



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720354/2020-74
ACÓRDÃO	9101-007.580 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ASSOCIACAO SALGADO DE OLIVEIRA DE EDUCACAO E CULTURA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015

IMUNIDADE. ISENÇÃO. ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. RITO DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. SUSPENSÃO DE BENEFÍCIO. ALCANCE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. APLICABILIDADE.

O procedimento de suspensão da imunidade e da isenção disciplinado pelo art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, declarado constitucional pelo STF na ADI 4.021, aplica-se não apenas à imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, mas também às contribuições sociais cuja imunidade tem matriz no art. 195, §7º da mesma Carta, bem como às isenções condicionadas de IRPJ e CSLL previstas no art. 15, §1º da Lei nº 9.532, de 1997, por força do §10 do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. Por tratar-se de norma garantidora do contraditório e da ampla defesa, assegurados pelo art. 5º, LV da Constituição Federal, e pelo art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, o dispositivo deve ser lido em sua integralidade, não se admitindo que a referência do §1º à imunidade de impostos exclua a incidência do §10 sobre as isenções condicionadas de contribuições, resultado que deixaria tais tributos desprovidos de procedimento prévio de garantia, em contrariedade ao que o STF expressamente repudiou ao declarar a inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, na ADI 4.480

INOBSERVÂNCIA DO RITO DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. NATUREZA DO VÍCIO. VÍCIO MATERIAL.

A ausência do prévio ato declaratório de suspensão da imunidade ou da isenção, nos termos do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, configura vício de natureza material, e não formal. O ato declaratório de suspensão não é mero requisito de forma do auto de infração, mas o ato jurídico que remove o obstáculo da imunidade ou da isenção e viabiliza juridicamente a

constituição do crédito tributário, condicionando o próprio critério material da hipótese de incidência. O refazimento do lançamento não poderia manter o mesmo conteúdo original, pois exigiria a edição de ato declaratório com fundamentação fática e jurídica necessariamente diversa, o que configura alteração substancial dos pressupostos jurídicos do lançamento, incompatível com a noção de vício formal. Inaplicável o art. 173, II do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, conhecer do Recurso Especial quanto à matéria “*se o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 é exigido apenas na suspensão da imunidade de impostos ou também se aplica às contribuições*”, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior que votaram pelo não conhecimento; votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Efigênio de Freitas Júnior e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente); e (ii) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “*natureza do vício do lançamento quando não observado o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96, material ou formal*”; votou pelas conclusões o Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor, quanto ao conhecimento, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Efigenio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir Jose Dalle Lucca, e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em face do Acórdão nº 1101-001.419, de 19.11.2024, via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para anular, por vício material, os autos de infração de IRPJ, CSLL e COFINS.

2. Conforme notícia o Relatório Fiscal de fls. 24887/24901, o litígio versa sobre a perda da imunidade tributária da Recorrida, entidade educacional mantenedora da Universidade Salgado de Oliveira (UNIVERSO) e do Centro Universitário do Triângulo Mineiro (UNITRI), relativamente ao ano-calendário de 2015, com a consequente exigência de IRPJ, CSLL e COFINS.

3. A fiscalização concluiu que a entidade não cumpriu os requisitos legais para fruição da imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, regulamentada pelo art. 12, § 2º, "a" da Lei nº 9.532, de 1997, e pelo art. 29, I da Lei nº 12.101, de 2009, por dois fundamentos principais.

4. O primeiro fundamento consiste no descumprimento do limite remuneratório aplicável aos dirigentes estatutários. A fiscalização apurou que os cinco associados fundadores da Recorrida (Joaquim de Oliveira, Marlene Salgado de Oliveira, Wellington Salgado de Oliveira, Jefferson Salgado de Oliveira e Wallace Salgado de Oliveira) receberam remunerações superiores ao teto de 70% do subsídio mensal dos Ministros do STF, conforme exceção introduzida pelo art. 12, § 4º, II da Lei nº 9.532, de 1997 (incluído pela Lei nº 12.868, de 2013). A Recorrida alegou que os pagamentos não se referiam ao exercício de funções estatutárias na mantenedora, mas sim a serviços prestados às entidades mantidas (UNIVERSO e UNITRI). A fiscalização rejeitou essa distinção, demonstrando que as atribuições exercidas pelos fundadores nos cargos das mantidas (Reitora, Chanceler, Pró-reitores) se confundiam, em essência, com as competências estatutárias que lhes eram atribuídas na mantenedora (Presidente, Vice-presidente, Secretária Geral, Diretor-tesoureiro), e que somente a mantenedora possui personalidade jurídica, sendo titular de toda a atividade contratual, contábil e de gestão de pessoal. O limite mensal para 2015 era de R\$ 23.634,10, com base na Lei nº 13.091, de 2015.

5. O segundo fundamento, aplicável especificamente à COFINS, diz respeito à ausência de comprovação de regularidade fiscal e do FGTS durante o ano de 2015 (art. 29, III da Lei nº 12.101, de 2009). A Recorrida apresentou apenas uma certidão para o período de 23.02 a 22.08.2015, emitida exclusivamente por força de decisão judicial para viabilizar participação em procedimentos do SisFIES, e não para fins gerais de regularidade. Para os demais períodos do ano, não havia certidões negativas ou positivas com efeito de negativas, nem certificados de regularidade do FGTS.

6. Quanto à apuração dos tributos, a fiscalização enquadrou a Recorrida no regime do lucro real trimestral para IRPJ e CSLL e no regime cumulativo para a COFINS (alíquota de 3%),

uma vez que a totalidade da receita bruta provinha de prestação de serviços de educação (art. 10, XIV, da Lei nº 10.833, de 2003). A entidade não apresentou os demonstrativos de apuração do lucro real, tendo o Fisco procedido à apuração com base na escrituração contábil disponível, sem adições ou exclusões ao lucro líquido. O 1º trimestre de 2015 gerou base de cálculo positiva de R\$ 39.346.936,91, o 2º e o 3º trimestres apresentaram resultado negativo, e o 4º trimestre apresentou base de cálculo positiva de R\$ 45.492.530,84 (compensada parcialmente com prejuízos anteriores, resultando em base tributável de R\$ 31.844.771,59). A COFINS foi apurada mês a mês sobre a receita bruta de serviços educacionais. O Relatório Fiscal menciona ainda a aplicação da regra de decadência do art. 173, I, do CTN, diante da inexistência de qualquer pagamento de IRPJ, CSLL e COFINS no período.

7. Apreciando a impugnação oportunamente apresentada pela interessada, a DRJ decidiu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

8. Ato contínuo, o sujeito passivo ofereceu o Recurso Voluntário de fls. 68460/68651, provido pelo colegiado *a quo* em aresto assim ementado:

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: suspensa 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.

9. Cientificada da decisão, a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 68591/68613 em relação às matérias **“(1) quanto a se o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 é exigido apenas na suspensão da imunidade de impostos ou também se aplica às contribuições”** (paradigmas 203-10.664 e 3102-002.224); e **“(2) quanto à natureza do vício do lançamento quando não observado o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96, material ou formal”** (paradigmas 9101-000.877 e 9101-004.144), tendo a Recorrida apresentado contrarrazões às fls. 68619/68647.

10. O apelo foi admitido nos termos do despacho de fls. 68658/68670, conforme denotam os seguintes excertos:

(...)

(1) quanto a se o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 é exigido apenas na suspensão da imunidade de impostos ou também se aplica às contribuições

(...)

De fato, as decisões confrontadas analisam se o rito previsto no art. 32 da Lei 9.430/96 (prévio Ato Declaratório da suspensão de benefício) aplica-se no caso de lançamento de contribuições, ou se apenas no de imposto. O recorrido entende que o rito se aplica tanto para impostos como para contribuições, e anulou o lançamento de CSLL e Cofins: *“Em razão de tratar-se de norma garantidora de direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte a interpretação [do art. 32 da Lei 9.430/96] 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 (...).”*

Os paradigmas adotam interpretação diametralmente oposta. Segundo o **paradigma nº 203-10.664**, *“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, prevista na alínea “c” do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal”*. E segundo o **paradigma nº 3102-002.224**, *“O rito processual estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se apenas à imunidade tributária relativa aos impostos”*.

Suficientemente demonstrada a divergência interpretativa entre Turmas, **deve-se dar seguimento à matéria (1)**.

(2) quanto à natureza do vício do lançamento quando não observado o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96, material ou formal

(...)

Confrontadas as decisões, confirma-se o dissídio alegado. Tanto o recorrido como os paradigmas se pronunciaram sobre a *natureza do vício*, na hipótese de descumprimento do rito do art. 32 da Lei 9.430/96.

De um lado, o **acórdão recorrido** entende que o vício é de ordem material: *“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" (grifou-se).

Os **paradigmas** divergem, firmando que o vício em questão é de natureza formal. Segundo o **acórdão nº 9101-000.877**, "A ausência da observância do procedimento específico para a suspensão da imunidade acarreta vício formal ao lançamento tributário. A nulidade atinge o IRPJ e os tributos a ele correlatos, principalmente se a entidade goza de isenção, nos termos do artigo 32, §10, da Lei nº 9430/96" (grifou-se). E a teor do **acórdão nº 9101-004.144**, "O prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura requisito para o lançamento de tributos que é externo ao auto de infração, sendo sua ausência vício de natureza formal, eis que não relacionado ao âmago da obrigação tributária (...) é nulo, por vício formal, lançamento de tributos contra entidade que se declare imune/isenta sem o prévio ato declaratório de suspensão de imunidade/isenção" (grifou-se).

Demonstrado o dissídio jurisprudencial entre Turmas, **deve-se dar seguimento à matéria (2)**.

(...)

11. Após cientificada do teor do despacho de admissibilidade, a Recorrida ofereceu novas contrarrazões às fls. 68678/68728, combatendo tanto o conhecimento quanto o mérito recursal.

12. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

13. O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de fls. 68658/68670, tendo sido admitido em relação às matérias "**(1) quanto a se o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 é exigido apenas na suspensão da imunidade de impostos ou também se aplica às contribuições**", em face dos paradigmas nºs 203-10.664 e 3102-002.224; e "**(2) quanto à natureza do vício do lançamento quando não observado o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96, material ou formal**", em face dos paradigmas nºs 9101-000.877 e 9101-004.144.

14. A Recorrida opõe-se ao conhecimento sustentando que os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional são inadmissíveis.

15. Quanto à primeira matéria, aduz que o Acórdão nº 203-10.664 aplicou o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo revogado pela Lei nº 12.101, de 2009 e declarado inconstitucional pelo STF no RE 566.622 (Tema 32), o que o torna paradigma vedado por contrariar decisão em repercussão geral (art. 118, § 12, III, "b" do RICARF).

16. Já quanto ao Acórdão nº 3102-002.224, informa que este se fundamentou no art. 32, § 1º da Lei nº 12.101, de 2009, cuja inconstitucionalidade foi declarada pelo STF na ADI 4.480, o que igualmente o impede de servir como paradigma.

17. Ademais, entende inexistir similitude jurídica, pois os fatos geradores do caso ocorreram em 2015, sob contexto normativo diverso, e o lançamento das contribuições não se fundou na inaplicabilidade do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, mas no procedimento da Lei nº 12.101, de 2009, além de os paradigmas tratarem de tributos isolados (COFINS e PIS), enquanto o Acórdão recorrido analisou lançamento conjunto de IRPJ com CSLL e COFINS reflexas.

18. No que toca à segunda matéria, defende que o paradigma nº 9101-000.877 sequer enfrentou a questão da natureza formal ou material do vício, tendo concluído pela inexigibilidade do ato declaratório por motivo diverso (isenção de COFINS inaplicável ao período autuado), sem qualquer discussão sobre a classificação do vício. Inexiste, portanto, similitude fática e jurídica apta a configurar divergência.

19. No que tange ao 2º paradigma (Acórdão nº 9101-004.144), a Recorrida aponta que a Fazenda Nacional limitou-se a transcrever a ementa do acórdão recorrido, sem indicar os pontos específicos de divergência nem realizar o cotejo analítico exigido, concluindo que a simples transcrição de ementas é insuficiente para demonstrar o dissídio jurisprudencial.

(1) QUANTO A SE O RITO DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96 É EXIGIDO APENAS NA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE DE IMPOSTOS OU TAMBÉM SE APLICA ÀS CONTRIBUIÇÕES

20. Como visto, o Acórdão recorrido (1101-001.419) analisou lançamentos de IRPJ, CSLL e COFINS contra a Recorrida, entidade educacional sem fins lucrativos, referentes ao ano-calendário de 2015. A fiscalização, ao constatar o descumprimento de requisitos legais para fruição da imunidade/isenção, procedeu diretamente ao lançamento dos tributos, sem observar o rito de suspensão previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, vale dizer, sem expedir a notificação fiscal prévia, sem conceder prazo para manifestação da entidade e sem editar o ato declaratório suspensivo do benefício. O fundamento adotado pela autoridade fiscal, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, foi o de que, com o julgamento da ADI 1.802, que declarou a inconstitucionalidade do art. 14 da Lei nº 9.532/97, o rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, não mais se aplicaria para suspensão de imunidade e isenção do IRPJ, remanescendo, contudo, a competência para fiscalizar e lançar os tributos devidos pelas demais normas. Em relação à COFINS, a fiscalização indicou a aplicação do art. 32, caput e §2º, da Lei nº 12.101/2009.

21. O voto condutor do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, concluiu que o art. 32 permanece vigente e constitucional, conforme declarado pelo STF na ADI 4.021, e que, embora o §1º desse dispositivo faça referência textual à imunidade de impostos (art. 150, VI, "c", da CF/88), a interpretação deve ser ampliativa, por tratar-se de norma garantidora do contraditório e da ampla defesa, aplicando-se também às contribuições, inclusive por força do §10 do art. 32, que estende o procedimento às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas. Deu provimento

ao Recurso Voluntário, por unanimidade, para anular os autos de infração de IRPJ, CSLL e Cofins por vício material.

22.O primeiro paradigma (203-10.664) apreciou lançamento de COFINS contra a FESO (Fundação Educacional Serra dos Órgãos), igualmente entidade educacional sem fins lucrativos. A então Recorrente arguiu, em preliminar, nulidade por cerceamento de defesa, ao fundamento de que a fiscalização não seguiu o rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, previamente à lavratura do auto de infração. O voto condutor do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto rejeitou a preliminar, ao entendimento de que o rito do art. 32 se refere exclusivamente à imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, "c", da CF/88, não se aplicando à COFINS, cuja imunidade tem matriz no §7º do art. 195 da Constituição.

23.No plano fático, ambos os casos envolvem entidades educacionais sem fins lucrativos, beneficiárias de imunidade/isenção de contribuições sociais (COFINS em ambos, além de CSLL no Acórdão recorrido), que foram autuadas sem observância do rito prévio do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, e que arguíram a nulidade do lançamento por essa razão. Os elementos fáticos nucleares são, portanto, essencialmente coincidentes: a natureza da entidade, a espécie tributária envolvida na arguição de nulidade, a conduta fiscal impugnada e a tese defensiva apresentada.

24.No plano jurídico, a questão interpretativa é idêntica e a divergência é frontal. O Acórdão recorrido interpreta o art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seu §10, de forma ampliativa, concluindo que o rito de suspensão se estende às contribuições por tratar-se de norma garantidora de direitos fundamentais do contribuinte. O paradigma adota interpretação restritiva, fundada na literalidade do §1º do art. 32, que remete expressamente ao art. 150, VI, "c", da CF, e conclui que o procedimento ali previsto se aplica exclusivamente a impostos.

25.As decisões chegam a resultados opostos diante de situações fáticas análogas e da interpretação do mesmo dispositivo legal.

26.Em contrarrazões, a Recorrida sustenta que o Acórdão nº 203-10.664 é paradigma vedado, nos termos do art. 118, §12, III, "b" do RICARF, por ter aplicado, no mérito, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo revogado pela Lei nº 12.101, de 2009 e cuja inconstitucionalidade foi parcialmente declarada pelo STF no RE 566.622 (Tema 32 da repercussão geral).

27.A objeção não procede.

28.O art. 118, §12, III, "b" do RICARF dispõe que não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar "decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos".

29.A incidência dessa vedação pressupõe que a tese firmada no paradigma, na matéria que serve de base à divergência, contrarie a tese fixada pelo STF. Não basta que o

paradigma tenha, em outro capítulo do julgamento, aplicado norma posteriormente declarada inconstitucional, se essa norma não integra a *ratio decidendi* da tese que configura o dissídio.

30.A tese fixada pelo STF no Tema 32 (RE 566.622) é a seguinte: “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”. Esse pronunciamento versa sobre a reserva de lei complementar para fixação de contrapartidas substanciais, situando-se no plano dos requisitos materiais para fruição da imunidade de contribuições sociais.

31.A tese do paradigma que configura o dissídio, por sua vez, é de natureza estritamente procedimental: o rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, refere-se apenas à imunidade de impostos (art. 150, VI, "c", da CF/88), não se estendendo às contribuições sociais fundadas no art. 195, §7º. Essa conclusão interpretativa não guarda relação de contrariedade com o Tema 32. São questões jurídicas distintas, que operam em planos normativos diferentes, o procedimental e o substancial. É logicamente possível que ambas as teses coexistam sem contradição: que a lei complementar seja exigível para as contrapartidas (Tema 32) e que, simultaneamente, o rito procedimental do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplique às contribuições (tese do paradigma). Não há incompatibilidade lógica entre as duas proposições.

32.Cumprе observar, ademais, que o próprio art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, dispositivo central da divergência, foi declarado constitucional pelo STF na ADI 4.021 (julgamento de 03.10.2019), que o reconheceu como norma de procedimento administrativo fiscal passível de veiculação por lei ordinária. A questão sobre se o rito ali previsto alcança ou não as contribuições permanece aberta e não foi objeto de pronunciamento vinculante do STF em qualquer das decisões invocadas pela Recorrida, seja no Tema 32, seja nas ADIs 1.802, 4.021 ou 4.480.

33.A circunstância de o paradigma ter, no julgamento de mérito, aplicado o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, para analisar os requisitos de fruição da imunidade da COFINS não contamina a tese procedimental autônoma que fundamenta a divergência. A vedação regimental incide sobre a tese do paradigma na matéria do Recurso Especial, e não sobre qualquer tese que o paradigma tenha adotado em outros capítulos do julgamento.

34.Verificada a similitude fático-jurídica entre o Acórdão recorrido e o paradigma, admite-se o Acórdão nº 203-10.664 como representativo da dissidência jurisprudencial na matéria delimitada.

35.Já o segundo paradigma (3102-002.224) apreciou auto de infração de PIS lavrado contra a Fundação Comunitária Tricordiana de Educação, entidade educacional beneficente de assistência social, referente ao período de janeiro a dezembro de 2003. A fiscalização constatou o descumprimento dos requisitos do art. 55, incisos II e IV da Lei nº 8.212, de 1991, e, subsidiariamente, do art. 14, I do CTN, consistente na remuneração excessiva de dirigentes, e procedeu diretamente ao lançamento, sem edição prévia de ato declaratório de suspensão da imunidade.

36.A Recorrente arguiu, em preliminar, nulidade do auto de infração por ausência de ato declaratório prévio de suspensão da imunidade, nos termos do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. O voto condutor de lavra do Conselheiro José Fernandes do Nascimento rejeitou a preliminar com base em dois fundamentos distintos. O primeiro, de que o art. 32 da Lei 9.430, de 1996, disciplina procedimentos administrativos concernentes à suspensão da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c" da CF/88, aplicável apenas a impostos, não se estendendo à imunidade de contribuição para a seguridade social, instituída no art. 195, §7º da CF/88. O segundo, de que, na data da lavratura do auto de infração, encontrava-se vigente o art. 31 da Medida Provisória nº 446, de 2008, que disciplinava rito processual próprio para contribuições sociais devidas por entidades beneficentes que descumprissem os requisitos legais, autorizando a lavratura direta do auto de infração sem exigir a emissão prévia de ato declaratório suspensivo. O relator invocou ainda o art. 144, §1º do CTN, para sustentar a aplicação dessa norma procedimental ao lançamento.

37.Em relação ao substrato fático, o paradigma apresenta os mesmos elementos nucleares do Acórdão recorrido: entidade educacional sem fins lucrativos, beneficiária de imunidade de contribuição social, autuada sem observância do rito prévio do art. 32 da Lei 9.430, de 1996, e que arguiu a nulidade do lançamento por essa razão. A causa de descumprimento dos requisitos é análoga em ambos os casos, tratando-se de remuneração de dirigentes acima dos limites legais.

38.No aspecto jurídico, a tese do paradigma é diametralmente oposta à do Acórdão recorrido. Enquanto este sustenta que o rito do art. 32 da Lei 9.430, de 1996, se estende às contribuições por força do §10 desse dispositivo e do princípio do contraditório e da ampla defesa, o paradigma conclui que tal rito se aplica exclusivamente à imunidade de impostos, não alcançando as contribuições sociais. A divergência interpretativa sobre o mesmo dispositivo legal é clara.

39.Quanto à alegação de vedação por contrariedade ao Tema 32 do STF (RE 566.622), em razão de o paradigma ter aplicado, no mérito, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, aplica-se integralmente a fundamentação já exposta quando do exame do paradigma 203-10.664. A tese que configura o dissídio é de natureza procedimental (alcance do art. 32 da Lei 9.430, de 1996) e não guarda relação de contrariedade com a tese fixada no Tema 32 (reserva de lei complementar para contrapartidas substanciais). A aplicação do art. 55 da Lei 8.212, de 1991, no mérito do paradigma não contamina a tese procedimental autônoma que fundamenta a divergência.

40.Quanto à alegação específica de que o paradigma se fundamentou no art. 32, §1º da Lei nº 12.101, de 2009, cuja inconstitucionalidade material foi declarada pelo STF na ADI 4.480, o argumento merece exame mais detido. Verifica-se, da leitura do voto condutor do paradigma, que o relator efetivamente mencionou o art. 31 da MP 446, de 2008 (norma que foi absorvida pela Lei 12.101, de 2009) como fundamento complementar para rejeitar a preliminar de nulidade. Verifica-se, igualmente, que o STF, na ADI 4.480 (julgamento de 2020), declarou a

inconstitucionalidade formal do art. 31 da Lei 12.101, 2009 e a inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da mesma lei, este último por determinar a suspensão automática do direito à isenção sem garantia do contraditório e da ampla defesa.

41. Todavia, essa circunstância não impede a utilização do paradigma. Primeiro, o voto condutor estruturou a rejeição da preliminar sobre duas premissas autônomas e independentes. O fundamento principal e cronologicamente anterior na cadeia argumentativa é a interpretação restritiva do art. 32 da Lei 9.430, de 1996, no sentido de que esse dispositivo se aplica apenas à imunidade de impostos. Esse fundamento, por si só, é suficiente para sustentar a conclusão de que o rito do art. 32 da Lei 9.430, de 1996, não se aplica às contribuições, e é ele, precisamente, que configura a divergência com o Acórdão recorrido. O fundamento relativo à MP 446, de 2008 (posteriormente Lei 12.101, de 2009) é complementar e acessório, acrescentado pelo relator como reforço argumentativo para indicar qual seria o rito aplicável às contribuições em substituição ao do art. 32 da Lei 9.430, de 1996.

42. Segundo, a vedação do art. 118, §12, III, "d" do RICARF exige que o paradigma contrarie "decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, em sede de controle concentrado". Para que essa vedação incida, é necessário que a tese do paradigma, na parte que serve de base à divergência, se sustente no dispositivo declarado inconstitucional. No caso, a tese nuclear que gera o dissídio (inaplicabilidade do art. 32 da Lei 9.430, de 1996, às contribuições) não depende, para sua formulação nem para sua sustentação lógica, do art. 31 da Lei 12.101, de 2009, ou do §1º do art. 32 da mesma lei. Corroboram tal inferência o fato de o próprio paradigma 203-10.664, que chegou à mesma conclusão vinte anos antes, em 2006, sem qualquer referência à MP 446, de 2008 ou à Lei 12.101, de 2009, que sequer existiam à época.

43. Assim, o Acórdão nº 3102-002.224 atende os requisitos para ser admitido como paradigma na matéria em questão.

(2) QUANTO À NATUREZA DO VÍCIO DO LANÇAMENTO QUANDO NÃO OBSERVADO O RITO DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96, MATERIAL OU FORMAL

44. O primeiro paradigma (9101-000.877) apreciou recurso especial da Fazenda Nacional contra decisão da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que havia declarado a nulidade total dos lançamentos de IRPJ, CSLL e Cofins do SEBRAE/RO, por vício formal, em razão da inobservância do art. 32, §3º da Lei 9.430, de 1996. A Fazenda pretendia afastar a nulidade em relação às contribuições (CSLL e COFINS), ao argumento de que o rito do art. 32 não lhes seria aplicável.

45. O paradigma teve voto vencido (da relatora, Conselheira Susy Gomes Hoffmann) e voto vencedor (do Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, redator designado). O resultado foi provimento parcial ao recurso, por maioria, para afastar a preliminar de nulidade por vício formal apenas em relação à COFINS do ano-calendário de 1998, determinando o retorno dos

autos ao colegiado recorrido para análise das demais matérias do recurso voluntário nesse ponto. A razão para esse afastamento parcial não foi a requalificação do vício, mas a constatação de que a entidade sequer gozava de isenção da COFINS naquele período, pois a isenção para receitas de atividades próprias dessas entidades somente alcançou fatos geradores a partir de fevereiro de 1999, nos termos do art. 14, X da MP 2.158-35, de 2001, tornando inaplicável o próprio art. 32.

46. Na matéria que interessa ao presente Recurso Especial, tanto a ementa quanto ambos os votos convergem no reconhecimento de que a inobservância do procedimento do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, constitui vício formal apto a inquinar o lançamento de nulidade. A ementa é expressa nesse sentido. O voto vencido sustenta a nulidade total do auto de infração (IRPJ, CSLL e COFINS) por descumprimento do art. 32 e seu §10, e o voto vencedor igualmente qualifica o art. 32 como regra procedimental cuja inobservância inviabiliza a constituição válida do crédito tributário. A divergência interna do paradigma não versou sobre a natureza do vício, mas sobre o alcance do art. 32 em relação à COFINS do ano-calendário de 1998. O voto vencedor afastou a nulidade nessa parte não por rejeitar a qualificação do vício como formal, mas por um fundamento logicamente anterior: no ano-calendário de 1998, as entidades do sistema "S" não gozavam de isenção da COFINS (benefício instituído apenas a partir de fevereiro de 1999 pela MP 2.158-35, de 2001, art. 14, X), de modo que, sendo contribuintes regulares da COFINS naquele período, inexistia benefício fiscal a ser suspenso e o rito do art. 32 sequer era aplicável. Quanto ao IRPJ e à CSLL, a nulidade por vício formal permaneceu intocada.

47. A Recorrida defende que o paradigma nº 9101-000.877 sequer enfrentou a questão da natureza formal ou material do vício, tendo concluído pela inexigibilidade do ato declaratório por motivo diverso (isenção de COFINS inaplicável ao período autuado), sem qualquer discussão sobre a classificação do vício, razão pela qual inexistiria similitude fática e jurídica apta a configurar divergência. A objeção não procede, por incorreta leitura do paradigma.

48. É certo que, em relação à COFINS do ano-calendário de 1998, o voto vencedor afastou a nulidade por fundamento diverso, qual seja, a inexistência de isenção no período, o que tornava inaplicável o art. 32. Contudo, a alegação da Recorrida ignora que o paradigma não se limitou a essa questão. O acórdão apreciou lançamentos de três tributos (IRPJ, CSLL e COFINS), e a análise da natureza do vício foi expressamente realizada.

49. Efetivamente, a ementa do paradigma é inequívoca ao qualificar o vício como formal, sem qualquer restrição a tributo específico: "A ausência da observância do procedimento específico para a suspensão da imunidade acarreta vício formal ao lançamento tributário. A nulidade atinge o IRPJ e os tributos a ele correlatos, principalmente se a entidade goza de isenção, nos termos do artigo 32, §10, da Lei nº 9430/96."

50. Em relação à CSLL, o voto vencedor expressamente manteve a nulidade por vício formal, ao reconhecer que a CSLL, incidindo sobre o lucro líquido, subsume-se, a exemplo do IRPJ, aos requisitos do art. 9º, §1º, e art. 14 do CTN, para cuja suspensão deve ser observado o rito do art. 32, sob pena de nulidade do lançamento de ofício. Para mais, o próprio acórdão então

recorrido da instância inferior (5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes), cuja decisão foi parcialmente mantida pelo paradigma, havia declarado a nulidade como sendo de natureza formal, e o paradigma, ao manter essa decisão em relação ao IRPJ e à CSLL, ratificou expressamente a qualificação do vício como formal.

51. Portanto, a alegação de que o paradigma não enfrentou a questão da natureza do vício não encontra amparo no teor do julgado. O que ocorreu foi que, em relação à COFINS de 1998 especificamente, o paradigma afastou a nulidade por fundamento prévio (inexistência de isenção no período), sem necessidade de qualificar o vício nesse ponto. Todavia, em relação ao IRPJ e à CSLL, o paradigma manteve a nulidade e a qualificou expressamente como formal, tanto na ementa quanto no corpo do voto vencedor. É essa qualificação que configura a divergência com o Acórdão recorrido, o qual, diante de situação análoga, concluiu tratar-se de vício material.

52. Quanto ao arcabouço fático, ambos os casos envolvem entidades sem fins lucrativos cujos lançamentos de ofício foram anulados em razão da inobservância do rito do art. 32 da Lei 9.430/96, e nos quais se discutiu a qualificação jurídica dessa nulidade. Em ambos, a fiscalização procedeu ao lançamento sem editar o ato declaratório prévio de suspensão da imunidade/isenção. A divergência interpretativa incide sobre o mesmo conjunto normativo, notadamente o art. 32 da Lei 9.430, de 1996, os arts. 10, 11, 12, 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 173, II do CTN. A consequência prática da distinção foi expressamente reconhecida em ambos os acórdãos: se formal, aplica-se o art. 173, II, do CTN, com novo prazo quinquenal para refazimento; se material, o lançamento é nulo de pleno direito.

53. Anoto que a convergência entre o paradigma e o Acórdão recorrido quanto à exigibilidade do rito do art. 32 para a CSLL reforça a configuração do dissídio na matéria (2), pois demonstra que, mesmo partindo da mesma premissa quanto à obrigatoriedade do procedimento, os colegiados chegaram a conclusões opostas sobre a natureza do vício dele resultante.

54. Verificada a similitude fático-jurídica e constatada divergência na qualificação do vício, merece ser conhecida a divergência em relação ao paradigma nº 9101-000.877.

55. O segundo paradigma (9101-004.144) consiste em Acórdão proferido em sede de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 9101-003.586, referente à Caixa de Assistência dos Advogados do Estado do Rio de Janeiro (CAARJ), anos-calendário 2007 a 2009. Os autos de infração versavam sobre IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no regime de lucro arbitrado, decorrentes da acusação fiscal de que a entidade não gozaria de imunidade ou isenção. Os lançamentos foram anulados pelo Acórdão nº 1102-001.229 por inobservância do procedimento previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, decisão confirmada em sede de embargos de declaração (Acórdão nº 1201-001.563), que esclareceu que o rito se aplica também às contribuições e que o vício possui natureza material.

56. A PGFN interpôs recurso especial, admitido para três matérias, dentre as quais a "natureza do suposto vício no lançamento (inobservância do procedimento de suspensão de imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96)". O Acórdão embargado (9101-003.586) havia

negado provimento integral ao recurso especial e, quanto à terceira matéria, reconhecido por unanimidade o vício como material. Entretanto, cinco dos oito conselheiros haviam votado "pelas conclusões", sem que constassem do acórdão os fundamentos adotados pela maioria, em violação ao art. 63, §8º do Anexo II do RICARF então vigente (Portaria MF 343/2015).

57.No julgamento dos embargos de declaração, o voto condutor da Conselheira Livia De Carli Germano acolheu-os com efeitos infringentes, declarou a nulidade do Acórdão 9101-003.586 por ausência de fundamentação e procedeu ao rejuízo do recurso especial. No mérito da terceira matéria, a relatora concluiu que a ausência do prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura vício de natureza formal, por tratar-se de requisito externo e extrínseco ao ato de lançamento. Fundamentou que o lançamento poderia ser repetido, com o mesmo conteúdo, sem incorrer na mesma invalidade, desde que precedido do devido processo legal de suspensão da imunidade/isenção previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, o que indicaria tratar-se de vício nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

58.Por maioria de votos, o colegiado negou provimento ao recurso especial quanto à primeira e segunda matérias (necessidade do ato de suspensão e sua extensão às contribuições), mantendo a anulação dos lançamentos. Quanto à terceira matéria (natureza do vício), por voto de qualidade, deu provimento ao recurso especial, reconhecendo o vício como formal.

59.A ementa do paradigma é expressa ao qualificar como formal o vício decorrente da inobservância do procedimento de suspensão de imunidade ou isenção antes da lavratura do auto de infração, consignando que "o prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura requisito para o lançamento de tributos que é externo ao auto de infração, sendo sua ausência vício de natureza formal, eis que não relacionado ao âmago da obrigação tributária".

60.A Recorrida sustenta que a Fazenda Nacional teria se limitado a transcrever a ementa do Acórdão recorrido, sem indicar os pontos específicos de divergência nem realizar o cotejo analítico exigido, concluindo que a simples transcrição de ementas seria insuficiente para demonstrar o dissídio jurisprudencial. A objeção não procede.

61.Da leitura das razões do Recurso Especial, verifica-se que a Fazenda Nacional, no tópico dedicado à matéria (II.2), transcreveu integralmente a ementa do paradigma, reproduziu extensos trechos do voto condutor da Conselheira Livia de Carli Germano, nos quais se fundamenta a qualificação do vício como formal, e confrontou essa fundamentação com a do Acórdão recorrido, que qualificou o mesmo vício como material. A Recorrente identificou com precisão que a divergência incide sobre a interpretação do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com as regras de nulidade dos arts. 10, 11, 12, 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 173, II do CTN. O cotejo analítico está adequadamente realizado, não se tratando de mera transcrição de ementas.

62.Quanto ao substrato fático, o paradigma apresenta os mesmos elementos nucleares já identificados quando do exame do primeiro paradigma desta matéria (item 52, supra): entidade sem fins lucrativos beneficiária de imunidade/isenção, atuada sem observância

do rito prévio do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, com discussão sobre a qualificação jurídica da nulidade daí resultante e suas consequências para fins do art. 173, II do CTN. A particularidade do paradigma 9101-004.144 reside em que a questão da natureza do vício foi expressamente autonomizada como terceira matéria do recurso especial, objeto de rejuízo após anulação do acórdão anterior por ausência de fundamentação, o que conferiu à tese vencedora (vício formal) um grau de deliberação e aprofundamento argumentativo especialmente detalhado, como se verifica do extenso voto condutor da Conselheira Lívia de Carli Germano.

63.A divergência é direta. O Acórdão recorrido (1101-001.419) qualifica expressamente como material o vício decorrente da inobservância do rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, sob o fundamento de que o vício não reside no lançamento em si, mas em ato prévio que deveria existir e não existiu, configurando erro de direito que torna o lançamento nulo de pleno direito. O paradigma (9101-004.144), a seu turno, qualifica o mesmo vício como formal, ao assentar que o prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura requisito externo e extrínseco ao auto de infração, cuja ausência não se relaciona ao âmago da obrigação tributária, podendo o lançamento ser repetido com o mesmo conteúdo desde que precedido do devido procedimento legal.

64.Constatada a similitude fático-jurídica e a divergência inequívoca na qualificação do vício, merece ser conhecida a divergência em relação ao paradigma nº 9101-004.144.

CONCLUSÃO

65.Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial.

MÉRITO

(1) QUANTO A SE O RITO DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96 É EXIGIDO APENAS NA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE DE IMPOSTOS OU TAMBÉM SE APLICA ÀS CONTRIBUIÇÕES

66.A questão submetida a julgamento consiste em definir se o procedimento de suspensão da imunidade/isenção disciplinado pelo art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, se aplica exclusivamente à imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, ou se também alcança as contribuições sociais cuja imunidade tem matriz no art. 195, §7º da mesma Carta. A Fazenda Nacional sustenta que o rito do art. 32 é dirigido unicamente à imunidade de impostos, com base na literalidade do §1º desse dispositivo, que faz referência expressa à "imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal". Sob essa perspectiva, a inobservância do referido procedimento não poderia servir de fundamento para a anulação dos lançamentos de CSLL e COFINS.

67.O Acórdão recorrido, contudo, adotou interpretação diversa, que deve ser prestigiada.

68.O art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, disciplina o procedimento administrativo de suspensão da imunidade tributária em virtude de falta de observância de requisitos legais. Trata-se de norma procedimental que assegura ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa previamente à constituição do crédito tributário, estabelecendo uma cronologia rígida que se inicia com a expedição de notificação fiscal, prossegue com a concessão de prazo para alegações da entidade, avança para a decisão do Delegado ou Inspetor da Receita Federal mediante ato declaratório e, somente após essa cadeia de atos, autoriza a lavratura do auto de infração. A constitucionalidade desse dispositivo foi expressamente declarada pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 4.021, julgada em 03.10.2019, que assentou tratar-se de norma de procedimento administrativo fiscal passível de veiculação por lei ordinária, 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".

69.Convém anotar que a autoridade fiscal, no caso concreto, incorreu em equívoco ao deixar de aplicar o rito do art. 32 sob o fundamento de que a ADI 1.802, ao declarar a inconstitucionalidade do art. 14 da Lei 9.532, de 1997, teria tornado inaplicável o procedimento ali previsto. Essa interpretação desconsidera que o art. 32 da Lei 9.430, de 1996, constitui norma autônoma, declarada constitucional pelo STF em ação direta específica (ADI 4.021), e que o art. 14 da Lei 9.532, de 1997, era apenas uma norma de remissão que mandava aplicar o art. 32 às hipóteses de suspensão reguladas pela Lei 9.532, de 1997. A declaração de inconstitucionalidade da norma de remissão não contamina a norma remetida.

70.O cerne da controvérsia reside no alcance do art. 32 da Lei 9.430, de 1996. É certo que o §1º do dispositivo faz referência à imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição, que trata de impostos. Todavia, a leitura do art. 32 não pode ser feita de forma isolada, restrita ao §1º, mas deve considerar o dispositivo em sua integralidade, especialmente o seu §10, que dispõe, de forma expressa e inequívoca, que "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".

71.A isenção da CSLL e do IRPJ das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e das associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas está prevista no art. 15, §1º da Lei nº 9.532, de 1997, que expressamente a qualifica como isenção relativa ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido. O §3º desse mesmo artigo determina que às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, §2º, alíneas "a" a "e", e §3º, e dos arts. 13 e 14. Trata-se, portanto, de isenção condicionada ao cumprimento de requisitos legais, enquadrando-se na hipótese do §10 do art. 32 da Lei 9.430, de 1996.

72.No que tange à COFINS, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social está ancorada no art. 195, §7º da Constituição Federal. Embora o texto constitucional empregue a expressão "isentas", o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento,

reiterado na ADI 4.480, de que se trata de verdadeira imunidade tributária, sendo atecnia do legislador constituinte o emprego do vocábulo "isenção". Por conseguinte, a suspensão desse benefício, por descumprimento de requisitos legais, há de observar procedimento que assegure o contraditório e a ampla defesa, sob pena de se incorrer em suspensão automática do direito, o que o próprio STF reputou inconstitucional.

73.Com efeito, na ADI 4.480, julgada em 2020, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, precisamente por afrontar o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determinava a suspensão automática do direito à isenção/imunidade sem a garantia do contraditório e da ampla defesa. Esse pronunciamento confirma, a *contrario sensu*, que a suspensão de benefícios fiscais dessa envergadura exige procedimento prévio que assegure ao contribuinte o direito de se defender, antes da constituição do crédito tributário. Tal interpretação é, ademais, a única compatível com a *ratio decidendi* da ADI 4.480. Admitir a desnecessidade de procedimento prévio para a suspensão da imunidade/isenção quanto às contribuições reabriria, por via interpretativa, justamente a “suspensão automática” que o STF, em controle concentrado, declarou inconstitucional por afronta ao contraditório e à ampla defesa.

74.Ora, se o STF declarou inconstitucional a suspensão automática do direito à imunidade/isenção de contribuições sociais por violação ao contraditório e à ampla defesa, e se existe no ordenamento jurídico uma norma vigente e constitucional que disciplina exatamente esse procedimento prévio de garantia (art. 32 da Lei 9.430, de 1996), a conclusão lógica e juridicamente coerente é que esse procedimento deve ser observado também em relação às contribuições, e não apenas aos impostos. Interpretar o art. 32 de forma restritiva, limitando-o apenas ao §1º e à imunidade de impostos, conduziria ao resultado paradoxal de deixar as contribuições sociais desprovidas de qualquer procedimento prévio de garantia, permitindo a suspensão automática que o STF expressamente repudiou.

75.Trata-se, portanto, de interpretação que se impõe pela leitura integrada do art. 32 da Lei 9.430, de 1996, cujo §10 estende expressamente os procedimentos ali disciplinados às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas. Não se cuida de extensão analógica ou de construção interpretativa que extrapole o texto normativo, mas de aplicação direta de comando legislativo expresso. O art. 32 é, em essência, norma garantidora de direitos fundamentais do contribuinte, instrumento de concretização do contraditório e da ampla defesa assegurados pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal, e do devido processo legal previsto no art. 2º da Lei 9.784, de 1999. A literalidade do §1º, lida isoladamente, não pode prevalecer sobre a teleologia do dispositivo, sobre o conteúdo normativo do §10 e sobre os comandos constitucionais que o informam.

76.Acrescente-se que o art. 14, §1º do CTN, norma com *status* de lei complementar, confere à autoridade competente o poder de suspender a aplicação do benefício na falta de cumprimento dos requisitos ali estabelecidos, sem distinguir entre impostos e contribuições. Os requisitos do art. 14 do CTN aplicam-se tanto à imunidade de impostos quanto, por extensão e

conforme reconhecido pelo STF, à imunidade de contribuições sociais, uma vez que ambas as imunidades condicionadas exigem a observância dos mesmos pressupostos substanciais. Se a base normativa para a suspensão é comum, não há razão para que o procedimento de suspensão seja fragmentado, exigindo-se o rito do art. 32 para impostos e dispensando-o para contribuições.

77.Ademais, não se pode admitir, no âmbito de uma mesma fiscalização e de um mesmo conjunto de fatos, a fragmentação do procedimento fiscal de modo a reputar nulo o lançamento de um tributo (IRPJ) por inobservância do rito do art. 32, e ao mesmo tempo considerar válido o lançamento de tributos intimamente correlatos (CSLL e COFINS) que decorrem da mesma base fática e da mesma constatação de descumprimento de requisitos. Especialmente no caso da CSLL, cuja base de cálculo incide sobre o lucro líquido e cujo lançamento de ofício decorre da mesma fiscalização do IRPJ, a vinculação entre os tributos é umbilical, subsumindo-se ambos aos mesmos requisitos legais. De um lançamento nulo não pode advir a constituição válida de créditos tributários derivados.

78.Por fim, o próprio §12 do art. 32 da Lei 9.430, de 1996, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, reforça essa interpretação ao estabelecer que "A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício", sem qualquer restrição a espécie tributária. A amplitude do comando é incompatível com uma leitura que restrinja o procedimento de garantia apenas aos impostos.

79.Por conseguinte, não merecem acolhimento as razões recursais na matéria (1).

(2) QUANTO À NATUREZA DO VÍCIO DO LANÇAMENTO QUANDO NÃO OBSERVADO O RITO DO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96, MATERIAL OU FORMAL

80.A segunda matéria admitida consiste em definir se a inobservância do rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, configura vício de natureza formal ou material. A Recorrente sustenta, em caráter subsidiário, tratar-se de vício formal, cuja consequência seria a aplicação do art. 173, II do CTN, com reabertura do prazo quinquenal para refazimento do lançamento. O Acórdão recorrido concluiu tratar-se de vício material, que fulmina o lançamento de pleno direito, sem possibilidade de renovação por essa via.

81.A distinção entre vício formal e material não é meramente acadêmica. Ela produz consequências jurídicas relevantes e distintas, expressamente reconhecidas pelo art. 173, II do CTN, que concede novo prazo decadencial quinquenal apenas na hipótese de anulação por vício formal do lançamento anteriormente efetuado. Daí a necessidade de precisão na qualificação do vício.

82.O vício formal é aquele que se verifica no instrumento de formalização do crédito tributário, nos aspectos extrínsecos do ato administrativo de lançamento, e que não está relacionado à realidade jurídica representada por esse ato. Exemplos clássicos são a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura, a falta de assinatura do autuante, ou a omissão de seu cargo ou número de matrícula, todos configurando elementos formais para a lavratura de auto de

infração nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, mas que não se confundem com a essência da relação jurídico-tributária. O traço distintivo do vício formal é que ele pode ser sanado mediante o refazimento do lançamento com o mesmo conteúdo material, pois o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da obrigação tributária.

83.O vício material, por sua vez, atinge o conteúdo da relação jurídico-tributária, relacionando-se com os elementos constitutivos e intrínsecos da obrigação, notadamente a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme delineados pelo art. 142 do CTN. O vício material decorre tipicamente de erro de direito, de descompasso entre a norma de incidência e o fato jurídico tributário, e não é passível de convalidação, pois a correção do vício implica necessariamente a alteração do conteúdo do lançamento.

84.Nesse sentido, confirmam-se os elucidativos fundamentos constantes do voto condutor do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas no Acórdão 9303-013.134, *ex vi* dos seguintes excertos:

(...)

A legislação tributária que trata da constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício assim dispõe:

- Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional –CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

- Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal):

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

O tributarista Anselmo Souza, em seu "Curso básico de direito tributário" (Rio de Janeiro: Editora Lilen Rids, 2006), assim conceitua vícios, formal e material, no lançamento tributário.

Vício formal é defeito no processo de formação do lançamento, tal como incompetência da autoridade lançadora, falta de capitulação do fato gerador, (...). Já o **vício material**, diz respeito à existência da dívida, como não-ocorrência do fato gerador sujeito passivo incorreto; sujeito ativo incorreto, (.). **No vício formal a dívida tributária não é declarada inexistente, mas sim tem declarada viciada sua formalização (lançamento). No vício material, a dívida que a Fazenda Pública alega existir, na verdade, não existe, (...).** (destaque não original)

Já Leandro Paulsen, em sua obra "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência" (Livraria do Advogado Editora, 10ª Edição), assim define vício formal e vício material:

Vício formal X Vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário.

Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

Da conceituação/definição de ambos os tributaristas, depreende-se que o vício formal é aquele referente aos procedimentos e aos documentos utilizados na formalização e exigência do crédito tributário. Já o vício material refere-se à validade e à aplicação da lei, ou seja, a fundamentação da exigência do tributo.

O vício material ocorre na constituição do crédito tributário, na medida em que as leis utilizadas para dar sustentação ao ato administrativo fiscal não são válidas e/ ou não são aplicáveis ao tributo lançado e exigido o que implica na nulidade do lançamento, sem possibilidade de correção, nos termos dos artigos 145 do CTN, citados e transcritos anteriormente, e da aplicação do art. 173, inciso II, desse mesmo Código.

Diferentemente, o vício formal decorre de erros de cálculos, na apuração da base de cálculo do tributo, na alíquota aplicada, na própria operação aritmética e/ ou no descumprimento de disposições na legislação que regula o lançamento, implicando na nulidade, de fato, anulação do lançamento. O vício formal permite a correção do lançamento, nos termos do art. 145, citado e transcrito anteriormente, c/c o art. 149, ambos do CTN, inclusive, mediante novo lançamento.

Também este é o entendimento da Secretaria da Receita Federal, veiculado no Parecer nº 9, de 3 de fevereiro de 1999, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit, reproduzido a seguir:

A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. 116 nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpre alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade. (...)

Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. A competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não refina condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.

O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos administrativos, Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal", menciona os principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no "conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto".

O item "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe:

"b) o vício de forma consiste, na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...". (...)

Assim, é equivoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe enteiro lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.

Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja *numerus clausus*, e *sim numerus apertus*. E nulo todo ato administrativo que desrespeita os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às vicissitudes do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância .16 estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.

Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do

Decreto n° 70.235/1972. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos. (...)

(...) E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a nulidade absoluta se a forma determinada explícita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. (...)

A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito ex ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. (...) Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. (...)

Em face do que se expôs, conclui-se que a falta de menção, no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto n° 70.235/1972 constitui vício de forma, causando, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente. (destaque não original)

(...)

85.A Fazenda Nacional alega que o art. 32 da Lei 9.430, de 1996, "não entra no mérito do cumprimento dos requisitos necessários ao gozo da imunidade em si, mas apenas delinea um procedimento de condutas a serem adotadas", e que, por essa razão, os requisitos ali elencados "possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo (...) deve exteriorizar-se". Conclui que a omissão do ato declaratório configura "defeito procedimental anterior ao próprio lançamento que gera, no máximo, vício de natureza formal".

86.O argumento não convence. A circunstância de o art. 32 ser norma de caráter procedimental não conduz, automaticamente, à conclusão de que todo vício em sua aplicação tenha natureza formal. A classificação do vício não depende da natureza da norma descumprida, mas sim da relação entre o defeito verificado e os elementos constitutivos da obrigação tributária, bem como das consequências concretas que a correção do vício produziria sobre o conteúdo do lançamento. Uma norma procedimental pode disciplinar ato cuja ausência comprometa a própria existência jurídica do pressuposto material do lançamento, e é precisamente isso que ocorre no caso do art. 32: o ato declaratório de suspensão não é mero requisito de forma do auto de infração, mas sim o ato jurídico que remove o obstáculo da imunidade/isenção e viabiliza juridicamente a constituição do crédito tributário. Sem ele, o lançamento recai sobre matéria protegida pela não incidência qualificada, atingindo o próprio critério material da hipótese de incidência.

87.A Fazenda invoca ainda o art. 149, IX, do CTN, que autoriza a revisão de ofício do lançamento quando comprovada "omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial", para reforçar a tese de que a omissão do ato declaratório se enquadraria como falta de "formalidade essencial" passível de saneamento. O argumento tampouco procede. O art. 149, IX,

do CTN disciplina hipóteses de revisão de lançamento já existente, pressupondo um ato administrativo constituído que contenha defeito sanável. No caso concreto, a questão é distinta: não se trata de omissão de formalidade no corpo do lançamento, mas de inexistência do ato jurídico anterior, de competência de autoridade diversa (Delegado ou Inspetor da Receita Federal), que constitui pressuposto de validade para a própria constituição do crédito tributário. A distinção é qualitativa: uma coisa é o auto de infração lavrado com defeito de forma, outra, inteiramente diversa, é o auto de infração lavrado sem que exista o ato jurídico que o autoriza. No primeiro caso, há lançamento defeituoso, passível de correção; no segundo, há lançamento destituído de pressuposto jurídico, incorrigível pela mera edição superveniente do ato faltante.

88.A Recorrente cita doutrina de Leandro Paulsen, Marcelo Caetano e Luiz Henrique Barros de Arruda para sustentar que os vícios formais compreendem “incorrekções e omissões de forma do ato” e “falhas ou omissões quanto a Formalidades que devem ser respeitadas na feitura do lançamento”. Ocorre que os próprios conceitos doutrinários invocados pela PGFN delimitam o vício formal ao plano da “forma do ato” e das “formalidades na feitura do lançamento”. Ora, o vício do caso concreto não está na forma do auto de infração nem em formalidade omitida na sua feitura. O auto de infração, em si, pode até estar formalmente íntegro nos termos dos arts. 10 e 11 do Decreto 70.235, de 1972. O defeito reside em momento anterior e exterior ao lançamento: na inexistência de um ato jurídico de competência de outra autoridade, que deveria ter sido praticado mediante procedimento específico, com garantia de contraditório, e que simplesmente não foi levado a efeito. Por isso, a doutrina citada pela própria Fazenda, antes de amparar sua tese, confirma que o vício em questão extrapola o campo das formalidades do lançamento.

89.Em verdade, o vício em questão não está no instrumento do lançamento, isto é, não se trata de defeito no auto de infração em si, nos seus elementos de forma previstos nos arts. 10 e 11 do Decreto 70.235, de 1972. O defeito recai em um ato jurídico anterior e pressuposto ao lançamento, de competência de autoridade diversa (Delegado ou Inspetor da Receita Federal), que deveria ter sido praticado mediante procedimento específico (art. 32, §§1º a 6º da Lei 9.430, de 1996), e que simplesmente não existiu. Não se trata, portanto, de mero descumprimento de formalidade intrínseca ao auto de infração, mas de ausência total de um pressuposto jurídico externo que condiciona a própria possibilidade de constituição válida do crédito tributário.

90.Acrescente-se que a inobservância do rito do art. 32 não decorreu de mero descuido, esquecimento ou falha operacional da autoridade fiscal, mas de posição jurídica consciente e deliberada, fundada na tese de que a ADI 1.802 teria tornado inaplicável o procedimento ali previsto. Essa circunstância reforça a qualificação do vício como material, na medida em que evidencia que a omissão do ato declaratório não resultou de falha instrumental sanável pela simples repetição mecânica do lançamento, mas da supressão integral de uma etapa procedimental que, conforme demonstrado, condiciona a própria viabilidade jurídica da constituição do crédito tributário. Para que o lançamento pudesse ser refeito, seria necessário não apenas editar o ato declaratório antes inexistente, mas revisitar os fundamentos jurídicos que levaram à sua não edição, o que confirma que a correção do vício não se resolve no plano da

forma do auto de infração, exigindo alteração substancial dos pressupostos que sustentam o lançamento.

91. Por fim, o refazimento do lançamento não poderia manter o mesmo conteúdo original. O procedimento do art. 32 não é um requisito isolado e estanque que possa ser simplesmente "acoplado" ao lançamento existente. Trata-se de um encadeamento de eventos jurídicos que constitui um todo integrado e indissociável. O ato declaratório de suspensão é antecedente jurídico que irradia competência à fiscalização para formalizar o crédito tributário, e seu conteúdo necessariamente orienta e delimita os termos do lançamento subsequente. A ciência do ato declaratório ao sujeito passivo inaugura o exercício do direito de defesa em torno dessa cadeia de eventos, e o resultado desse contraditório prévio pode, inclusive, alterar os pressupostos e o alcance da suspensão. Daí decorre a regra de aferição: se o eventual refazimento do lançamento exigir alteração de motivação ou de base de cálculo (não decorrente de mero erro de transcrição), o vício é de natureza material; se, ao contrário, for possível replicar o lançamento com idêntico conteúdo, o vício é meramente formal.

92. No caso concreto, a fundamentação fática e jurídica necessária para descaracterizar uma imunidade qualificada constitucionalmente (como a do art. 195, §7º da Constituição Federal) é substancialmente distinta daquela exigida para afastar uma isenção condicionada prevista em legislação ordinária. A fiscalização tratou a entidade como beneficiária de isenção condicionada e não enfrentou a questão da imunidade constitucional. Para proceder a novo lançamento, a autoridade fiscal teria que, necessariamente, editar ato declaratório de suspensão com fundamentação fática e jurídica diversa da originalmente adotada (ou sequer existente), o que alteraria os fundamentos do próprio lançamento. Teria que definir, previamente, se se trata de caso de isenção, de imunidade, ou de ambas, pois cada qualificação conduz a um enquadramento normativo distinto e a uma cadeia argumentativa própria. Essa redefinição não é mera correção de forma, mas alteração substancial dos pressupostos jurídicos do lançamento, afetando diretamente a identificação do critério material da hipótese de incidência, que constitui um dos elementos fundamentais e intrínsecos da obrigação tributária, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

93. Nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

IMUNIDADE. ISENÇÃO. COFINS. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO EXPRESSA POR ATO DECLARATÓRIO. DESOBEDIÊNCIA 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 conseqüente 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 conterà alterações no que diz respeito à interpretação da regra-matriz de incidência tributária.

(Acórdão nº 9101-005.857)¹

94. Por essas razões, qualificar o vício como meramente formal, apto a ensejar a reabertura do prazo decadencial pelo art. 173, II do CTN, significaria conceder à Administração Tributária o benefício de um novo prazo para constituir crédito tributário em hipótese na qual o vício não decorre de falha instrumental ou de erro de fato sanável, mas de equívoco na compreensão e aplicação do direito, com supressão integral de procedimento constitucionalmente exigido para garantia dos direitos fundamentais do contribuinte. Tal resultado é incompatível com a finalidade do art. 173, II, que se destina a permitir a correção de defeitos formais no instrumento do lançamento, e não a autorizar a renovação de atos administrativos fundados em interpretação jurídica errônea.

95. Por via de consequência, deve ser negado provimento ao recurso especial também na matéria (2).

CONCLUSÃO

96. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para conhecer do recurso especial na matéria “se o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 é exigido apenas na suspensão da imunidade de impostos ou também se aplica às contribuições”. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que somente deveria ser admitido o paradigma nº 203-10.664, em linha com o voto proferido por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.687:

Cabe, assim, apenas verificar se os paradigmas apresentam alguma circunstância que os diferencie em relação aos aspectos relevantes para decisão do recorrido.

¹ J. 10.11.2021, Rel. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, v.u. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Com respeito ao paradigma nº 203-10.664, importa observar que este Colegiado já conheceu de divergência jurisprudencial semelhante, também nele pautada, nos termos do voto condutor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão nº 9101-005.857²:

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

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

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

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

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Atendida a pretensão fazendária, seu recurso especial se dirigiu a confrontar a nulidade formal do lançamento, indicando os paradigmas nº 203-10.664 e 203-09.605, segundo os quais *não se aplica o art. 32 da Lei nº 9.430/96 à suspensão de imunidade de Cofins, por se referir aquele dispositivo apenas aos impostos, conforme leitura conjugada com o art. 150, VI, "c" da CF*. Indicou, também, o paradigma nº 202-19.348, que *manteve a incidência da COFINS sobre as receitas de aluguéis, juntamente com as mensalidades escolares e taxas de matrícula, excluindo as demais receitas da base de cálculo, com base na declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/98*. Em reforço, apontou o acórdão nº 9303-00.982, concluindo que *os acórdãos paradigmas, na esteira do entendimento firmado pelo STF, excluíram as receitas financeiras, mas mantiveram a incidência da COFINS sobre as receitas de atividades não próprias das entidades, como é o caso das receitas de aluguel*. Apenas este último paradigma foi afastado no exame de admissibilidade.

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

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

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

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

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do Inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 92, § 1º g, e 14, da

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

() (grifo acrescido)

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

Assim, o Colegiado que exarou o paradigma não só teve por desnecessária a edição de ato de suspensão da isenção para fins de lançamento de COFINS, como também admitiu a agregação, em diligência, das investigações acerca do descumprimento de requisito estabelecido no art. 55 da Lei nº 8.212/91, vez que a acusação fiscal afirmou a sujeição passiva da autuada apenas porque *prestadora de serviços na área de ensino, auferindo receitas através das mensalidades pagas pelos seus alunos e nas contraprestações do atendimento na área médica nos setores de Internações, Ambulatório e Pronto Socorro*. Registre-se, ainda, que o sujeito passivo interpôs recurso especial para discutir a regra decadencial e a motivação da suspensão em remuneração de diretoria, sem questionar a ausência de ato de suspensão da isenção, mas o recurso especial teve seguimento, apenas, em relação à regra decadencial matéria, como pode ser visto nos Acórdãos nº 9303-00.804 e 9303-004.728.

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

O paradigma nº 3102-002.224, por sua vez, já foi examinado por este Colegiado no Acórdão nº 9101-002.785³, e admitido, em tese, para caracterização de dissídio jurisprudencial semelhante lá arguido. Contudo, ao final, o recurso especial não foi conhecido porque subsistente fundamento inatacado, com respeito à ausência de prova das receitas omitidas. Veja-se, neste sentido, o voto condutor da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausente a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

A Recorrida alega em suas contrarrazões que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não pode ser admitido na medida em que os acórdãos paradigma tratam de empresas de natureza diversa da sua e que estava em discussão no próprio auto de infração sua natureza de imune ou não, ao passo que, no caso presente, a isenção concedida foi objeto de processo administrativo próprio, mesmo que desrespeitando os procedimentos formais de regência.

Sem razão a Recorrida.

Em que pesem as diferenças fáticas entre os acórdãos recorrido e paradigmas, fato é que a simples leitura da ementa do primeiro paradigma (acórdão nº 3102-002.224) evidencia que ali se entendeu que "*o rito processual estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se apenas à imunidade tributária relativa aos impostos*", ao passo que no recorrido se entendeu que tal rito se aplica também na autuação fiscal ali apreciada, na qual (1) foram lançadas também contribuições sociais (e não apenas impostos) e (2) envolvia hipótese de isenção fiscal e não de imunidade.

Rejeita-se, portanto, a preliminar.

Utilidade do Recurso

Pelo que se pode colher dos autos, em face da Recorrida, que se declara associação sem fins lucrativos, foram lavrados autos de infração de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins) em razão de omissão de receitas constatada a partir da identificação de remessas ao exterior não contabilizadas.

Como registra o Termo de Verificação Fiscal (TVF, efls. 55 e ss., fls. 55 e ss do Primeiro Volume no e-processo), a fiscalização foi originada de informações procedentes da CPI do Banestado, tendo se identificado que a Recorrida constou como remetente de divisas para o exterior em várias ordens de pagamentos através de contas CC5. Embora a fiscalizada tenha reiteradamente negado a titularidade das remessas, a Fiscalização constituiu os créditos tributários de IRPJ e tributos reflexos apurados sobre a receita considerada omitida.

No presente recurso, a Fazenda Nacional alega, em síntese, que a declaração de nulidade dos autos de infração pela inobservância do procedimento do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, é equivocada e que a Recorrida não tem direito à fruição da isenção dos tributos objeto do lançamento.

Já a Recorrida afirma nas contrarrazões que o recurso fazendário "*está desprovido da mais mínima utilidade*" jurídica, tendo a Recorrente direcionado seus argumentos "*para um fundamento que não foi objeto da decisão ora recorrida, e pior ainda, não observou que a decisão teve dois fundamentos distintos para seu provimento em favor do Contribuinte*".

Isso posto, tem-se que a leitura do acórdão recorrido indica que a Turma a quo sustentou sua decisão de dar provimento ao recurso para cancelar a exigência fiscal sobre dois fundamentos, a saber: (1) nulidade decorrente de inobservância do procedimento de suspensão de isenção previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996; e (2) falta de provas da omissão de receitas. É o que se vê nos excertos a seguir do seu voto condutor:

[...]

Entretanto, como se viu no relatório, a Fazenda Nacional constrói toda sua argumentação pela reforma do acórdão recorrido tão somente em torno do direito à fruição da isenção dos tributos objeto do lançamento e da desnecessidade da observância do procedimento do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, para o caso em discussão.

A questão da suficiência das provas da omissão de receitas simplesmente não é abordada.

[...]

Contudo, aquele segundo paradigma, distintamente do primeiro, já traz acusação fiscal orientada pelas determinações do art. 55 da Lei nº 8.212/91 para afirmação de que não foram atendidos os requisitos para *gozo da imunidade da Contribuição para o PIS/Pasep*, e a validação do procedimento fiscal quanto à ausência de ato declaratório de suspensão da isenção tem em conta disposição legal específica afirmada vigente no momento da formalização do lançamento (2008). Neste sentido são os excertos de seus relatório e voto condutor:

RELATÓRIO

[...]

No Termo de Verificação de fls. 14/42, a fiscalização informou que a recorrente não atendia os requisitos exigidos das entidades beneficentes de assistência social para gozo da imunidade da Contribuição para o PIS/Pasep nos meses de janeiro a dezembro de 2003, pois não havia cumprido os requisitos estabelecidos nos incisos II e IV do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e, em caráter subsidiário, também havia descumprido os requisitos fixados nos incisos I do art. 14 do CTN.

Em sede de impugnação, a interessada alegou, em preliminar, a nulidade do auto de infração, sob argumento de que (i) não fora expedido o ato declaratório de suspensão da imunidade, condição necessária para a prática do ato de lançamento, e que a autuação afrontava dispositivo da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.38.00.04633856-5, que determinara a abstenção da cobrança da referida Contribuição. No mérito, alegou que:

[...]

VOTO

[...]

I Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração.

Em preliminar, a recorrente alegou nulidade da autuação, sob o argumento de que, na condição de entidade imune, a lavratura do Auto de Infração somente poderia ser realizada após edição de ato declaratório de suspensão dos efeitos da imunidade (ou da isenção condicionada) da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme determina o art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1.996, a seguir transcritos:

[...]

O preceito legal transcrito, evidentemente, disciplina os procedimentos administrativos concernente à suspensão da imunidade tributária, prevista no art.

150, VI, “c”, da CF/1988, aplicável apenas aos impostos, bem com às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas da referida modalidade de tributo. Portanto, o referido preceito legal, certamente, não se aplica ao caso em tela, que trata de imunidade de contribuição para seguridade social, instituída no art. 195, § 7º, da CF/1988. No mesmo sentido, os seguintes julgados do extinto Segundo Conselho de Contribuintes:

[...]

Também é pertinente ressaltar que, na data da lavratura do auto de infração, encontrava-se vigente o art. 31 da Medida Provisória nº 446, de 7 de novembro de 2008, que dispunha “sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social” e “regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social”, que, expressamente, determinava que havendo o descumprimento, pela entidade, dos requisitos estabelecidos para fruição da imunidade (ou isenção) das mencionadas contribuições, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) deveria lavrar o auto de infração relativo ao período correspondente e relatar os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da imunidade/isenção. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, segue transcrito o citado preceito legal:

*Art. 31. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, **a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não-atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.***

§ 1º O lançamento terá como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (grifos não originais)

É pertinente ainda ressaltar que, por se tratar de norma de natureza procedimental, em consonância com disposto no art. 144, § 1º, do CTN, ela deve ser aplicada na data da formalização do lançamento.

Por todas essas razões, rejeita-se a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada pela recorrente. *(destaques do original)*

Como a citada Medida Provisória nº 446/2008 foi rejeitada pela Câmara dos Deputados em 10/02/2009, e o presente lançamento foi formalizado em 2017, não é possível aferir se o Colegiado que editou o paradigma aplicaria a mesma solução nestes autos.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO, mas apenas com base no paradigma nº 203-10.664.

Aqui também, por se tratar de lançamento formalizado em 2020, deve ser rejeitado o paradigma nº 3102-002.224.

Estas as razões para CONHECER do recurso especial fazendário na matéria “se o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 é exigido apenas na suspensão da imunidade de impostos ou também se aplica às contribuições”.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa