



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720354/2020-74
ACÓRDÃO	1101-001.419 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO SALGADO DE OLIVEIRA DE EDUCACAO E CULTURA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015

IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSAÇÃO. RITO. IRPJ/CSLL/COFINS

Rito da suspensão de imunidade/isenção previsto no art. 32 da Lei 9430/1996, declarado constitucional nos autos da ADI 4.021, de 2019: i) notificação fiscal: constatado que a entidade beneficiária de imunidade/isenção não observou requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício; ii) alegações da entidade: a entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias; iii) ato declaratório: o Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações; no caso de improcedência, expedirá ato declaratório suspensivo do benefício e dará ciência à entidade; iv) impugnação do ADE e lavratura de auto de infração: suspensão a imunidade/isenção: i) a entidade poderá apresentar impugnação, sem efeito suspensivo, contra o ADE perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento; ii) a fiscalização poderá lavrar auto de infração, se for o caso; v) julgamento em conjunto do ADE e auto de infração: lavrado auto de infração, as impugnações contra o ADE e o crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Embora o §1º do art. 32 da Lei 9.532/1996 refira-se a impostos (alínea c do inciso VI do art. 150 da CF/88) e exista corrente de entendimento contrário, no sentido de que a isenção prevista no referido art. 32, §10 não contempla as contribuições, tal linha de pensamento não deve prevalecer. Em razão de tratar-se de norma garantidora de direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte a interpretação deve ser ampliativa e não restritiva; portanto, aplica-se às contribuições. A desobediência ao rito

previsto no art. 32 da Lei 9.430/1996 vai de encontro ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e ao art. 2º da Lei 9.784/1999, visto que determina a suspensão automática do direito à isenção/imunidade, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme já se posicionou o STF, nos autos da ADI 4.480, de 2020.

DESCUMPRIMENTO DO RITO DA SUSPENSÃO DE IMUNIDADE/ISENÇÃO. VÍCIO MATERIAL.

O fato de caracterizar o vício como formal ou material é relevante, pois no caso de nulidade por vício formal do lançamento, o art. 173, II, do CTN, concede ao Fisco mais cinco anos para “corrigir” o lançamento anteriormente efetuado. Ocorre que o vício em questão não é no lançamento, mas em um ato que respaldaria o lançamento. Ou seja, é no rito previsto no art. 32 da Lei 9.430/1996 que deveria existir e não existiu. Ainda que se declarasse a nulidade formal do auto de infração, o que não é caso, estar-se-ia concedendo novo prazo ao Fisco para realizar um rito previsto em lei e que não fora cumprido à época por interpretação equivocada da norma. Reitero, a autoridade fiscal não adotou o rito legal por entender que não era necessário, trata-se de erro de direito, de interpretação da norma. Logo, não há como considerar tal vício como formal, mas material.

Partindo-se da premissa que o rito do art. 32 da Lei 9.430/1996 deve ser obedecido, conforme declarou o STF na ADI 4.021, de 2019, tal descumprimento faz com que o lançamento seja nulo de pleno direito, ou seja, nulo no seu aspecto material.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para anular, por vício material, os autos de infração de IRPJ, CSLL e Cofins, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referentes ao ano-calendário 2015, no montante consolidado de R\$77.406.010,83, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte descumpriu o requisito legal para gozo da imunidade ao remunerar dirigentes acima do limite legal, conforme previsto na Lei 9.532/1997, art. 12, §2º, “a” e §4º, II; Lei 12.101/2009, art. 29, I, §1º, II.

3. Acrescentou que tal requisito também é exigido para o gozo da isenção do IRPJ e da CSLL, conforme art. 15, § 3º, da Lei 9.532/97.

4. Em relação à Cofins, assentou que o contribuinte não apresentou certidões negativas ou positivas com efeitos de negativas de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nem certificados de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço referentes ao ano de 2015, conforme previsto no art. 29, III, da Lei 12.101/2009.

5. A Seguir trechos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) com a narrativa dos fatos apurados pela autoridade fiscal (e-fls. 24.887 e ss.):

Conforme tabela anexa a este relatório, foram identificados, na documentação apresentada, pagamentos a título de remuneração em favor de JOAQUIM DE OLIVEIRA, MARLENE SALGADO DE OLIVEIRA, WELLINGTON SALGADO DE OLIVEIRA, JEFFERSON SALGADO DE OLIVEIRA e WALLACE SALGADO DE OLIVEIRA, únicos Associados Fundadores da entidade fiscalizada (4ª Alteração Contratual).

Entretanto, a Lei nº 9.532/97, em seu art. 12, § 2º, a, tanto na sua redação original, quanto nas dadas pelas Leis nº 13.151/2015 e 13.204/2015, estabelece, como **requisito para o gozo da imunidade do IRPJ**, que a **entidade não remunere seus dirigentes pelos serviços prestados**. Para o caso analisado, a exceção a essa vedação é feita pelo § 4º, II desse art. 12, incluído pela Lei nº 12.868/2013, isto é, a remuneração aos dirigentes estatutários só é permitida se for inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. Nesse caso concreto, portanto, esse **limite da remuneração paga aos dirigentes estatutários foi ultrapassado**.

De igual forma, para a Cofins, estabelece o mesmo requisito o art. 29, I, da Lei nº 12.101/2009, tanto na sua redação original, quanto nas dadas pelas Leis nº 12.868/2013 e 13.151/2015, e a mesma exceção é prevista no § 1º, II, do art. 29, incluído pela Lei nº 12.868/2013.

Esse mesmo requisito também é exigido para o gozo da isenção do IRPJ e da CSLL, conforme art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532/97.

[...]

Pelos motivos acima expostos, **fica comprovado o não cumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade e da isenção tributária no ano de 2015**.

Para a **imunidade do IRPJ e a CSLL, não foi cumprido o requisito do limite de remunerações dos diretores estatutários** da ASOEC. Para a **Cofins, além desse requisito, também não foi cumprido o requisito da apresentação de certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos** relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e de certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

Consequentemente, a ASOEC fica sujeita à apuração e ao recolhimento dos tributos de acordo com as regras a que estão submetidas as pessoas jurídicas de um modo geral.

6. A autoridade fiscal ressaltou ainda que:

com o julgamento da **ADI nº 1.802** pelo STF, que declarou inconstitucional o art. 14 da Lei nº 9.532/97, **não mais se aplica o rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96**, para suspensão de imunidade e de isenção do IRPJ, mas isso não impede a Autoridade Fiscal de fiscalizar, verificar o preenchimento de condições para gozo de imunidade/isenção e lançar os tributos devidos, seguindo as demais normas atinentes aos processos administrativo-fiscais. **Em relação à Cofins, aplicam-se as disposições do art. 32, caput e § 2º, da Lei nº 12.101/2009.** Em ambos os casos, é assegurado à entidade o exercício do contraditório e da ampla defesa nas fases oportunas”.

7. Apuradas tais irregularidades, a autoridade fiscal pontuou que em razão do valor das receitas auferidas no ano de 2015, não seria admitida a opção pela tributação com base no lucro presumido; e por não ter havido o pagamento mensal do imposto por estimativa, não seria possível a opção pelo regime do lucro real anual.

8. Assim, determinou que a apuração do IRPJ deveria ser com base no lucro real trimestral, aplicando-se as mesmas normas do IRPJ na apuração da base de cálculo e pagamento da CSLL (base no art. 28 da Lei nº 9.430/96). Com efeito, determinou que a apuração da Cofins deveria ser pelo regime não-cumulativo, exceto para as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação, cuja apuração é sempre feita pelo regime cumulativo, conforme estabelece o art. 10, XIV, da Lei nº 10.833/2003.

9. Ante tais premissas, intimou o contribuinte a apresentar os documentos necessários ao cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro real trimestral e da Cofins pelo regime cumulativo e não-cumulativo e concedeu o prazo de 20 dias.

10. O contribuinte pleiteou prazo mínimo de 90 dias para apresentar a documentação, nos termos em que solicitada. A autoridade fiscal negou a prorrogação do prazo e apurou o lucro real com base na escrituração contábil que estava em seu poder, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal.

11. Em razão de não haver pagamento de IRPJ, CSLL e Cofins no período, aplicou a regra a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, para fins de decadência.

12. A seguir a narrativa de tais fatos no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 24895):

Assim, considerando-se o valor das receitas auferidas no ano de 2015, não lhe é admitida a opção pela tributação com base no lucro presumido. Também, por não ter havido o pagamento mensal do imposto por estimativa, não lhe é possível a opção pelo regime do lucro real anual.

Dessa forma, a determinação do IRPJ deve ser efetuada com base no lucro real, por períodos de apuração trimestrais. Além disso, de acordo com o art. 28 da Lei nº 9.430/96, aplicam-se as mesmas normas do IRPJ na apuração da base de cálculo e pagamento da CSLL. Por conseguinte, quanto à Cofins, sua apuração deve ser feita pelo regime não-cumulativo, exceto para as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação, cuja apuração é sempre feita pelo regime cumulativo, conforme estabelece o art. 10, XIV, da Lei nº 10.833/2003.

Assim, no Termo de Constatação e Intimação nº 4, a ASOEC foi intimada a apresentar os documentos em regra necessários ao cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro real trimestral e da Cofins pelo regime cumulativo e não-cumulativo, conforme a natureza das receitas. A seguir, reproduzimos os itens da intimação:

1 – Tendo em vista que a documentação até agora apresentada não é apta para a determinação do lucro real, apresentar demonstrativos trimestrais das receitas, dos custos, das despesas, da demonstração do resultado, da demonstração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, e do cálculo do imposto de renda sobre o lucro real e da CSLL. Caso sejam feitas exclusões aos lucros líquidos na apuração dos lucros reais, bem como na apuração da CSLL, deverá ser comprovada a legalidade de tais exclusões.

2 – **Apresentar demonstrativos mensais de cálculo da Cofins, segundo os regimes de apuração cumulativa e não-cumulativa**, conforme a natureza das receitas, informando os respectivos valores individualizados e as contas contábeis em que esses valores foram registrados. Para os cálculos da não-cumulatividade, devem ser informados os créditos/deduções aproveitados à alíquota de 7,6% (demonstrativo contendo as seguintes informações: Receitas; Créditos/Deduções Legais; Base de Cálculo; Cofins Apurada). Para o detalhamento da apuração dos créditos da Cofins, devem ser apresentados demonstrativos complementares de apuração dos créditos nos moldes EFD Contribuições, relativos às receitas auferidas no ano-calendário de 2015, sujeitas à sistemática não-cumulativa. Além disso, devem ser discriminadas as contas contábeis que geraram tais créditos.

Foi concedido à ASOEC um prazo total de 20 dias para atendimento da intimação, prazo esse superior ao legalmente previsto de 5 dias úteis, posto que as informações e documentos solicitados diziam respeito a **fatos que deveriam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária** (art. 19, § 1º da Lei nº 3.470 de 28/11/58, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001). Em sua resposta, a **ASOEC informou que apenas poderia fazer as apurações devidas e apresentar os demonstrativos num novo prazo mínimo de 90 dias**. Como esse novo prazo era evidentemente irrazoável, o **pedido de prorrogação foi indeferido**. Alternativamente, declarou que, caso o Fisco

desejasse fazer por si a apuração de seu lucro real, a ASOEC se disporia a auxiliar e cooperar.

Apesar de que a apuração do lucro real é obrigação da pessoa jurídica titular dos rendimentos, numa análise mais detida da escrituração contábil, **foi possível ao Fisco proceder a tal apuração, já que se encontravam registradas todas as receitas, despesas e custos, e, pela falta de manifestação da entidade em relação à existência de adições ou deduções do lucro líquido, pode ser considerado que esses ajustes não existem.** Vale ressaltar que a apuração do resultado por esse regime correspondeu à situação menos onerosa para a entidade.

Em relação à Cofins, foi verificado que a totalidade de sua receita bruta (receita tributável) é composta por receitas decorrentes de prestação de serviços de educação, que são sempre tributadas pelo regime cumulativo, e, portanto, a não apresentação dos demonstrativos de apuração solicitados não causou nenhum prejuízo à ASOEC, pois não implicou alteração no seu regime de apuração.

[...]

Vale ressaltar que os valores acima obtidos são exatamente os mesmos informados pela ASOEC na DRE constante em sua escrituração comercial digital, em seu livro diário e nas demonstrações contábeis elaboradas pelos auditores independentes. Tabelas em anexo relacionam cada um dos lançamentos que contribuíram para a apuração dos valores acima.

Desta forma, os tributos devidos estão sendo cobrados da forma que segue:

As bases de cálculo do IRPJ pelo regime do lucro real trimestral e da CSLL devem ser determinadas pela soma da respectiva receita bruta (item “a” acima) com as demais receitas auferidas (item “b” acima), diminuído dos custos e despesas incorridos no período (item “c” acima) e compensado, conforme o caso, com as bases negativas apuradas nos períodos anteriores, limitada a compensação a 30% do lucro do período. Sobre essas bases de cálculo, incide a alíquota geral do IRPJ de 15% e o adicional de 10% sobre a parcela que exceder R\$ 60.000,00 por trimestre, e incide a alíquota da CSLL de 9%.

A base de cálculo da Cofins é o valor do faturamento mensal, que compreende à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com a dedução dos valores correspondentes às bolsas de estudos concedidas, descontos e abatimentos, e cancelamentos e devoluções (item “a” acima). Sobre essa base de cálculo, incide a alíquota de 3% (três por cento).

Como resultado, obtêm-se os valores a seguir

MÊS	RECEITA BRUTA	OUTRAS RECEITAS	CUSTOS E DESPESAS	BC IRPJ/CSLL	BC IRPJ/CSLL (após compensação limitada a 30% da BC do período)	IRPJ (incluído o adicional)	CSLL
01/2015	18.337.865,48	66.446,12	-25.073.749,10				
02/2015	37.820.513,14	137.945,65	-22.857.430,41				
03/2015	60.296.521,85	55.761,93	-29.436.937,75	39.346.936,91	39.346.936,91	9.830.734,22	3.541.224,32

04/2015	9.580.819,82	195.665,76	-28.886.649,97				
05/2015	32.412.095,77	92.419,57	-35.582.402,72				
06/2015	37.693.033,18	30.576,10	-28.413.191,06	-12.877.633,55	0,00	0,00	0,00
07/2015	22.998.958,34	280.102,63	-32.467.520,70				
08/2015	34.465.094,66	119.703,98	-28.112.247,62				
09/2015	30.880.767,21	88.692,89	-33.740.496,55	-5.486.945,16	0,00	0,00	0,00
10/2015	26.402.051,08	66.356,29	-23.064.880,04				
11/2015	27.458.495,00	144.783,29	-28.476.618,99				
12/2015	39.407.128,70	3.249.567,59	305.647,92	45.492.530,84	31.844.771,59	7.955.192,88	2.866.029,44

MÊS	BC COFINS	COFINS
01/2015	18.337.865,48	550.135,96
02/2015	37.820.513,14	1.134.615,39
03/2015	60.296.521,85	1.808.895,65
04/2015	9.580.819,82	287.424,59
05/2015	32.412.095,77	972.362,87
06/2015	37.693.033,18	1.130.790,99

MÊS	BC COFINS	COFINS
07/2015	22.998.958,34	689.968,75
08/2015	34.465.094,66	1.033.952,83
09/2015	30.880.767,21	926.423,01
10/2015	26.402.051,08	792.061,53
11/2015	27.458.495,00	823.754,85
12/2015	39.407.128,70	1.182.213,86

Vale ressaltar que **não houve nenhum pagamento de IRPJ, CSLL e Cofins nesse período, fazendo incidir a regra do artigo 173, inciso I, do CTN**, sendo tal entendimento corroborado pelo conteúdo do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008.

13. Em impugnação, o contribuinte apresentou as alegações resumidas nos tópicos a seguir, conforme decisão recorrida:

No item 3. DESTAQUES INICIAIS da peça de defesa a Impugnante alega, em síntese, que o procedimento fiscal quedou-se sem andamento por mais de um ano por inércia exclusiva do Fisco, que atendeu todas as demandas fiscais e que, ao final, para evitar a decadência, a Fiscalização apurou o Lucro Real através de metodologia sem amparo legal.

“BLOCO 01”: imunidade tributária – requisitos do art. 14 do CTN - vício de motivação na presente Fiscalização – fundamentação em lei ordinária.

36. Assim, conclui dizendo que os únicos requisitos para a o gozo da imunidade deverão ser aqueles expostos no CTN (recepcionado como lei complementar), em seu art. 14 e ressalta que a instituição poderá objetivar seu superávit, mas todo o valor deverá ser reinserido em seu propósito educacional e que a vedação em análise não impede que, nos termos da lei, ocorra remuneração que não deve ser confundida com lucro e/ou patrimônio.

39. Afirma que para se afastar o direito subjetivo à imunidade tributária, o Fisco teria que alegar e provar violação de uma ou mais hipóteses: (1) distribuição de lucros, ainda que disfarçadamente, nos termos do art. 528 e seguintes do RIR/1831; (2) envio de patrimônio para o exterior; (3) contabilidade/informações fiscais em dessintonia com a lei.

“BLOCO 02”: Argumentos subsidiários/sucessivos que conduzirão à nulidade do lançamento ou improcedência: inobservância de procedimento e violação à competência, decadência, ausência de motivação para cobrança de CSLL, vício de

motivação para cobrança da COFINS e violação à competência para suspensão de direito.

46. Assim, alega que para a revogação da imunidade/isenção, deveria a autoridade fiscal ter seguido os ritos previstos no art. 32 da Lei 9.430/96 para o IRPJ e CSLL e no art. 29 da Lei 12.101/09 para a COFINS.

47. Alega que, , nos termos do §3º do art. 32 da Lei 9430/96, o primeiro julgamento será realizado por Delegado ou Inspetor da Receita Federal e posteriormente haverá julgamento por parte da Delegacia da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 32, §6º, I. Afirma, pois, que não se trata de simples inobservância procedimental/rito, mas sim de uma alteração de competência de julgamento e restrição de recursos, garantidos em lei.

49. Encerra o item da Impugnação afirmando que deve ser declarada a nulidade do presente Auto de Infração lavrado, posto que descumprido o procedimento legal aplicável, o que trouxe prejuízo ao devido processo legal e desvirtuamento da competência para julgamento, que deveriam ser exercidos pela parte Impugnante.

Argumento subsidiário exclusivo à CSLL. Ausência de motivação. Nulidade do lançamento tributário.

53. Conclui afirmando que inexistente motivação/capitulação legal/enquadramento que sustente a cobrança da CSLL, motivo pelo qual, em específico deste tributo, com base neste argumento exclusivo, o crédito deve ser extinto.

Argumento subsidiário exclusivo à COFINS. Vício de motivação. Nulidade do lançamento tributário. Impossibilidade de enquadramento no caput do art. 29 da Lei n. 12.101/09

56. Finaliza afirmando que existe enquadramento jurídico incorreto, um verdadeiro erro de direito, o que conduz ao vício de motivação e, por conseguinte, nulidade do lançamento, ainda que, com base neste argumento específico, no crédito tributário a título de COFINS.

Argumento subsidiário relativamente à COFINS. Inobservância da competência legal, caso aplicado o art. 29 da Lei n. 12.101/09. Inteligência dos arts. 31 e 32 da Lei n. 12.101/09.

57. Afirma que a cobrança da COFINS – afastamento da imunidade – não poderia ter sustentação em suposta violação ao art. 29 da Lei n. 12.101/09 já que tal dispositivo regula tão somente as contribuições previdenciárias da chamada “cota patronal”, porém, ainda que se aplicasse tal legislação, aponta questionamento no que se refere à competência para suspensão da imunidade.

“BLOCO 03”: Argumento subsidiário/sucessivo: nulidade do lançamento em razão de o lucro real ter sido apurado/calculado sem sustentação legal.

65. Assevera que o lançamento deve ser nulo porque a fiscalização, sob o fundamento de apurar o lucro real, assim não o procedeu, ao deixar de, claramente, inserir as deduções e adições. Em sua conclusão, afirma tratar-se de um lançamento do tipo “estranho”: nem lucro real, nem arbitrado.

“BLOCO 04”: Decadência do crédito tributário. Entidade imune. Inteligência do art. 150, § 4º do CTN.

66. Inicia este item da Impugnação dizendo que os lançamentos combatidos devem ter sua análise de decadência ao lume do art. 150, §4º do CTN, ou seja, a decadência será contada a partir da data do fato gerador do tributo discutido.

69. Conclui que o crédito tributário exigido por meio do presente Auto de Infração está fulminado pelo instituto da decadência tributária, pelo menos até novembro de 2015.

“BLOCO 05”: Argumento subsidiário/sucessivo: a remuneração não foi para dirigentes estatutários e bem acima do que se paga no mercado ou a 70% do teto do serviço público. Inteligência do art. 12, § 4º da Lei 9.532/97 e Art. 29, § 191 da Lei 12.101/09

80. Sintetiza, (1) o limite legal não se aplica para os cargos não estatutários. No caso concreto, remunera-se as pessoas físicas elencadas pelos serviços prestados nas mantidas (que são a razão de ser da IES). (2) Ainda que o limite legal seja observado, resta provado que, na verdade, paga-se muito menos para os cargos mencionados/indicados no AI, levando em conta o mercado e o limite de 70%. Afinal, em vez de cada mantida ter reitor e pró-reitores, o que totalizaria nove, as pessoas indicadas/mencionadas acabam respondendo por todas, o que reduz o custo.

14. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita (fls. 68433 e ss.):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. REQUISITOS PREVISTOS EM LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. REGULAMENTAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIRIGENTES ESTATUTÁRIOS. REMUNERAÇÃO.

Havendo a Lei 9.532/97 sido analisada pela ADIN 1802 e a revogação de imunidade tributária sido calcada em artigo desta lei não eivado de inconstitucionalidade, conclui-se que aquele requisito está em acordo com os requisitos constantes de lei complementar (art. 14 CTN), motivo pelo qual é válido a revogação da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos que remunerem seus dirigentes estatutários além do 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. REQUISITOS PREVISTOS EM LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. REGULAMENTAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIRIGENTES ESTATUTÁRIOS. REMUNERAÇÃO.

Havendo a Lei 12.101/09 sido analisada pela ADIN 4480 e a revogação de imunidade tributária sido calcada em artigo desta lei não eivado de inconstitucionalidade, conclui-se que aquele requisito está em acordo com os requisitos constantes de lei complementar (art. 14 CTN), motivo pelo qual é válido a revogação da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos que remunerem seus dirigentes estatutários além do 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2015

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. REQUISITOS PREVISTOS EM LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. REGULAMENTAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIRIGENTES ESTATUTÁRIOS. REMUNERAÇÃO.

Havendo a Lei 12.101/09 sido analisada pela ADIN 4480 e a revogação de imunidade tributária sido calcada em artigo desta lei não eivado de inconstitucionalidade, conclui-se que aquele requisito está em acordo com os requisitos constantes de lei complementar (art. 14 CTN), motivo pelo qual é válido a revogação da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos que remunerem seus dirigentes estatutários além do 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

ENTIDADES IMUNES. REVOGAÇÃO DA IMUNIDADE. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Quando da revogação do gozo de imunidade tributária aplica-se, para efeitos de decadência, a regra do lançamento de ofício tendo em vista a impossibilidade da aplicação da regra do lançamento de homologação já que, a época da ocorrência do fato gerador, a entidade sequer apurava os tributos devidos, não sendo possível a ulterior homologação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

15. Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário em que reitera as alegações de primeira instância, as quais serão analisadas em detalhe no voto, conforme elencado nos tópicos a seguir:

4.1 “BLOCO 01”: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – REQUISITOS DO ART. 14 DO CTN - VÍCIO DE MOTIVAÇÃO NA PRESENTE FISCALIZAÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO EM LEI ORDINÁRIA.

4.1.1 Da imunidade tributária constitucional e seus requisitos: lei complementar.

4.1.2 Vício de motivação no auto de infração lavrado. Eventual pretensão fiscal visando afastar direito constitucional à imunidade deve ser amparado em argumento constitucional ou com base em preceito previsto em lei complementar. Adoção de dispositivos previstos em lei ordinária. Erro de direito. Erro de capitulação legal.

4.2 “BLOCO 02”: ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS/SUCESSIVOS QUE CONDUZIRÃO À NULIDADE DO LANÇAMENTO OU IMPROCEDÊNCIA: INOBSERVÂNCIA DE PROCEDIMENTO E VIOLAÇÃO À COMPETÊNCIA, DECADÊNCIA, AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA COBRANÇA DE CSLL, VÍCIO DE MOTIVAÇÃO PARA COBRANÇA DA COFINS E VIOLAÇÃO À COMPETÊNCIA PARA SUSPENSÃO DE DIREITO.

4.2.1 Autoridade competente para o exercício da fiscalização: necessidade de procedimento prévio para suspensão da imunidade. Art. 32 da Lei n. 9430/96 e arts. 31 e 32 da Lei 12.101/09.

4.2.2 Argumento subsidiário exclusivo à CSLL. Ausência de motivação. Nulidade do lançamento tributário.

4.2.3 Argumento subsidiário exclusivo à Cofins. Vício de motivação. Nulidade do lançamento tributário. Impossibilidade de enquadramento no caput do art. 29 da Lei n. 12.101/09.

4.2.4 Argumento subsidiário relativamente à Cofins. Inobservância da competência legal, caso aplicado o art. 29 da Lei n. 12.101/09. Inteligência dos arts. 31 e 32 da Lei n. 32.

4.3. “BLOCO 03”: ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO/SUCESSIVO: NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DE O LUCRO REAL TER SIDO APURADO/CALCULADO SEM SUSTENTAÇÃO LEGAL.

4.3. “BLOCO 04”: DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ENTIDADE IMUNE. INTELIGÊNCIA DO ART. 150, § 4º DO CTN.

4.4. “BLOCO 05”: ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO/SUCESSIVO: A REMUNERAÇÃO NÃO FOI PARA DIRIGENTES ESTATUTÁRIOS E BEM ACIMA DO QUE SE PAGA NO MERCADO OU A 70% DO TETO DO SERVIÇO PÚBLICO. INTELIGÊNCIA DO ART. 12, § 4º DA LEI 9.532/97 E ART. 29, § 1º DA LEI 12.101/09.

5. COMBATE ESPECÍFICO DA DECISÃO DA DRJ.

5.1 Inexistência de julgamento, por parte do STF, acerca do art. 12, §4º da Lei 9532 – ilegalidade na exigência de contrapartidas para gozo da imunidade IRPJ.

5.2 Inexistência de julgamento, por parte do STF, acerca do art. 29, §1º, II, da Lei 12.101/09 – ilegalidade na exigência de contrapartidas para gozo da imunidade IRPJ.

5.3 Ausência de pagamento acima do permissivo legal – contraprestações de serviços educacionais em mantidas – obrigação legal de organização educacional.

5.4 Vício de motivação – CSLL e Cofins – impossibilidade de enquadramento na Lei 12.101/09.

5.5 Da suposta tributação com base no lucro real. Reafirmação da nulidade do lançamento.

16. Por fim, requer:

a) Seja declarado integralmente nulo o Auto de Infração combatido, tendo em vista que há vício de motivação, ante o fato de que a Lei 9.532/97 e Lei n. 12.101/09 são inaplicáveis, tendo em vista a necessidade de observância de lei complementar (art. 14 CTN),

Sucessiva ou subsidiariamente,

b) Seja declarado integralmente nulo o Auto de Infração combatido, tendo em vista que subsiste a ausência de motivação quanto ao lançamento relativo ao tributo CSLL.

c) Seja declarado integralmente nulo o Auto de Infração combatido, tendo em vista que subsiste incontestado vício de motivação quanto ao lançamento tributário relativo a COFINS.

d) Seja declarado integralmente nulo o Auto de Infração combatido, tendo em vista a inobservância de competência legal.

e) Seja declarado integralmente nulo o Auto de Infração combatido, tendo em vista que inexistente fundamentação legal para o lançamento tributário formalizado, posto que realizado de forma híbrida ou de “tipo estranho” não previsto em lei.

f) Seja declarado reconhecida decadência, ainda que parcial (até novembro de 2015), tendo em vista o decurso do prazo superior a 05 anos entre os supostos fatos geradores e a notificação do lançamento tributário, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

g) Seja julgado improcedente o lançamento tributário formalizado pelo processo tributário administrativo ora impugnado, ante o fato de que a motivação relativa à remuneração ultrapassar limite instituído por lei ordinária ser inexigível, nos termos do que decidido pelo STF por meio do Tema 32 e pela ausência de comprovação. Sucessivamente, que inexistente limite para remuneração para diretor não estatutário e/ou que o limite de 70% não foi inobservado.

17. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator.

18. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

19. Cinge-se a controvérsia à suspensão de imunidade/isenção de IRPJ, CSLL e Cofins e respectivos lançamentos de ofício.

Preliminares de nulidade

Vício de motivação no auto de infração. Rito da suspensão de isenção/imunidade.

20. Conforme relatado, a autoridade fiscal afastou a imunidade/isenção tributária com base em argumentos previstos no âmbito da lei ordinária, em específico, dispositivos da Lei 9.532/1997 e Lei 12.101/2009.

21. Nessa linha, alega a recorrente que o *“Auto de Infração possui vício material (vício de motivação) do ato administrativo (lançamento tributário), ante o fato de que se sustenta em lei ordinária e em sentido contrário à decisão do STF (Tema 32), julgado em sede de repercussão geral”*.

22. Defende que para *“se afastar o direito de imunidade exercido há décadas, o fisco deveria relatar, provar e fundamentar legalmente a sua pretensão numa suposta violação à lei complementar – art. 14 do CTN, e não lei ordinária, tal como ocorreu neste caso concreto”*.

23. O Tema 32, decorrente do julgamento do *leading case* RE 566.622, julgado concomitantemente com as ADIs 2.02821, 203622, 222823e 262124, assenta que: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

24. Aduz ainda a recorrente que deveria ter sido observado o rito procedimental previsto no art. 32 da Lei 9.430, de 1996. *“Desrespeitar tal comando legal conduz, inexoravelmente, à nulidade do Auto de Infração”*.

25. Pois bem. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do **direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal**. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a **“declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”**.

26. Nessa esteira, necessário verificar se houve ofensa aos direitos do contribuinte.

Requisitos para imunidades de impostos (IRPJ). Suspensão de imunidade e isenção.

27. Para fins da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”¹, a entidade deve prestar os

¹ CF/88: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir **impostos** sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos

serviços para os quais houver sido instituída e os colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Devem ainda atender aos requisitos previstos no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º, e no parágrafo único do art. 13 da Lei 9.532/1997, já com as limitações impostas pela ADI 1802/DF, de 2018. Veja-se:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se **imune a instituição de educação** ou de assistência social **que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.** (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADIN Nº 1802)

~~§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802)~~

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) **não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;**
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) **manter escrituração** completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) **conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos**, contado da data da emissão, os **documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas**, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) **apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos**, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) ~~recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (Vide ADIN Nº 1802)~~

[...]

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 4º A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2º **não impede:** (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - **a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício;** e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - **a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido**

políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

[...]

~~Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (Vide ADIN Nº 1802)~~

Parágrafo único. Considera-se, também, **infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento**, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

~~Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vide ADIN Nº 1802)~~

28. Tem-se, portanto, como requisitos para fruição da imunidade: i) **remuneração de dirigentes, se for o caso, de acordo com os critérios legais que especifica**; ii) aplicar integralmente os recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; iii) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais; iv) conservar pelo prazo de cinco anos comprovantes de receitas, despesas e de quaisquer atos ou operações modificadores sua situação patrimonial; e v) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos.

29. Nos autos da ADI 1802, de 2018, o STF declarou: i) inconstitucionalidade formal da alínea *f* do § 2º do art. 12; do art. 13, *caput*; e do **art. 14**; ii) inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da **Lei 9.532/1997**, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais.

30. Ao analisar a matéria, o Min. Dias Toffoli recorreu aos argumentos do Min. Teori Zavascki utilizados nas ADI 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF em que se discutiu a imunidade de contribuições sociais com base nos arts. 146, II, e 195, §7º da CF/88 e assentou, em relação à ADI 1802, que a *“necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais”*.

31. Observou ainda prevalecer *“a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria”*. Nesse sentido, concluiu que *“Os aspectos 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”*. A seguir a ementa da ADI 1802:

Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática verificada. Alteração legislativa. Ausência de perda parcial do objeto. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. **Artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. Requisitos da imunidade. Reserva de lei complementar.** Artigo 146, II, da CF. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Inconstitucionalidades formal e material. Ação direta parcialmente procedente. Confirmação da medida cautelar.

1. Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às “limitações do poder de tributar” (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo “lei”, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.

2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, **prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria**

3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo benéfico (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. **Os aspectos**

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.

4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, caput, e o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera.

5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar.

6. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada parcialmente procedente, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do caput art. 13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei nº 9.532/91, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais. (Grifo nosso)

32. Dentre os dispositivos legais acima, verifica-se que o *caput* do art. 13, que trata da suspensão do benefício pela Receita Federal, e o art. 14 da Lei 9.532/1997, que faz referência ao art. 32 Lei 9430/1996, foram considerados inconstitucionais, por não terem sido veiculados por meio de lei complementar. Os demais, principalmente o art. 12, §2º, que trata dos requisitos, permaneceram inalterados. ADI

33. Observou ainda o STF que continuam passíveis de definição por lei ordinária os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade (procedimentos de certificação, de fiscalização e ao controle administrativo), o que se aplica também, a meu ver, à isenção, conforme veremos adiante.

34. Cumpre observar, entretanto, que a competência para suspensão da imunidade considerada inconstitucional (art. 13, *caput*), bem como os requisitos para sua fruição, constam, na essência, dos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN, norma com *status* de lei complementar. É dizer, tanto a suspensão quanto os requisitos - em relação a estes como norma de reforço, porquanto não foram declarados inconstitucionais - têm suporte em lei complementar. Veja-se:

Art. 9º **É vedado à União**, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar **imposto** sobre:

[...]

c) o patrimônio, a **renda** ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação** e de assistência social, **sem fins lucrativos**, observados os requisitos **fixados na Seção II** deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

[...]

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º **é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades** nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - **aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;**

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º **Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.**

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º **são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais** das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (Grifo nosso)

35. Como se vê, de acordo com o CTN, em consonância com a CF, a vedação à União para cobrar impostos sobre a renda das instituições de educação, está subordinada aos requisitos estabelecidos no próprio CTN (art. 14). Descumprido tais requisitos, a autoridade competente está autorizada a suspender a aplicação do benefício.

Imunidades de contribuições.

36. A **imunidade da CSLL** está prevista no art. 195, §7º da CF/88, o qual estabelece que *“São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”*.

37. Nos termos da ADI 2028, de 2017, aplica-se à imunidade da CSLL, no que se refere à exigência de lei complementar, o mesmo racional exposto acima para a imunidade do IRPJ, quando da análise da ADI 1802/DF de 2018, conforme trecho da ementa a seguir:

Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência:

1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi

outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”.

2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”.

3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”.

Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.

Isenção de IRPJ e CSLL.

38. Quanto à **isenção** tanto da **CSLL** quanto do **IRPJ**, a entidade deve prestar os serviços para os quais houver sido instituída e os colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Deve ainda atender disposições previstas no art. 12, §2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, e art. 15 da Lei nº 9.532/1997, considerados constitucionais pelo STF (ADI 1802):

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

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

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

§ 3º **Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º e dos arts. 13 e 14.** (Grifo nosso)

Suspensão de imunidade e isenção.

39. Acerca do rito a ser adotado no caso de suspensão de **imunidade** e **isenção**, o art. 32 da Lei 9.430/1996, estabelece o que segue:

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.

§ 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) (Grifo nosso).

40. Resumidamente, temos o seguinte rito:

i) **notificação fiscal**: constatado que a entidade beneficiária de imunidade/isenção não observou requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício;

ii) **alegações da entidade**: a entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias;

iii) **ato declaratório**: O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações; no caso de improcedência, expedirá ato declaratório suspensivo do benefício e dará ciência à entidade;

iv) **impugnação do ADE e lavratura de auto de infração**: suspensão a imunidade/isenção: i) a entidade poderá apresentar impugnação, sem efeito suspensivo, contra o ADE perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento; ii) a fiscalização poderá lavrar auto de infração, se for o caso;

v) **julgamento em conjunto do ADE e auto de infração**: lavrado auto de infração, as impugnações contra o ADE e o crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

41. Embora o art. 14 da Lei nº 9.532/1997, que faz referência ao art. 32 da Lei 9430/1996, tenha sido declarado inconstitucional pela ADI 1.802, esse último dispositivo legal não o foi e permanece hígido no ordenamento jurídico. Ademais, essa norma (art. 32) estabelece procedimentos de fiscalização, os quais, no entendimento do STF, podem ser disciplinados por lei ordinária; garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa; bem como determina obediência aos requisitos e condições previstos no CTN, que tem status de lei complementar.

42. Nessa mesma linha de raciocínio, o STF, nos autos da ADI 4.021, de 03/10/2019, declarou a constitucionalidade do art. 32 da Lei 9.430/1996, e assentou que o referido dispositivo legal não versa sobre requisitos para gozo de imunidade tributária, mas dispõe sobre normas de procedimento administrativo fiscal, matéria que pode ser validamente veiculada por lei ordinária. Veja-se:

EMENTA: **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 32 DA LEI FEDERAL 9.430/1996. PROCEDIMENTO DE “SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, EM VIRTUDE DE FALTA DE OBSERVÂNCIA DE REQUISITOS LEGAIS”. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ARTIGO 146, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. INEXISTÊNCIA. DEVEM SER VEICULADAS POR LEI COMPLEMENTAR AS NORMAS QUE DIGAM RESPEITO ÀS CONDIÇÕES PARA O GOZO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS REFERENTES À FISCALIZAÇÃO E AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DO ATENDIMENTO DAS FINALIDADES CONSTITUCIONAIS DAS REGRAS DE IMUNIDADE SÃO PASSÍVEIS DE DEFINIÇÃO POR LEI ORDINÁRIA. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIDA E JULGADO IMPROCEDENTE O PEDIDO.**

1. A Constituição Federal reserva à lei complementar a veiculação das normas que digam respeito às condições para o gozo das imunidades tributárias – atualmente previstas na Lei federal 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), recepcionada pela ordem constitucional vigente com o *status* de lei complementar.

2. Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais das regras de imunidade, referentes à fiscalização e ao controle administrativo, são passíveis de definição por lei ordinária. Precedentes.

3. *In casu*, o artigo 32 da Lei federal 9.430/1996 trata do procedimento de “suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais”, fazendo referência expressa à inobservância de “requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”. Assim, o dispositivo legal ora impugnado não

versa requisitos para gozo de imunidade tributária, mas dispõe sobre normas de procedimento administrativo fiscal, matéria que pode ser validamente veiculada por lei ordinária.

4. Ação direta conhecida e julgado improcedente o pedido.

43. Note-se que os **procedimentos de fiscalização** estabelecidos no art. **32, §10**, da Lei 9.430/1996, para suspensão de imunidade, aplicam-se também às hipóteses de **suspensão de isenções condicionadas** quando a entidade beneficiária descumprir as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência. Nesse mesmo sentido, o Acórdão Carf 9101-005.857, de 10/11/2021.

44. Uma observação importante. Embora o §1º do art. 32 da Lei 9.532/1996 refira-se a impostos (alínea c do inciso VI do art. 150 da CF/88²) e exista corrente de entendimento contrário, no sentido de que a isenção prevista no referido art. 32, §10 não contempla as contribuições, tal linha de pensamento não deve prevalecer. Em razão de tratar-se de norma garantidora de direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte a interpretação deve ser ampliativa e não restritiva; portanto, aplica-se às contribuições. Caso contrário incorrer-se-ia no caso de suspensão automática do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme já decidiu o STF nos autos da ADI 4.480/2020, tal qual veremos a seguir.

45. Ao declarar a constitucionalidade do art. 32 da Lei 9.430/1996, o STF além de confirmar a higidez da norma de procedimento administrativo fiscal, matéria que pode ser validamente veiculada por lei ordinária, garante o direito do contribuinte de dispor de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício (art. 32, §12), o que fora novamente confirmado pelo STF, nos autos da ADI 4.480, de 2020, ao declarar a inconstitucionalidade do arts 31 e do §1º do 32, da Lei 12.101/2009. Veja-se:

Constitucionalidade formal

1 - Quanto à utilização do vocábulo “isenção” em lugar de “imunidade”.

No tocante à inconstitucionalidade formal, a primeira argumentação da requerente refere-se ao emprego, pela Lei 12.101/2009, do termo “isenção”, em lugar do termo “imunidade”.

De fato, a Lei 12.101/2009 utiliza, em alguns dos artigos impugnados, o termo “isenção”, como, por exemplo, nos seus artigos 1º; 29, 31 e 32, § 1º. Lembro, contudo, que o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal também faz menção à “isenção”.

Quanto a esse ponto, registro a jurisprudência deste Tribunal de que se trata de atecnia do legislador, como se verifica do seguinte trecho do voto do Ministro Relator, no RMS 22.192 (Primeira Turma, rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.1996):

[...]

² CF/88: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir **impostos** sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Assim, atualmente a discussão está superada, uma vez que o entendimento é de que **o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal estabelece verdadeira imunidade tributária.**

Nesse contexto, parece-me que as menções a “isenções” nos artigos 1º; 29, 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009 referem-se, assim como ocorre com o termo “isenção” no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, à imunidade tributária.

Seria no mínimo curioso declarar a inconstitucionalidade dos artigos da Lei 12.101/2009 que se valem, em seus enunciados, do termo “isenção”, por suposta afronta ao § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Isso porque o próprio artigo 195, § 7º, faz menção à “isenção”. Nesse caso, apesar de identificarmos o termo “isenção”, semanticamente tem-se verdadeira imunidade, tanto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, quanto nos artigos 1º, 29, 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

2 – Quanto à necessária edição de lei complementar para estabelecer as exigências para a fruição da imunidade prevista pelo § 7º do artigo 195 da Constituição Federal por parte das entidades beneficentes de assistência social.

2.1 - Jurisprudência do STF sobre o assunto

[...]

No tocante a esse ponto, **ressalto recente entendimento firmado por esta Corte, por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o mérito do citado paradigma, RE-RG 566.622**, que objetivou sanar divergências entre a tese fixada nesse julgado, segundo a qual *“Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”*, e o assentado nos julgamentos realizados em sede de controle concentrado (ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228) a respeito do tema, cujo trecho abaixo transcrito consta em todas as ementas:

“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas”.

Em síntese, a **contradição** apontada limitava-se a **definir se toda a forma de regulamentação a respeito de imunidades tributárias deve estar prevista em lei complementar, ou se aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo podem ser regulados por lei ordinária.**

Com efeito, o entendimento firmado a partir desse julgamento é de que aspectos procedimentais relativos à comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional podem ser tratados por meio de lei ordinária. Desse modo, a lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.

Assim, o Tribunal acolheu, por maioria, os embargos para assentar a constitucionalidade do art. 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001, **fixando a seguinte tese relativa ao tema 32, da repercussão geral:**

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

2.2 – Da aplicação da jurisprudência do STF aos dispositivos impugnados

2.2.1 – Da inconstitucionalidade formal

[...]

Entretanto, entendimento diverso deve ser aplicado ao artigo 31, segundo o qual *“O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo”.*

Com relação a esse dispositivo, parece-me que há, de fato, invasão, por parte da lei ordinária, em esfera de competência própria reservada à lei complementar, uma vez que trata de tema relativo ao limite da imunidade.

[...]

Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos.

Colho, a propósito, da manifestação da Procuradoria-Geral da República que esse dispositivo, *“ao estabelecer o termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de tema relativo aos limites da garantia constitucional, adentrando matéria submetida à reserva de lei complementar”* (eDOC. 13, p. 14).

Assim, entendo formalmente inconstitucional o artigo 31 da Lei 12.101/2009.

Cumprir registrar que, no meu entender, **o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal**, tendo em vista que **apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29**, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por **estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar**, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional.

[...]

2.2.2 Da inconstitucionalidade material dos dispositivos impugnados

[...]

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de **inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, in verbis:**

“§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa”.

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara **afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal**, uma vez que determina a **“suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.**

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

3. Dispositivo

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para **declarar a inconstitucionalidade formal** do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do **art. 31 da Lei 12.101/2009**, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e **declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.**

46. Em síntese, nos autos da ADI 4.480, de 2020, o STF assentou:

- i) as menções a “isenções” nos artigos 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009 referem-se à imunidade tributária;
- ii) reiterou que **aspectos procedimentais relativos à certificação, fiscalização**, controle administrativo, comprovação do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional **podem ser tratados por meio de lei ordinária**. A lei complementar é exigível somente para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas;
- iii) é inconstitucional o § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009 por afrontar o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a **“suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.**

47. A partir do posicionamento do STF, em controle concentrado, bem como do art. 32 da Lei 9.430/1996, resta claro que o contraditório e a ampla defesa devem ser obedecidos tanto no rito da suspensão da imunidade quanto da isenção.

48. No caso em análise, a autoridade fiscal assentou, em 07/12/2020, portanto, após a publicação da ADI 4021 (25/10/2019), não mais se aplicar o rito previsto no art. 32 da Lei 9.430/1996 em razão de a ADI 1.802 ter declarado a inconstitucionalidade do art. 14 da Lei 9.532/1997, o qual faz referência ao referido art. 32. Veja-se:

Vale ressaltar que, **com o julgamento da ADI nº 1.802 pelo STF, que declarou inconstitucional o art. 14 da Lei nº 9.532/97, não mais se aplica o rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, para suspensão de imunidade e de isenção do IRPJ**, mas isso não impede a Autoridade Fiscal de fiscalizar, verificar o preenchimento de condições para gozo de imunidade/isenção e lançar os tributos devidos, seguindo as demais normas atinentes aos processos administrativo-fiscais. Em relação à Cofins, aplicam-se as disposições do art.

32, caput e § 2º, da Lei nº 12.101/2009. Em ambos os casos, é assegurado à entidade o exercício do contraditório e da ampla defesa nas fases oportunas.

49. Na mesma linha, a decisão recorrida, também de forma equivocada, entendeu que o art. 32 da 9.430/1996 perdera sua eficácia normativa em razão de ter sido considerado inconstitucional pela ADI 1.802. Veja-se:

46. Assim, alega que para a revogação da imunidade/isenção, deveria a autoridade fiscal ter seguido os ritos previstos no **art. 32 da Lei 9.430/96** para o IRPJ e CSLL e no **art. 29 da Lei 12.101/09** para a COFINS.

[...]

100. Novamente não cabe razão à Impugnante visto que **os citados artigos foram considerados inconstitucionais pelo STF nas ADIN's 1802 e 4480** (vide ementas supra), respectivamente, e, portanto, **perderam sua eficácia normativa**. Desta forma, **agiu com lisura e nos limites da lei a autoridade fiscal ao não seguir aqueles ritos**, não restando qualquer ilegalidade a invalidar a autuação sob o prisma deste quesito.

50. Como se vê, tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida deixaram de aplicar o rito previsto no art. 32 da Lei 9.430/1996 sob a pecha de inconstitucionalidade, o qual garante ao contribuinte o contraditório e ampla defesa, quando o STF em controle concentrado, na ADI 4021, declarou a constitucionalidade da referida norma. Trata-se de equívoco grave que macula a autuação na íntegra.

51. Como descrito neste voto, no caso de inobservância de requisitos legais que ensejam a suspensão da imunidade ou isenção, a autoridade fiscal deve expedir notificação fiscal com indicação dos fatos que determinam a suspensão do benefício e a indicação da data da ocorrência da infração; conceder prazo de trinta dias para a entidade se manifestar e, no caso de improcedência da manifestação, expedir ato declaratório suspensivo do benefício, conforme previsto no art. 32 da Lei 9.430/1996.

52. Afinal, como prescreve o §12 da Lei 9.430/1996, a entidade interessada deve dispor de todos os meios legais para impugnar os fatos que **determinam a suspensão do benefício**.

53. A desobediência ao rito previsto no art. 32 da Lei 9.430/1996 vai de encontro ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e ao art. 2º da Lei 9.784/1999, visto que determina a **suspensão automática** do direito à isenção/imunidade, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme já se posicionou o STF, nos autos da ADI 4.480, de 2020.

54. A meu ver, tal desobediência configura nulidade material. Explico.

55. Ao efetuar o lançamento em desconformidade com o art. 32 da Lei 9430/1996, ou seja, lavrar o auto de infração sem suspensão da imunidade/isenção, a autoridade fiscal efetuou lançamento sobre matéria até então protegida pela imunidade/isenção. É dizer, antes de haver o lançamento deve, inexoravelmente, ser suspensa a imunidade/isenção. Tal procedimento não configura mero erro formal, mas sim vício insanável com preterição de direito de defesa que fulmina o lançamento na sua origem.

56. O fato de caracterizar o vício como formal ou material é relevante, pois no caso de nulidade por vício formal do lançamento, o art. 173, II, do CTN³, concede ao Fisco mais cinco anos para “corrigir” o lançamento anteriormente efetuado. Ocorre que o vício em questão não é no lançamento, mas em um ato que respaldaria o lançamento. Ou seja, é no rito previsto no art. 32 da Lei 9.430/1996 que deveria existir e não existiu. Ainda que se declarasse a nulidade formal do auto de infração, o que não é caso, estar-se-ia concedendo novo prazo ao Fisco para realizar um rito previsto em lei e que não fora cumprido à época por interpretação equivocada da norma. Reitero, a autoridade fiscal não adotou o rito legal por entender que não era necessário, trata-se de erro de direito, de interpretação da norma. Logo, não há como considerar tal vício como formal, mas material.

57. Partindo-se da premissa que o rito do art. 32 da Lei 9.430/1996 deve ser obedecido, conforme declarou o STF na ADI 4.021, de 2019, tal descumprimento faz com que o lançamento seja nulo de pleno direito, ou seja, nulo no seu aspecto material.

58. Em sentido semelhante já decidiu este Carf, conforme ementa abaixo transcrita:

IMUNIDADE. ISENÇÃO. COFINS. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO EXPRESSA POR ATO DECLARATÓRIO. DESOBEDEIÊNCIA AO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A ausência de suspensão da imunidade/isenção do contribuinte em relação à Cofins, com o consequente desrespeito ao rito estabelecido pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96, torna insubsistente o lançamento.

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. REGRA DE AFERIÇÃO DO REFAZIMENTO DO LANÇAMENTO.

O vício apontado no presente processo tem natureza material, pois tem íntima relação com os elementos constitutivos e intrínsecos à obrigação tributária além de o vício de nulidade formal também não ser aplicável, pois o vício não está na forma, ou no instrumento do lançamento, mas sim no próprio objeto ato Declaratório/Lançamento, e a correção do próprio vício implicará necessariamente no refazimento desse todo integrado com conteúdo necessariamente diferente do original porque conterá alterações no que diz respeito à interpretação da regra-matriz de incidência tributária. (Acórdão nº 9101-005.857, de 10/11/2021. Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

59. Por fim, como dito no início deste voto, confirmada ofensa aos direitos do contribuinte, tal qual no caso em análise, os autos de infração devem ser anulados.

60. Em razão da nulidade material deixo de analisar as demais alegações.

Conclusão

³ CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: [...] II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

61. Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para anular, por vício material, os autos de infração de IRPJ, CSLL e Cofins.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior