declarada a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/1998 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, conforme autorizado pelos Decretos nos 2.346/1997 e 70.235/1972.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, acordam os membros desta Turma, por unanimidade de votos e nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, dar provimento parcial à impugnação para que sejam exigidos o imposto sobre a renda de pessoa jurídica IRPJ, no valor de R\$ contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, no valor de R\$ 10.478.193,78, a contribuição para o Pis, no valor de R\$ 2.303.890,11, e a contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, no valor de R\$ 10.633.338,85, acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios."

A contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 1926 ss.), à semelhança de sua impugnação administrativa, sustentando (i) a insubsistência do lançamento diante da

impossibilidade de arbitramento, uma vez que teria posto todos os seus registros contábeis à disposição do Fisco; (ii) sua imunidade tributária ao IRPJ, conforme o artigo 150, VI, *a* e *c*, da Constituição Federal e o preenchimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional; (iii) imunidade à CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS; (iv) isenção ao IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 15 da Lei n. 9532/97; (v) não incidência da CSLL em razão de sua não lucratividade; (vi) insubsistência dos lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS, na medida em que, devido ao arbitramento, foram apurados de forma cumulativa, aplicando-se as alíquotas de 3 e 0,65% sobre a receita bruta, enquanto deveriam submeter-se às regras dos artigos 13 e 14 da MP n. 2158/01; e (vii) desproporcionalidade da multa aplicada.

Nesse sentido, formulou os seguintes pedidos:

124. Diante do exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente recurso voluntário para que, reformando-se o acórdão recorrido: *(i)* sejam integralmente cancelados/desconstituídos os créditos tributários do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS objeto dos autos de infração relativos ao processo administrativo em referência; e *(ii)* acaso se entenda de maneira diversa, subsidiariamente, seja determinada: *(a)* a apuração da Contribuição ao PIS na forma estabelecida pelo art. 13 da Medida Provisória 2.158-35/2001; e *(b)* a redução da penalidade aplicada em seu desfavor para quantia que seja razoável e proporcional à conduta supostamente praticada.

Do julgamento do recurso pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento resultou o **acórdão n. 1102-001.229** (E-fls. 1981 ss.), em que, por unanimidade de votos, declarou-se a nulidade dos autos de infração por inobservância do procedimento previsto no art. 32 da Lei n. 9.430/96, como refletido na ementa abaixo:

"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.

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."

Em face da referida decisão, primeiramente, a Fazenda Nacional opôs **embargos de declaração** (E-fls. 1994 ss.), alegando omissão quanto (i) à necessidade de

realização do procedimento específico para a suspensão da imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 abranger apenas o IRPJ ou também as demais contribuições lançadas no auto de infração (CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS) e (ii) ao vício no que tange à ausência de observância do procedimento específico para a suspensão da imunidade possuir natureza formal ou material.

Os embargos foram recepcionados por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 2008 ss.) e acolhidos parcialmente pelo **acórdão n. 1202-001.563** (E-fls. 2013 ss.), sem efeitos infringentes, por se compreender ausente a primeira omissão alegada, saneando a segunda, como resta claro nos seguintes trechos:

"Quanto ao alcance da nulidade, não resta dúvida, pois, que abarca todos os lançamentos a que se refere o processo, ou seja, o IRPJ e as contribuições, não havendo omissão uma vez, no corpo do voto, o relator se referir a todos os tributos e, ao final deste e no acórdão, constar a declaração de nulidade dos autos de infração no plural."

"Relativamente a que tipo de vício macula os lançamentos, de fato, não há no acórdão essa indicação. Todavia, é perceptível, no corpo do voto, que o relator, e por consequência a Turma, consideraram ser a nulidade decorrente de vício material."

Na sequência, interpôs **recurso especial** (E-fls. 2021 ss.) sustentando divergência com relação às seguintes matérias, com os respectivos paradigmas: (i) desnecessidade de ato de suspensão de imunidade quando o contribuinte não preenche os pré-requisitos exigidos pela legislação tributária para usufruir desse benefício (acórdão n. 1302-001.415); (ii) desnecessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições (acórdãos n. 203-10.664 e 3102-002.224); e (iii) natureza do suposto vício no lançamento correspondente à inobservância do procedimento de suspensão de imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 (acórdãos n. 9101-000.877 e 105-16.412);

O recurso foi integralmente recepcionado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 2052 ss.), que se debruçou sobre todos os paradigmas apresentados, chegando-se à seguinte conclusão:

"Com relação à primeira matéria, (I) "(des)necessidade de ato de suspensão de imunidade quando o contribuinte não preenche os pré-requisitos exigidos pela legislação tributária para usufruir desse benefício", ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas."

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, 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, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-001.415, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, restando claro que a Recorrente não atendeu aos requisitos estipulados pela legislação e, portanto, não é detentora do direito à imunidade, assim como entendeu a fiscalização em seu despacho de fls. 907/909, [...], não há que se falar em suspensão de imunidade no presente caso.

Acrescente-se que a **exceção** prevista na decisão recorrida — situação diferente seria, por exemplo, se uma fábrica de sapatos enviasse DIPJ na qual constasse isenção ou imunidade como forma de tributação sobre lucro. Nesse caso, frente à visível impossibilidade de a pessoa jurídica se enquadrar como imune ou isenta, entendendo que não seria necessário o ADE — **não alcança** o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1302-001.415, de 2014), uma vez que, nesse último caso, a conclusão da fiscalização de que o Colégio Sophos não tinha direito à imunidade se deu após detalhada análise, e não frente à visível impossibilidade de a pessoa jurídica se enquadrar como imune ou isenta.

No que se refere à **segunda matéria**, (2) “(des)necessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições”, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** (e respectivo Acórdão em Embargos) entendeu que, quanto ao alcance da nulidade, [...] abarca todos os lançamentos a que se refere o processo, ou seja, o IRPJ e as contribuições, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 203-10.664, de 2006, e 3102-002.224, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a submissão ao rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não atinge a Cofins, por envolver apenas a imunidade tributária relativa a impostos (primeiro acórdão paradigma), ou seja, que o rito processual estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se apenas à imunidade tributária relativa aos impostos (segundo acórdão paradigma).

Por fim, no tocante à **terceira matéria**, (3) “natureza do suposto vício no lançamento (inobservância do procedimento de suspensão de imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96)”, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** (e respectivo Acórdão em Embargos) entendeu ser a nulidade decorrente de vício material, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-000.877, de 2011, e 105-16.412, de 2007) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a ausência da observância do procedimento específico para a suspensão da imunidade acarreta vício formal ao lançamento tributário (primeiro acórdão paradigma) e que é nulo, por vício formal, o

lançamento não precedido daquelas formalidades (segundo acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas."

Por fim, a contribuinte apresentou **contrarrazões** (E-fls. 2065 ss.) defendendo a assertividade da aplicação do artigo 32 da Lei n. 9.430/96 quanto aos dois primeiros pontos do recurso fazendário e a natureza material do vício em questão.

Passa-se, assim, à apreciação do recurso especial da Fazenda Nacional.

Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra - Redator *Ad Hoc*

Lembrando que fui designado relator ad hoc para o presente processo, tendo em vista o pedido de exoneração realizado pela relatora original, após a sessão de julgamento, utilizo-me do relatório e voto por ela trazidos na data do julgamento, nos seguintes termos:

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Analisando-se o caso concreto, **VOTA-SE POR CONHECER** o recurso fazendário nos termos do despacho de admissibilidade, o qual transcrito no relatório acima.

MÉRITO

De acordo com a análise de conhecimento procedida, devolveu-se para análise deste colegiado as seguintes questões: (i) desnecessidade de ato de suspensão de imunidade quando o contribuinte não preenche os pré-requisitos exigidos pela legislação tributária para usufruir desse benefício; (ii) desnecessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições; e (iii) natureza do suposto vício no lançamento correspondente à inobservância do procedimento de suspensão de imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, sobre as quais passo a me manifestar, objetivamente.

Com relação à primeira matéria, considero que 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, ainda que o contribuinte não tenha atendido aprioristicamente os requisitos estipulados pela legislação para o gozo do direito à imunidade, sobretudo quando não se está diante de um caso em que, prontamente, se percebe a impossibilidade de sujeição aos benefícios, como o exemplo dado pela decisão recorrida de uma empresa de sapatos que se delcarasse imune ou isenta em sua DIPJ.

No caso julgado, particularmente, vê que a entidade poderia ser imune ou isenta, mas foi acusada de não cumprir os requisitos para tanto, daí a necessidade certa de se observar os passos legais para a sua exclusão. Ainda que se possa considerar que a imunidade ou isenção são concessões logicamente anteriores às regras do art. 32 da Lei n. 9.430, não se pode negar que também fazem parte do sistema e representam formalidade escolhida pelo legislador para a exclusão do benefício. Assim, não cabe à fiscalização, por seu entendimento, negá-lo, especialmente diante de sua vinculação legal.

Por essas razões, também entendo nula a constituição do crédito tributário em questão, diante do não atendimento ao rito do Ato Declaratório de Exclusão, razão pela qual mantenho o acórdão recorrido, adotando-se as suas razões de decidir:

"III. DA NULIDADE Inicialmente, é importante esclarecer que é indiferente para o enfrentamento da nulidade o fato de a Recorrente ser imune ou isenta, pois, nos termos do art. 32, da 9.430, §§1º a 4º e 10, sendo a entidade imune ou isenta, antes da lavratura do auto de infração, impõe-se a expedição de ato declaratório suspensivo do benefício, denominado de Ato Declaratório Executivo (ADE):

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.

(...)

§ 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.

A despeito disso, é importante relatar, também, que a Recorrente se declara isenta na DIPJ 2008/2007 (fl. 03) bem como na DCTF de fl. 58. Todavia, tanto na impugnação (fls. 1014, 1039, 1062 e 1085) quanto no recurso voluntário (fls. 1926/1962), o pedido principal está pautado no argumento de imunidade. Isso, contudo, reiterese, para análise da nulidade, não traz prejuízo.

Outro enfrentamento prévio consiste em saber se o art. 32 está com a eficácia suspensa em razão da Medida Cautelar na ADIN 1.802/DF. Lendo o ementário do julgado do e. STF, vemos que não:

EMENTA:

I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde:

qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.

II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei":

delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.

2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

Entendimento semelhante tiveram outros d. julgadores deste e. CARF, como podemos ver no Acórdão nº 1101001.005, proferido na sessão de 07/11/2013 (fl. 36):

“Com efeito, é preciso dizer que o próprio Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que a ADI 1802 não envolvia o art. 32 da Lei nº 9.430/96, circunstância essa apreendida com muito propriedade pela r. decisão recorrida, que dirimiu com perfeição a questão processual em testilha (...)” Feitos tais esclarecimentos, enfrentemos a nulidade.

Lendo a impugnação (fls. 1014, 1039, 1062 e 1085) e o recurso voluntário (fls. 1926/1962), não encontramos nenhum pedido de nulidade por ausência de aplicação do rito previsto no art. 32, da Lei nº 9.430. Todavia, sendo “nulidade” matéria de ordem pública, pode (deve) ser conhecida de ofício por esta r. Turma, como vem entendendo outros d. julgadores deste e. Tribunal:

“Assunto: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR Exercício: 1995 LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIOS FORMAL E MATERIAL. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. Reconhece-se a nulidade formal do lançamento quando inexistente identificação da autoridade lançadora, nos termos da Súmula CARF nº 21, assim como a nulidade material decorrente da falta de descrição da infração, que ofende o direito à ampla defesa e ao contraditório pelo contribuinte.

Recurso provido. Acórdão nº 2101002.428, proferido em sessão ocorrida em 20/03/2014”.

Sendo assim, o procedimento padece de nulidade. Isso porque, o art. 32, transcrito acima, impõe que, quando a entidade se declarar imune ou isenta, a lavratura do auto de infração só pode ocorrer após a suspensão do benefício por meio do ADE. A tabela abaixo sistematiza o quanto previsto na citada lei:

(...)

Desse modo, como não foi respeitado o procedimento previsto em lei, deve ser declarada a nulidade dos autos de infração. Este e. Tribunal, em situação análoga, assim decidiu:

“EMPRESA BENEFICIÁRIA DE ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da Isenção antes da lavratura do auto de infração deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade 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. Recurso Voluntário Provido. ACÓRDÃO 120200.444, sessão de 14.12.2010.

Ademais, esta matéria já foi inclusive objeto de análise por esta Douta Turma, quando da análise do Processo nº 13808.000309/200226, da relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Linhares, no qual acordaram seus membros, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício da DRJ de Campinas – SP de acórdão que julgara pela nulidade de lançamento tributário decorrente de suspensão de imunidade tributária em desacordo com o procedimento do art. 32 da Lei nº 9.430/96:

Processo nº 13808.000309/200226 Recurso de Ofício Acórdão nº 1102000901 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 06 de agosto de 2013 Matéria – Auto de Infração – Cofins Recorrente DRJ EM CAMPINAS – SP Interessado Associação das Famílias para Unificação e Paz Mundial Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2000 Ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO DE ENTIDADE CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 32, § 3º, DA LEI Nº 9.430/1996. NULIDADE. A não observância, por parte do fisco, do artigo 32, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que determina que o Delegado deve decidir sobre as alegações e provas apresentadas pela entidade, dá ensejo a nulidade do Ato Declaratório Executivo emitido, por descumprimento de formalidade essencial e preterição de direito de defesa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DA SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. NULIDADE. A anulação do Ato Declaratório que suspendeu a isenção da entidade é vício insanável que contamina os autos de infração lavrados.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício.

Por fim, é importante afastar eventual argumento que a CAARJ nunca foi imune ou isenta, razão pela qual não se fazia necessário adotar o procedimento do art. 32.

Com o devido respeito, tal compreensão não se aplica, pois há, sim, dúvida se as caixas de assistências gozam de imunidade tributária, seja pela alínea “a”, do inciso VI, do art. 150, seja pela alínea “c” do mesmo dispositivo. Lembremos que a matéria está afetada a repercussão geral no RE 600.010, desde 12/03/2010, mas ainda não julgado.

Ademais, o art. 181, do RIR/99, dispõe que “As isenções de que trata esta Seção independem de prévio reconhecimento”. A seção à qual se refere o art. 181 é a IV, na qual está a subseção denominada “Sociedades Benéficas, Fundações, Associações e Sindicatos”.

Situação diferente seria, por exemplo, se uma fábrica de sapatos enviasse DIPJ na qual constasse isenção ou imunidade como forma de tributação sobre lucro. Nesse caso, frente à visível impossibilidade de a pessoa jurídica se enquadrar como imune ou isenta, entendo que não seria necessário o ADE.

IV. CONCLUINDO Dado o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a nulidade dos autos de infração por ofensa ao procedimento previsto no art. 32, da Lei nº 9.430.

Por todo o exposto, voto em negar provimento ao recurso de ofício, e dar provimento integral ao recurso voluntário.”

Igualmente adoto as razões do acórdão que julgou os embargos de declaração (1201-001.563) para também mantê-lo, por compreender que o rito do artigo 32 se aplica às contribuições, ainda que a imunidade se refira a impostos, daí porque se exija que o seu lançamento seja antecedido pelo ato declaratório e por compreender que a nulidade do vício em questão possua natureza material, por macular a constituição do crédito tributário, não se tratando de mera formalidade. Eis a sua redação:

“Voto Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

Admissibilidade.

Uma vez que os pressupostos de admissibilidade já foram avaliados no despacho próprio, passa-se à análise do vício apontado.

Omissão.

A embargante alega ter havido omissão no acórdão proferido pela então 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 22 de outubro de 2014, em face da declaração de nulidade dos autos de infração sem ser explicitado se o vício que os macularia seria formal ou material e, ainda, se a nulidade

declarada alcança tão somente o IRPJ ou também a CSLL, a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

O artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) dispõe expressamente que cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Analizando-se, por primeiro, a alegação de que haveria omissão quanto à falta de declaração de que a nulidade alcançaria as contribuições (CSLL, PIS/Pasep e Cofins), verifica-se que tal não ocorreu.

O presente processo cuida de autos de infração de IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. A decisão de primeira instância (fls. 1.879 a 1.892) a eles se referiu de forma expressa. E a decisão de segunda instância (embargada) também faz referência a todos eles quando os cita em conjunto ou trazendo a expressão "autos de infração" no plural.

Veja-se o contido no dispositivo do acórdão, no relatório e no voto do relator (fls. 1.981 a 1.983, 1.987, 1.990 e 1.991):

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, declarar a nulidade dos autos de infração por inobservância do procedimento previsto no art. 32 da Lei no. 9.430 de 1996, nos termos do voto do Relator.

Em 17/12/2012, o Sr. Fiscal efetuou o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, por arbitramento, e aplicou multa de 75% (fls. 746/838).

Os lucros nos anos-calendários de 2007 a 2009 foram arbitrados de acordo com as receitas conhecidas, lavrando-se os autos de infração de IRPJ e de CSLL (demonstrativos das receitas às fls. 890/891), além de PIS e COFINS no regime cumulativo, por insuficiência nos recolhimentos, tendo em vista que foram apresentados os livros contábeis, porém desacompanhados da respectiva documentação, impossibilitando a verificação das aplicações dos recursos.

[...]d) Os lançamentos do PIS e da COFINS cumulativos estão de acordo com a legislação vigente?

[...]Desse modo, como não foi respeitado o procedimento previsto em lei, deve ser declarada a nulidade dos autos de infração.

[...]Dado o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a nulidade dos autos de infração por ofensa ao procedimento previsto no art. 32, da Lei nº 9.430. (Grifos acrescidos)

Quanto ao alcance da nulidade, não resta dúvida, pois, que abarca todos os lançamentos a que se refere o processo, ou seja, o IRPJ e as contribuições, não havendo omissão uma vez, no corpo do voto, o relator se referir a todos os tributos e, ao final deste e no acórdão, constar a declaração de nulidade dos autos de infração no plural.

Corroborar esse entendimento o fato de, ao final do voto (fl. 1.992), ter sido dado "provimento integral ao recurso voluntário" e neste (fl. 1.962) constar:

124. Diante do exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente recurso voluntário para que, reformando-se o acórdão recorrido: (i) sejam integralmente cancelados/desconstituídos os créditos tributários do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS objeto dos autos de infração relativos ao processo administrativo em referência; Relativamente a que tipo de vício macula os lançamentos, de fato, não há no acórdão essa indicação. Todavia, é perceptível, no corpo do voto, que o relator, e por consequência a Turma, consideraram ser a nulidade decorrente de vício material.

Consta do voto (fls. 1.990 e 1.991): Ademais, esta matéria já foi inclusive objeto de análise por esta Douta Turma, quando da análise do Processo nº 13808.000309/200226, da relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Linhares, no qual acordaram seus membros, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício da DRJ de Campinas – SP de acórdão que julgara pela nulidade de lançamento tributário decorrente de suspensão de imunidade tributária em desacordo com o procedimento do art. 32 da Lei nº 9.430/96:

[...]NORMAS PROCESSUAIS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO DE ENTIDADE CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 32, § 3º, DA LEI Nº 9.430/1996. NULIDADE. A não observância, por parte do fisco, do artigo 32, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que determina que o Delegado deve decidir sobre as alegações e provas apresentadas pela entidade, dá ensejo a nulidade do Ato Declaratório Executivo emitido, por descumprimento de formalidade essencial e preterição de direito de defesa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DA SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. NULIDADE.

A anulação do Ato Declaratório que suspendeu a isenção da entidade é vício insanável que contamina os autos de infração lavrados.

Tendo o relator acolhido, para embasar sua decisão, acórdão daquela mesma turma, cuja ementa demonstra que em caso análogo foi declarada a nulidade de autos de infração por "descumprimento de formalidade essencial e preterição de direito de defesa" e que "a anulação do Ato Declaratório que suspendeu a isenção da entidade é vício insanável que contamina os autos de infração lavrados", está a indicar que o vício que macula os autos de infração é de cunho material.

Em face de todo o exposto, voto por conhecer dos embargos para dar-lhe provimento parcial, sem efeitos infringentes, alterando o acórdão da decisão embargada para que passe a constar da seguinte forma:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, declarar a nulidade, por vício material, dos autos de infração

por inobservância do procedimento previsto no art. 32 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do voto do Relator.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar Relator"

Por essas razões, **vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional.**

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator *Ad Hoc*

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Como a Conselheira Relatora, julgo necessário prévio ato declaratório de suspensão da imunidade ou isenção nos termos do artigo 32, da Lei nº 9.430/1996. Assim, acompanho o seu voto negando provimento ao recurso especial da Procuradoria.

No entanto, consigno pela presente declaração de voto que tal ato declaratório seria dispensável se o auditor fiscal houvesse lançado PIS sobre a folha no percentual de 1%, nos termos do artigo 13, da Medida Provisória nº 2.158/2001:

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:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a 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.

Ocorre que, no caso dos autos, o lançamento não teve por fundamento o artigo 13, da Medida Provisória nº 2.158, tratando-se de lançamento de contribuições de forma reflexa ao IRPJ (arbitrado). Assim, no caso dos autos, seria imprescindível o ato declaratório de suspensão de imunidade ou isenção, para lançamento sobre o valor de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL reflexos.

Especificamente quanto à contribuição ao PIS, extrai-se do auto de infração: "*arbitramento do lucro realizado com base receita bruta de prestação de serviços em geral*", com fundamento - dentre outros dispositivos - no artigo 2º, da Lei nº 9.715/98 e 2º da Lei nº 9.718/1998. A tributação sobre a receita bruta, no lançamento, é confirmada pelo Termo de Verificação Fiscal, *verbis*: "*5.3.9 No que se refere ao COFINS e PIS, dado o arbitramento, os mesmos foram apurados na forma cumulativa, aplicando-se as alíquotas de 3% e 0,65%, respectivamente, sobre a receita bruta*".

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, acompanhando a Conselheira Relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa