



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002636/2003-66
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.857 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ASSOCIAÇÃO NÓBREGA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

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 consequente desrespeito ao rito estabelecido pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96, torna insubsistente o lançamento.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. RECEITA DE ALUGUÉIS.

São imunes à Cofins as rendas e as receitas das entidades beneficentes de assistência social decorrentes do aluguel de bens imóveis, quando, além de serem atendidos os requisitos legais, (i) as pessoas jurídicas em questão destinam as referidas receitas às suas finalidades essenciais, (ii) os objetivos sociais das pessoas jurídicas em questão não se desvirtuam e (iii) o aluguel dos bens imóveis em questão não afronta o princípio da livre concorrência. Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 639, de 2017.

COFINS. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS.

As receitas de locação de imóveis auferidas por entidades de assistência social não compõem o seu faturamento, a atrair a incidência de Cofins nos termos da Lei nº 9.718/98.

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

O vício apontado no presente processo tem natureza material, pois tem íntima relação com os elementos constitutivos e intrínsecos à obrigação tributária além de o vício de nulidade formal também não ser aplicável, pois o vício não está na forma, ou no instrumento do lançamento, mas sim no próprio objeto ato Declaratório/Lançamento, e a correção do próprio vício implicará necessariamente no refazimento desse todo integrado com conteúdo

necessariamente diferente do original porque conterá alterações no que diz respeito à interpretação da regra-matriz de incidência tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de votos, acordam em dele conhecer, e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

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).

Relatório

ASSOCIAÇÃO NÓBREGA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL E PGFN recorrem a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1201-001.173 cuja decisão e respectiva ementa receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Sendo analisados todos os pontos questionados pelo contribuinte de acordo com a convicção e entendimento dos julgadores da DRJ, não há nulidade na decisão recorrida.

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO QUANTO AO PERÍODO DE 1997 (janeiro a novembro).

A Cofins tem como fato gerador o período mensal. Com isso, segundo os termos do artigo 173, inciso I, do CTN, há que reconhecer que houve a extinção do direito do fisco constituir os tributos relativos ao ano de 1997 (janeiro a novembro), considerando a data do lançamento de 9 de dezembro de 2003. Aplicação do disposto no Recurso Especial com efeitos repetitivos nº 973.733/SC.

IMUNIDADE. COFINS. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO EXPRESSA PELO ATO DECLARATÓRIO Nº 5G/2003. NÃO ALCANCE.

O fundamento do lançamento feito pela fiscalização em relação à Cofins, objeto desse processo, se deu sob a égide do Ato Declaratório nº 5G/2003, sendo caso de nulidade material, visto que não é objeto do AD nº 5G/2003, a suspensão da imunidade da Cofins.

RECEITAS DE ALUGUERES. ENTENDIMENTO DO STF. APLICABILIDADE.

O STF (RE nº 237.718/SP) e esse Tribunal Administrativo tem entendimento consolidado de que a receita de aluguel é abrangida pela imunidade em relação às contribuições sociais, desde que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais, o que ocorreu no presente caso.

INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 3º, INCISO I, DA LEI Nº 9.718/98. OUTRAS RECEITAS.

O STF decidiu de forma definitiva pela inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo da Cofins (artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.718/98), aplicável à outras receitas que não seja o faturamento, para o período de 1997 a 2002.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, ACOLHERAM a preliminar de decadência de janeiro a novembro de 1997; por maioria de votos, AFASTARAM a preliminar de decadência de dezembro de 1997, vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado, que o acompanhou pelas conclusões; por unanimidade de votos, ENTENDERAM que a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-000.702, de 08/11/2010, não alcança a COFINS; por unanimidade de votos, DECLARARAM a nulidade material dos autos de infração dos anos-calendário de 1997 a 2000; e, por unanimidade de votos, DERAM provimento ao recurso voluntário dos anos-calendário de 2001 a 2003.

Trata-se de autos de infração de Cofins dos anos-calendário 1997 a 2003 decorrentes da diferença entre os valores escriturados e declarados/pagos (anos-calendário 1997 a 2000) e da tributação sobre receitas de aluguéis (anos-calendário 2001 a 2003) que não estariam abrangidas pela isenção/imunidade a que faria jus o Contribuinte. O Ato Declaratório nº 05-G/2003, que suspendeu a imunidade da Entidade relativa ao IRPJ, foi utilizado também para justificar a autuação de Cofins objeto do presente feito.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação, aduzindo, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- Que teria se operado a decadência em relação aos fatos geradores do ano-calendário 1997;
- Que a Entidade cumpre os requisitos do art. 14 do CTN para fins de manutenção da imunidade tributária prevista nos arts. 150, VI e 195, § 7º da Constituição Federal;
- Que mantém escrituração regular onde se comprova não que há distribuição de lucros ou excedentes e que os recursos auferidos são integralmente aplicados em suas atividades;
- Que a Entidade é instituição beneficente, sem fins lucrativos, educacional, filantrópica e de assistência social, que exerce função de interesse público;

- Que o art. 195, § 7º da Constituição Federal estabelece a imunidade tributária que restringe a competência do legislador infraconstitucional, que não possui competência para instituir tributação sobre as entidades de assistência social; logo a Entidade é imune a Cofins;
- Que a suspensão da isenção tributária consignada no Ato Declaratório nº 05-G/2003 não retira da Entidade suas finalidades essenciais;
- Que por ser Entidade imune, inexistente base de cálculo para lançamento da Cofins, visto que as fontes de recursos auferidos por instituições sem fins lucrativos não são receitas;
- Que o crédito tributário constituído carece de base legal e incorreções decorrentes da decadência e da imunidade tributária a que faz jus.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente, mantendo integralmente a exigência do crédito tributário objeto do auto de infração.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário que, por meio do Acórdão nº 1201-001.173 (04/03/2015), acolheu a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 1997 e rejeitou a do mês de dezembro do mesmo ano; considerou que o decidido pelo Acórdão nº 9101-000.702 não alcançaria a Cofins; declarou a nulidade material do auto de infração dos anos-calendário 1997 a 2000; e deu provimento ao Recurso Voluntário dos anos-calendário 2001 a 2003.

Apenas como parêntese, o Acórdão 9101-000.702, referido no dispositivo do recorrido, enfrentou a discussão relativa à suspensão da imunidade tributária do Contribuinte que havia sido restabelecida em segunda instância e manteve a suspensão do benefício apenas em relação ao ano-calendário 1998¹.

Cientificada da decisão proferida pela Turma *a quo*, a Fazenda Nacional apresentou embargos declaratórios que foram acolhidos com efeitos infringentes, resultando no Acórdão de Embargos nº 1201-001.744 (18/05/2017) que possui a seguinte ementa e dispositivo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS

¹ A ementa desse julgado recebeu a seguinte redação:

IRPJ - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE - ADI Nº 1802 E Nº 4021 - SUSPENSÃO DO ARTIGO 14 DA LEI Nº 9.532/97 - NÃO EXTENSÃO AO ARTIGO 32 DA LEI Nº 9430/96. Não se pode considerar suspenso o artigo 32 da Lei nº 9.430/96, tão -somente pela suspensão liminar da vigência do artigo 14 da Lei nº 9.532/97, cujo texto se refere àquele. Primeiro porque a suspensão deste dispositivo somente se deu por não subsistir sem os demais dispositivos sobrestados, no âmbito da ADI 1820. E segundo porque já existe ADI específica questionando o artigo 32 da Lei nº 9430/96, cuja medida cautelar ainda - não foi analisada, e em relação à qual não se reconheceu conexão com a ADI 1802.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO - Restando preservado o objetivo maior da exigência quanto à exatidão da escrituração, qual seja, possibilitar ao Fisco o conhecimento da integralidade das operações realizadas pela instituição, pequenos erros materiais na escrituração não desnaturam o direito ao gozo da imunidade. Para efeitos de gozo da imunidade, a jurisprudência atual não aceita restrições fonte de recursos da instituição. A prova do desvio na aplicação de recursos da instituição a justificar a suspensão de sua imunidade tributária, deve ser evidente e cabal, eis que pequenas irregularidades formais, não são capazes de desnaturar a sua condição.

DOAÇÕES 1998 - Verificado o descumprimento de condição necessária a fruição do benefício da imunidade tributária, procedente se toma a suspensão do benefício.

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

EMBARGOS. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INCORREÇÃO NO PROCEDIMENTO ADOTADO. VICIO FORMAL.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher 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.

Cientificada do acórdão de embargos, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, arguindo dissídio jurisprudencial em relação a duas matérias, quais sejam, ausência de nulidade do lançamento por desatendimento ao art. 32 da Lei nº 9.430/96 (períodos de apuração de dezembro de 1997 a dezembro de 2000) e incidência da Cofins sobre receitas de aluguéis (anos-calendário de 2001 a 2003).

O despacho de admissibilidade (fls. 572 a 582) proferido pelo então Sr. Presidente da 2ª Câmara desta 1ª Seção de julgamento deu seguimento ao Recurso Especial, conforme seguintes considerações extraídas do documento:

1ª divergência: Da ausência de nulidade

Transcreve-se, a seguir, excerto contendo a exposição da recorrente acerca da divergência arguida com relação a este ponto:

“A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF declarou a nulidade por vício formal dos autos de infração dos anos de 1997 a 2000, ao argumento de inobservância dos requisitos formais para a suspensão da imunidade tributária, por aplicação do art. 32 da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em análise de caso similar, fixou entendimento diverso do esposado pela e. Câmara *a quo*, sob o fundamento de que 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.

Com efeito, a 3ª Câmara do então 2º Conselho de Contribuintes, apreciando, em mais de uma oportunidade, lançamento de Cofins, rejeitou preliminar de nulidade idêntica a ora acolhida pela e. Turma *a quo*.

Segue [sic] as ementas dos acórdãos paradigmas:

Processo nº : 10735.003697/2001-29

Acórdão nº : 203-10.664

Recorrente : FESO - FUNDAÇÃO EDUCACIONAL SERRA DOS ÓRGÃOS

Recorrida : DRJ- II no Rio de Janeiro - RJ

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. A submissão ao rito do art. 32 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não atinge a Cofins, por envolver apenas a imunidade tributária relativa a impostos, prevista na alínea "c", do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal. Preliminar rejeitada.

COFINS. DECADÊNCIA. PRAZO. (...)

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **em rejeitar a preliminar de nulidade**; e no mérito, em negar provimento ao recurso: (...)

A fundamentação do voto condutor do acórdão encontra-se assim redigida:

Relativamente à preliminar de nulidade, não assiste razão à interessada.

O rito estabelecido pelo art. 32 da Lei n.º 9.430/96 refere-se a situações nele especificadas. Assim dispõe o texto legal:

(...)

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

Processo n.º 10840.001527/00-23

Recurso n.º 117.124

Acórdão n.º 203-09.605

Recorrente: Instituição Moura Lacerda

Recorrida: DRJ em Ribeirão Preto-SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Não existe nulidade quando as diligências realizadas não resultam no agravamento da exigência inicial, não inovam o lançamento ou alteram a fundamentação legal, sobretudo quando as verificações são decorrentes de argumentos da própria recorrente. Preliminar rejeitada.

COFINS. IMUNIDADE. SUSPENSÃO. Nos autos, prova do descumprimento das normas de regência relativamente aos pré-requisitos exigidos das entidades beneficentes de assistência social para o desfrute da imunidade constante do parágrafo 7º do artigo 195 da Carta da República. Os procedimentos constantes do art. 32 da Lei n.º 9.430/96 somente se aplicam quando se tratar de impostos.

DECADÊNCIA. O art. 45 da Lei n.º 8.212/91 estabelece o prazo de dez anos para apuração e constituição de créditos da COFINS. Recurso negado.

Apresenta-se, portanto, clara a divergência entre a Turma *a quo* e a 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes relativamente à aplicação do art. 32 da Lei nº 9.430/96. O acórdão recorrido entendeu que esse dispositivo era empregado nos casos de Cofins e a ausência de seus procedimentos causava a nulidade formal do lançamento. Os paradigmas, por outro lado, rejeitaram a nulidade do lançamento, defendendo que os procedimentos de suspensão da imunidade previstos nesse artigo se aplicam apenas aos impostos.

A similitude fática existe, da mesma forma que a divergência de interpretação da mesma tese jurídica, pelo que cabe a esta e. Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar, então, qual a posição correta.”

Passo à análise.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas. A divergência jurisprudencial não se estabelece apenas na interpretação da legislação em tese, nem tampouco em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, em face de contextos fáticos semelhantes.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmáticos analisam situações fáticas substancialmente semelhantes entre si, em que os lançamentos fiscais dizem respeito à COFINS considerada devida pelo fisco por entidades que se intitulavam imunes a tal contribuição.

E, enquanto o acórdão recorrido anulou, por vício formal, os autos de infração relativos aos anos de 1997 a 2000, em razão da inobservância dos requisitos formais previstos no art. 32 da Lei nº 9.430/96 para a suspensão da imunidade tributária, os paradigmas externaram entendimento divergente, no sentido de que tal dispositivo é aplicável tão somente a impostos, mas não à COFINS, que era objeto dos lançamentos neles discutidos, e, nesta conformidade, rejeitaram a preliminar de nulidade dos lançamentos em questão.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial acerca deste ponto (nulidade dos lançamentos por vício formal – rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96).

2ª divergência: COFINS. Receitas de aluguel

Transcreve-se, a seguir, excerto contendo a exposição da recorrente acerca da divergência arguida com relação a este ponto:

“A r. decisão recorrida, no momento em que entendeu que as receitas de aluguel constituem receita própria da entidade autuada, divergiu da orientação da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Ademais, não empreendeu a melhor interpretação para as previsões do art. 195, §7º da Constituição Federal, §2º do art. 47 da IN SRF nº 247/2002, art. 13, III c/c art. 14, X, da MP nº. 2.158-35/01.

Afastado o caráter de assistência social da contribuinte, as receitas decorrentes da prestação de serviços, ditas contraprestacionais diretas, ainda que relacionadas às atividades-fim, NÃO estão fora do campo de incidência da Cofins/PIS, porque NÃO qualificadas como “receitas relativas às atividades próprias”. Este é o entendimento da Segunda

Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes no acórdão paradigma n.º 202- 19348, cuja ementa segue transcrita em sua integralidade:

Processo n.º 10830.004197/2005-50

Recurso a.º 133.216 Voluntário

Matéria Cofins

Acórdão 202-19.348

Sessão de 07 de outubro de 2008

Recorrente COLÉGIO DOM BARRETO

Recorrida DRJ em Campinas – SP

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO
DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

(...)

ISENÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001, ART.
14, X. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.

A receita da atividade própria de uma entidade, cuja finalidade social é a difusão do ensino, é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, **sem caráter contra prestacional direto**, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.

Recurso provido em parte.” [destaques do despacho]

Do aresto acima transcrito, convém reproduzir o seguinte trecho do voto condutor:

“O inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001 isenta da contribuição apenas as receitas das atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, não especificando quais seriam estas receitas.

Na busca do verdadeiro significado e abrangência da expressão **receita relativa às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13**, utilizada pela MP nº 1858- 6/99 (depois MP nº 2.158-35/2001), o aplicador da lei deve recorrer aos princípios que noticiam as concessões de benefícios fiscais, em especial ao **princípio da tipicidade cerrada**.

Segundo este princípio, a interpretação, no caso, há de ser estrita, conforme determinado pelo art. 111 do CTN.

Por este caminho, não é correto afirmar que todas as receitas estatutárias dessas entidades são **receitas relativas às atividades próprias**. Se o legislador pretendesse isentar toda e qualquer receita dessas entidades, não teria utilizado o termo "**receitas das atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13**", ao estatuir o benefício. Bastava ter dito:

"As entidades relacionadas no art. 13 ficam isentas da Cofins", ou, "Não pagarão a Cofins as entidades a que se refere o art. 13". Mas não foi isto que disse o legislador.

A decisão recorrida adotou o conceito exarado pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 5/92, que definiu o que seria faturamento para efeito da tributação pela então recém criada Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins.

Segundo este parecer, estariam excluídas do 'conceito de faturamento as receitas próprias desse tipo de entidade, que seriam as contribuições, doações e recursos assemelhados, voluntários ou estatutários, recebidas dos seus associados, mantenedores ou colaboradores, para manutenção da entidade e sem qualquer caráter contraprestacional direto.

O mesmo conceito foi reproduzido no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247/2002, *verbis*:

(...)

A SRF trata todas as instituições de igual modo, não fazendo distinção entre aquelas destinatárias de imunidade constitucional e aquelas beneficiadas com isenção. Neste entendimento, seriam consideradas dentro do conceito legal de faturamento (e, portanto, sujeitas à incidência da Cofins), as receitas advindas da prestação de serviços, vendas de mercadorias e outras atividades de caráter contraprestacional direto.

Da mesma forma que se pode afirmar que o legislador do inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001 não pretendeu isentar apenas as receitas especificadas no Parecer Normativo CST nº 5/92 e na IN SRF nº 247/2002, pode-se afirmar que, no contexto deste novo dispositivo legal, para fazer jus à isenção da Cofins, não basta que as receitas das entidades relacionadas no art. 13 tenham previsão estatutária. É necessário, também, que estas receitas sejam relativas às atividades próprias deste tipo de entidade. [destaques do despacho]

Neste ponto, também resta configurada divergência com acórdão paradigma nº 202-19348, cuja ementa já foi reproduzida integralmente nas linhas antecedentes. No referido julgado, a Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes 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. Nesta parte, transcreve-se a parte dispositiva do paradigma:

“ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso: I) por maioria de votos para reconhecer extinto pela decadência o crédito tributário devido pelos fatos geradores ocorridos até 31/12/1999; II) **por unanimidade de votos, em dar provimento para excluir as receitas financeiras da base de cálculo da contribuição; III) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à exclusão das receitas provenientes de mensalidades escolares, de matrículas e de aluguel da base de cálculo da contribuição.** Vencidos os conselheiros Maria Tereza

Martínez López (Relatora), Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar e Antônio Lisboa Cardoso, este também quanto à decadência. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.” [destaques do despacho]

A fim de fortalecer a tese encampada no acórdão paradigma acima, apresenta-se ainda em divergência ao entendimento da decisão recorrida, o acórdão de nº 9303-00.982, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja-se:

[...]

Como se vê, 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.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial.”

Passo à análise.

Com relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 202-19.348), a similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, tanto o acórdão recorrido quanto o mencionado acórdão paradigmático analisam situações fáticas substancialmente semelhantes entre si, em que os lançamentos fiscais dizem respeito à COFINS considerada devida pelo fisco por entidades que se intitulavam imunes a tal contribuição.

E em ambos os casos o lançamento diz respeito, entre outras coisas, à Cofins devida sobre as receitas de aluguéis.

No caso dos autos, a própria ementa do julgado sintetiza o entendimento do colegiado acerca da matéria, por meio do qual o lançamento fiscal relativo à Cofins sobre as receitas de aluguéis foi cancelado, qual seja, o de que essas receitas encontram-se abrangidas pela imunidade *desde que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais*.

No caso do acórdão paradigma, uma vez que a ementa não faz específica alusão às receitas de aluguéis, transcreve-se o seguinte excerto do voto vencedor para demonstrar que, naquele caso, também houve o lançamento de Cofins sobre tais receitas, *verbis*:

“O que não se reconhece é apenas o direito de não pagar a Cofins sobre as receitas das atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial, praticadas em nível concorrencial com outras empresas que prestam o mesmo tipo serviço. Assim, submetem-se à Cofins as receitas decorrentes de matrículas, mensalidades escolares e aluguéis recebidos, mesmo que estes recursos sejam integralmente empregados no desenvolvimento de suas atividades educacionais, pois que esta condição, reconhecida pelos tribunais como não prejudicial ao gozo da imunidade ou da isenção, diz respeito à imunidade aos impostos e não às contribuições sociais, que têm fundamentos constitucionais distintos, como já se viu neste voto.” (grifos acrescidos)

O seguinte excerto da parte dispositiva, igualmente transcrito pela recorrente, confirma a decisão do colegiado em sentido diametralmente oposto ao do acórdão recorrido acerca desta mesma questão de direito, *verbis*:

“ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, em (...) III) pelo voto de qualidade, em **negar provimento quanto à exclusão das receitas provenientes de mensalidades escolares, de matrículas e de aluguel da base de cálculo da contribuição.** (...)”

De se observar, ademais, que o acórdão recorrido exibia uma segunda razão pela qual o lançamento da Cofins relativo às receitas de aluguel deveria ser cancelado, o qual também está exposto na ementa ao norte transcrita, qual seja, o fato de O STF ter decidido pela inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo da Cofins (artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.718/98), aplicável a outras receitas que não o faturamento, onde o colegiado enquadrou as referidas receitas de aluguel.

Neste sentido, acerca desta segunda razão para o cancelamento do lançamento em questão, transcreve-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido, *verbis*:

“Ademais, **além de tudo o que fora trazido nos autos**, que já derruba por completo o lançamento, **há ainda a questão do julgamento do STF quanto à majoração da base de cálculo da Cofins (artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.718/98), aplicável à outras receitas que não seja o faturamento**, para o período de 1997 a 2002, devemos aplicar a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, visto que o conceito de receita bruta somente foi alterado para empresas do Lucro Real (que não é o caso da entidade recorrente, pois a opção junto à Receita Federal foi a modalidade entidade imune), com a edição da Lei nº 10.637/2002.”

Assim, acaso tal segunda razão não fizesse parte dos debates havidos no caso paradigmático, eventualmente poder-se-ia argumentar pela não perfeita caracterização da divergência jurisprudencial alegada, ou, noutra vertente, que, mesmo estando caracterizada a divergência, esta poderia revelar-se inócua para os fins propostos, uma vez que haveria um *segundo motivo* para o cancelamento do lançamento.

Ocorre, entretanto, que no paradigma trazido pela recorrente esta questão também havia sido trazida a debate. O seguinte excerto **do voto vencido** daquele paradigma o demonstra, *verbis*:

“No que pertine às receitas de aluguel e em especial às aplicações financeiras, cabe lembrar dois momentos. O primeiro marcado com a decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Acórdão da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/2006, rel. Min. Sepúlveda Pertence, ao julgar o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal, redação esta anterior à EC nº 20/98. Assim, as receitas de aluguel e as aplicações financeiras, excluídas da base de cálculo pela indevida ampliação operado pelo disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.”

Entretanto, nada obstante o voto vencido daquele paradigma também se apoiava sob esta segunda razão para o cancelamento da autuação, o fato é que o lançamento em questão restou mantido pelo voto vencedor, conforme já demonstrado. Portanto, não caracterizado, concretamente, qualquer óbice à demonstração da divergência feita pela recorrente.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial acerca deste ponto (Incidência da Cofins sobre as receitas de aluguéis das instituições imunes), no que toca ao primeiro paradigma.

Com relação ao segundo paradigma (acórdão n.º 9303-00.982), entretanto, entendo que a divergência não restou caracterizada.

[...]

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e foram demonstradas as divergências jurisprudenciais arguidas, **DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL** interposto pela Fazenda Nacional.

No mérito, requer a Fazenda Nacional a reforma da decisão recorrida.

Cientificada dos acórdãos proferidos e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial em 26/02/2018 (fl. 590) o Contribuinte apresentou em 13/03/2018 (fl. 593) suas Contrarrazões com os seguintes argumentos principais dirigidos ao conhecimento recursal:

- Que a nulidade declarada nos presentes autos não decorreu de inobservância procedimental prevista no art. 32 da Lei n.º 9.430/1996, mas sim da falta de documentação do lançamento, já que o Ato Declaratório 05-G/2003 suspendeu a imunidade em relação ao IRPJ e não se referiu a Cofins;
- Nos acórdãos paradigmas indicados pela PGFN, a nulidade deu-se exclusivamente em torno de formalidades previstas no art. 32 da Lei n.º 9.430/1996 e de sua aplicação ou não aos casos de suspensão da isenção ou imunidade tributária;
- O contexto fático do recorrido é distinto daqueles relativos aos paradigmas indicados;
- Que o recorrido não fundamentou a decisão pela não incidência da Cofins sobre receitas de aluguéis por constituírem receita própria de sua atividade;
- Que o fundamento adotado pelo recorrido em relação às receitas de aluguéis foi a decisão do STF, que considerou que tais receitas são imunes se aplicadas as finalidades institucionais da entidade;
- Que o recorrido não faz menção ao disposto no art. 47 da IN SRF n.º 247/2002, indicado pela PGFN como interpretado divergentemente;
- Que não há como identificar interpretação divergente em relação ao paradigma 202-19.348 quando as razões de decidir e seu embasamento legal são distintos do recorrido;
- por fim, pugna pelo não conhecimento do Recurso Especial.

No mérito, requer o não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja provido o seu Recurso Especial, a fim de alterar a natureza do vício apontado na decisão recorrida, de formal para material.

Concomitantemente às Contrarrazões, o Contribuinte manejou Recurso Especial com vistas a dirimir dissídio jurisprudencial quanto à natureza do vício de nulidade do lançamento.

O despacho de admissibilidade de fls. 809 a 815, proferido pelo então Presidente da Primeira Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, conforme excertos do referido documento:

[...]

Da Divergência apontada

A recorrente aponta divergência em relação à natureza do vício de nulidade do lançamento (inobservância do procedimento de suspensão de imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96): se de natureza formal ou material.

Natureza do vício de nulidade do lançamento: material ou formal

Para comprovar esta divergência trouxe um único paradigma (Ac. nº 1102-001.229), cuja ementa dispõe o seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

O **Paradigma** acima foi embargado pela PFN e acolhido os referidos embargos sem efeitos infringentes, tendo sido prolatado o acórdão nº 1201-001.563 (sessão de 15/02/2017, publicado em 02/03/2017) abaixo destacado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma, acatando-se o recurso se configurada uma dessas hipóteses.

A Recorrente introduz a divergência, nos seguintes termos, naquilo que é essencial transcrever:

(...)

14. A divergência que justifica o cabimento do presente recurso especial recai sobre a interpretação e aplicação, ao caso concreto, do disposto no artigo 32, da Lei nº 9.430/96, mais especificamente acerca da consequência jurídica da sua inobservância: se implica na nulidade formal ou material do auto de infração.

15. Conforme relatado, em um primeiro momento a 1ª Turma, da 2ª Câmara, da 1ª Seção, do CARF, acertadamente, entendeu que, no caso

vertente, o lançamento dos débitos de COFINS do período de dezembro de 1997 a dezembro de 2000 padecia de nulidade material, uma vez que a única justificativa invocada pelas autoridades fiscais para sustentar tal lançamento foi a emissão do Ato Declaratório ns 5-G/2003, o qual suspendeu a imunidade da Recorrente ao IRPJ, mas não tratou da suspensão da imunidade quanto à COFINS, conforme se verifica do trecho do acórdão ne 1201-001.173 (...)

16. A PGFN opôs embargos de declaração em face deste acórdão, alegando que haveria contradição, uma vez que a inobservância do procedimento de suspensão da imunidade previsto no artigo 32, da Lei nº 9.430/96, implicaria em nulidade formal e não material do lançamento.

(...)

18. Quando do julgamento dos referidos embargos de declaração, a Turma decidiu acolhê-los, firmando o entendimento pela nulidade formal do lançamento dos débitos de COFINS do período de dezembro de 1997 a dezembro de 2000, conforme trechos abaixo, extraídos do acórdão nº 1201-001.744:

(...)

19. O entendimento exarado no acórdão ne 1201-001.173, integrado pelo acórdão nQ 1201-001.744, contudo, vai de encontro com o que já restou decidido por outras Turmas deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo do que entendeu a 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, do CARF, no acórdão nQ 1102-001.229, integrado pelo acórdão n9 1201-001.563

(...)

20. Neste caso paradigma, a 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, do CARF, entendeu que os autos de infração de IRPJ, de CSLL, de PIS e de COFINS lavrados contra o contribuinte padeciam de nulidade porque não havia ato declaratório executivo que suspendesse sua imunidade.

21. Em face do referido acórdão, a PGFN opôs embargos de declaração justamente para esclarecer se tal nulidade seria de natureza formal ou material. Os embargos de declaração da PGFN foram acolhidos neste ponto, restando consignado pela Turma Julgadora que a nulidade era de natureza material, uma vez que se tratava de vício insanável por descumprimento de formalidade essencial e com preterição do direito de defesa do contribuinte, conforme se verifica do trecho a seguir

(...)

Assim, enquanto no acórdão recorrido restou firmado o entendimento de que a falta de ato declaratório de suspensão da imunidade e a consequente inobservância do procedimento previsto no artigo 32, da Lei nº 9.430/96, importa em nulidade formal do auto de infração, no acórdão paradigma nº 1102-001.229, integrado pelo acórdão ns 1201-001.563, o entendimento firmado foi diametralmente oposto, no sentido de que a inexistência de tal ato declaratório e consequente inobservância do procedimento do artigo 32, da Lei nQ 9.430/96, implica no necessário reconhecimento da nulidade material do auto de infração, por se tratar de vício insanável por descumprimento de formalidade essencial e que importa em preterição do direito de defesa do contribuinte.

(...)

Seguem trechos do recorrido (antes e depois dos embargos), demonstrando que o referido julgado referendou a tese de que a nulidade acolhida para a Cofins se tratava de vício de natureza material (e não formal):

Trecho do recorrido (Ac. nº 1201-001.173):

(...)

Destaca-se ainda que o fundamento do lançamento feito pela fiscalização em relação à Cofins, objeto desse processo, se deu sob a égide do Ato Declaratório nº 5G/ 2003, o que por esse motivo já seria fundamento de cancelamento do Auto de Infração, visto que, repita-se, não é objeto do AD nº 5G/2003, a suspensão da isenção ou imunidade da Cofins. A imunidade da Cofins está prevista no artigo 195, parágrafo 7º, da CF, não se tratando de um tributo que se enquadrasse no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF.

(...)

Portanto, há nítida nulidade material quanto à Cofins do período de 1997 a 2000, pois não existe ato de suspensão, exigível sob o ponto de vista jurídico, para essa contribuição, para que pudesse servir de fundamento para a fiscalização exigir o referido tributo.

Trecho do Ac. embargado (efeitos infringentes) - 1201-001.744:

(...)

Portanto, há nítida **nulidade formal** quanto à Cofins do período de 1997 a 2000, pois não existe ato de suspensão, exigível sob o ponto de vista jurídico, para essa contribuição, para que pudesse servir de fundamento para a fiscalização exigir o referido tributo.

Trechos do paradigma

Segue trecho do paradigma, demonstrando que o referido paradigma além de alcançar também todas as contribuições como a Cofins, abraçou também a tese de que a nulidade acolhida se tratava de vício de natureza material (e não formal):

Trecho do Ac. nº 1102-001.229 (antes dos embargos):

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

(...)

Trecho do Ac. nº 1201-001.563 (após os embargos com efeitos):

(...)

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

(...)

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

Da Situação fática assemelhada e do mesmo arcabouço jurídico interpretado

De fato, cotejando-se os respectivos trechos dos julgados acima, constata-se que há dissídio jurisprudencial, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Em ambos os casos estamos tratando de lançamento da Cofins¹ que foi lançado com base em ato declaratório suspensivo do IRPJ a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF, para entidade dita de Assistência social e que foi anulado por inobservância do procedimento específico para suspensão dessa imunidade (art. 32 da Lei nº 9.430/96).

Da divergência

Enquanto a **decisão recorrida** (e respectivo Acórdão em Embargos), em situação fática assemelhada, entendeu ser a natureza da nulidade da contribuição social (Cofins) decorrente de **vício formal**; de outra banda, o paradigma apontado (e integrado pelos Embargos) decidiu de forma completamente oposta, ou seja, que a ausência da observância do procedimento específico para a suspensão da imunidade e/ou isenção a que se refere o art. 32 da Lei nº 9.430/96- seja para o IRPJ ou para as contribuições sociais - acarreta **vício de natureza material**.

Isso posto, caracterizada a divergência, **opino** no sentido de **admitir** a presente matéria, permitindo a sua rediscussão na instância superior.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, em juízo prelibatório OPINO por DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial (art. 68, §2º, do Anexo II do RICARF) para que sejam rediscutida a matéria que diz respeito à natureza do vício de nulidade do lançamento.

Os autos eletrônicos foram encaminhados para ciência da PGFN em 15/03/2018 (fl. 816) e devolvidos ao CARF, com as Contrarrazões encartadas tempestivamente em 04/05/2018 (fl. 826), por meio da qual, sem contestar o conhecimento do Apelo do Contribuinte, requer a manutenção da decisão recorrida que declaração a natureza formal do vício em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Os Recursos Especiais são tempestivos.

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Apelo Especial interposto pela Fazenda Nacional.

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.

O conhecimento da segunda matéria do Recurso Especial da Fazenda também é questionado pelo Contribuinte, sob a alegação de que o recorrido teria fundamentado sua decisão com base em posicionamento do egrégio STF consignando a imunidade tributária das receitas de aluguel, desde que aplicadas às finalidades institucionais da entidade imune. Arremata sua argumentação aduzindo que não há como identificar divergência jurisprudencial se o recorrido e o paradigma indicado (202-19.348) apresentam razões de decidir e embasamento legal distintos.

Não há razão para acatar o posicionamento do Contribuinte, pois, tanto no recorrido quanto no paradigma, tratando-se de tributação de receitas de aluguel de entidades imunes decidiram de forma contrária acerca da incidência de Cofins sobre essas rubricas. Nesse sentido, confirmo o decidido no despacho de admissibilidade do Recurso Especial (fls. 572 a 583), o qual peço vênha para novamente reproduzi-lo:

2ª divergência: COFINS. Receitas de aluguel

[...]

Passo à análise.

Com relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 202-19.348), a similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, tanto o acórdão recorrido quanto o mencionado acórdão paradigmático analisam situações fáticas substancialmente semelhantes entre si, em que os lançamentos fiscais dizem respeito à COFINS considerada devida pelo fisco por entidades que se intitulavam imunes a tal contribuição.

E em ambos os casos o lançamento diz respeito, entre outras coisas, à Cofins devida sobre as receitas de aluguéis.

No caso dos autos, a própria ementa do julgado sintetiza o entendimento do colegiado acerca da matéria, por meio do qual o lançamento fiscal relativo à Cofins sobre as receitas de aluguéis foi cancelado, qual seja, o de que essas receitas encontram-se abrangidas pela imunidade *desde que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais*.

No caso do acórdão paradigma, uma vez que a ementa não faz específica alusão às receitas de aluguéis, transcreve-se o seguinte excerto do voto vencedor para demonstrar que, naquele caso, também houve o lançamento de Cofins sobre tais receitas, *verbis*:

“O que não se reconhece é apenas o direito de não pagar a Cofins sobre as receitas das atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial, praticadas em nível concorrencial com outras empresas que prestam o mesmo tipo serviço. Assim, submetem-se à Cofins as receitas decorrentes de matrículas, mensalidades escolares e aluguéis recebidos, mesmo que estes recursos sejam integralmente empregados no desenvolvimento de suas atividades educacionais, pois que esta condição, reconhecida pelos tribunais como não prejudicial ao gozo da imunidade ou da isenção, diz respeito à imunidade aos impostos e não às contribuições sociais, que têm fundamentos constitucionais distintos, como já se viu neste voto.” (grifos acrescidos)

O seguinte excerto da parte dispositiva, igualmente transcrito pela recorrente, confirma a decisão do colegiado em sentido diametralmente oposto ao do acórdão recorrido acerca desta mesma questão de direito, *verbis*:

“ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, em (...) III) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à exclusão das receitas provenientes de mensalidades escolares, de matrículas e de aluguel da base de cálculo da contribuição. (...)”

De se observar, ademais, que o acórdão recorrido exibía uma segunda razão pela qual o lançamento da Cofins relativo às receitas de aluguel deveria ser cancelado, o qual também está exposto na ementa ao norte transcrita, qual seja, o fato de O STF ter decidido pela inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo da Cofins (artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.718/98), aplicável a outras receitas que não o faturamento, onde o colegiado enquadró as referidas receitas de aluguel.

Neste sentido, acerca desta segunda razão para o cancelamento do lançamento em questão, transcreve-se o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido, *verbis*:

“Ademais, além de tudo o que fora trazido nos autos, que já derruba por completo o lançamento, há ainda a questão do julgamento do STF quanto à majoração da base de cálculo da Cofins (artigo 3º, inciso I, da

Lei nº 9.718/98), aplicável à outras receitas que não seja o faturamento, para o período de 1997 a 2002, devemos aplicar a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, visto que o conceito de receita bruta somente foi alterado para empresas do Lucro Real (que não é o caso da entidade recorrente, pois a opção junto à Receita Federal foi a modalidade entidade imune), com a edição da Lei nº 10.637/2002.”

Assim, acaso tal segunda razão não fizesse parte dos debates havidos no caso paradigmático, eventualmente poder-se-ia argumentar pela não perfeita caracterização da divergência jurisprudencial alegada, ou, noutra vertente, que, mesmo estando caracterizada a divergência, esta poderia revelar-se inócua para os fins propostos, uma vez que haveria um *segundo motivo* para o cancelamento do lançamento.

Ocorre, entretanto, que no paradigma trazido pela recorrente esta questão também havia sido trazida a debate. O seguinte excerto do *voto vencido* daquele paradigma o demonstra, *verbis*:

“No que pertine às receitas de aluguel e em especial às aplicações financeiras, cabe lembrar dois momentos. O primeiro marcado com a decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Acórdão da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/2006, rel. Min. Sepúlveda Pertence, ao julgar o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal, redação esta anterior à EC nº 20/98. Assim, as receitas de aluguel e as aplicações financeiras, excluídas da base de cálculo pela indevida ampliação operado pelo disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.”

Entretanto, nada obstante o voto vencido daquele paradigma também se apoiava sob esta segunda razão para o cancelamento da autuação, o fato é que o lançamento em questão restou mantido pelo voto vencedor, conforme já demonstrado. Portanto, não caracterizado, concretamente, qualquer óbice à demonstração da divergência feita pela recorrente.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial acerca deste ponto (Incidência da Cofins sobre as receitas de aluguéis das instituições imunes), no que toca ao primeiro paradigma.

E, corroborando o entendimento de que o acórdão recorrido trata da nulidade do lançamento referente aos períodos de apuração de dezembro de 1997 a dezembro de 2000 em razão da ausência de suspensão de imunidade/isenção com base na ausência de obediência ao rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96, o colegiado *a quo* entendeu que o vício que ensejou a declaração de nulidade seria de caráter formal. Certamente, caso entendesse que o lançamento deveria ser anulado por falta de fundamentação legal, como argui o Contribuinte em suas Contrarrazões, a turma julgadora *a quo* o teria anulado com base em vício material.

Desse modo, concluo que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional deve ser integralmente conhecido.

Quanto ao Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte, na sessão em que o presente processo foi pautado e iniciado seu julgamento, e ante à ausência de resistência de seu seguimento por parte da Fazenda Nacional, eu havia encaminhado meu voto para conhecer do Apelo do Contribuinte com base no Despacho de Admissibilidade de fls. 809 a 815, ainda que a

lavratura do auto de infração deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração. Recurso Voluntário Provido. ACÓRDÃO 120200.444, sessão de 14.12.2010.

Ademais, esta matéria já foi inclusive objeto de análise por esta Douta Turma, quando da análise do Processo nº 13808.000309/2002-26, da relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Linhares, no qual acordaram seus membros, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício da DRJ de Campinas – SP de acórdão que julgara pela nulidade de lançamento tributário decorrente de suspensão de imunidade tributária em desacordo com o procedimento do art. 32 da Lei nº 9.430/96:

Processo nº 13808.000309/2002- 26

Recurso de Ofício

Acórdão nº 1102-000.901 - 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 06 de agosto de 2013

Matéria – Auto de Infração – Cofins

Recorrente DRJ EM CAMPINAS – SP

Interessado Associação das Famílias para Unificação e Paz Mundial

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2000

Ementa:

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

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

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

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

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

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

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

Após manejo de embargos de declaração por parte da PGFN, e ante à extinção do colegiado que proferira o acórdão embargado, assim decidiu-se no Acórdão nº 1201-001.563:

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

Quanto ao alcance da nulidade, não resta dúvida, pois, que abarca todos os lançamentos a que se refere o processo, ou seja, o IRPJ e as contribuições, não havendo omissão uma vez, no corpo do voto, o relator se referir a todos os

tributos e, ao final deste e no acórdão, constar a declaração de nulidade **dos autos de infração** no plural.

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

124. Diante do exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente recurso voluntário para que, reformando-se o acórdão recorrido: (i) sejam integralmente cancelados/desconstituídos os créditos tributários do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS objeto dos autos de infração relativos ao processo administrativo em referência;

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

Consta do voto (fls. 1.990 e 1.991):

Ademais, esta matéria já foi inclusive objeto de análise por esta Douta Turma, quando da análise do Processo nº 13808.000309/2002-26, da relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco Linhares, no qual acordaram seus membros, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício da DRJ de Campinas – SP de acórdão que julgara pela nulidade de lançamento tributário decorrente de suspensão de imunidade tributária em desacordo com o procedimento do art. 32 da Lei nº 9.430/96:

[...]

NORMAS PROCESSUAIS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO DE ENTIDADE CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 32, § 3º, DA LEI Nº 9.430/1996. NULIDADE.

A não observância, por parte do fisco, do artigo 32, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que determina que o Delegado deve decidir sobre as alegações e provas apresentadas pela entidade, dá ensejo a nulidade do Ato Declaratório Executivo emitido, por descumprimento de formalidade essencial e preterição de direito de defesa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DA SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. NULIDADE.

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

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

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

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

procedimento previsto no art. 32 da Lei nº. 9.430 de 1996, nos termos do voto do Relator. [destaques do original]

Conforme se observa, o acórdão em embargos, a meu sentir, em que pese afirmar que o aresto embargado não indicaria qual seria o tipo de vício que deu ensejo à nulidade, extraiu do próprio voto condutor do acórdão embargado trechos que já demonstrariam que o vício declarado seria de ordem material (*“Todavia, é perceptível, no corpo do voto, que o relator, e por consequência a Turma, consideraram ser a nulidade decorrente de vício material”*), inclusive mediante a transcrição de precedente que, em contexto semelhante, já havia declarado que se trataria de vício material.

Assim sendo, há de se considerar que o Acórdão Paradigma, ainda que integrado pelo Acórdão em Embargos nº 1201-001.563, continua a ser o Acórdão nº 1102-001.229, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, não havendo óbices de ordem formal que o impedisse de ser considerado paradigma, em especial porque prolatado por órgão julgador distinto ao do acórdão recorrido.

E, considerando que no paradigma não houve qualquer ato de suspensão de isenção/imunidade, assim como no recorrido haver ato de suspensão de isenção/imunidade somente para o IRPJ, entendo que, como a controvérsia contida nos autos, neste momento, limita-se tão somente à exigência de Cofins, e, em relação a esse tributo, jamais ter sido emitido qualquer ato de suspensão, resta caracterizada a divergência, uma vez que se exige similitude entre os acórdãos paragonados, e não identidade absoluta.

De todo modo, é importante ressaltar que a questão ligada à suficiência do ato de suspensão de isenção/imunidade de IRPJ para fins de lançamento de Cofins é matéria estranha ao objeto do Recurso Especial do Contribuinte, já que, em relação a esse ponto, a decisão recorrida lhe foi favorável, tanto assim que o Apelo da PGFN, entre outras matérias, ataca justamente a pretensa insuficiência do ato de suspensão de IRPJ para fins de manutenção do lançamento de Cofins. Logo, se a dessemelhança entre os acórdãos paragonados limita-se a esse ponto, não se trata de questão relevante para fins da divergência posta sobre a natureza do vício que deu ensejo à nulidade do lançamento.

Assim sendo, voto por conhecer de ambos os Recursos Especiais.

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Inicialmente, saliento que o acórdão recorrido exonerou o crédito tributário relativo aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 1997 em razão da decadência. Não havendo irresignação da Fazenda Nacional em relação a esse período, a discussão travada no presente Recurso Especial limita-se aos períodos de apuração de dezembro de 1997 a dezembro de 2003.

Passo ao exame das matérias objeto de Recurso por parte da PGFN.

2.1.1 *Obrigatoriedade ou não de suspensão da isenção/imunidade de Cofins antes da realização do lançamento*

Princípio o voto pelas matérias arguidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O primeiro tema objeto do Especial é a obrigatoriedade ou não da suspensão da isenção/imunidade da Cofins, especificamente, para fins de constituição de ofício de eventual crédito tributário desta contribuição.

O acórdão recorrido, conforme assentado, concluiu que é indispensável à validade da autuação fiscal a prévia suspensão da imunidade da Cofins, sob pena de nulidade da autuação fiscal. Os paradigmas apresentados vão em sentido oposto, afirmando ambos que o procedimento prévio seria obrigatório apenas no caso de impostos e não quando a cobrança fosse de contribuições sociais.

Os argumentos principais do Acórdão de Recurso Voluntário recorrido sobre este primeiro tema em discussão são os seguintes:

Destaca-se ainda que o fundamento do lançamento feito pela fiscalização em relação à Cofins, objeto desse processo, se deu sob a égide do Ato Declaratório nº 5G/2003, o que por esse motivo já seria fundamento de cancelamento do Auto de Infração, visto que, repita-se, não é objeto do AD nº 5G/2003, a suspensão da isenção ou imunidade da Cofins.

A imunidade da Cofins está prevista no artigo 195, parágrafo 7º, da CF, não se tratando de um tributo que se enquadrasse no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF.

Portanto, há nítida nulidade material quanto à Cofins do período de 1997 a 2000, pois não existe ato de suspensão, exigível sob o ponto de vista jurídico, para essa contribuição, para que pudesse servir de fundamento para a fiscalização exigir o referido tributo.

Já os acórdãos paradigmas indicados são convergentes ao decidir que a previsão do disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996 não se aplica às contribuições sociais, mas apenas aos impostos.

O cerne da discussão, portanto, é a melhor exegese do previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

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

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

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

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

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

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

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

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

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

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

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

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

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

*§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
(Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)*

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

Há ao menos duas principais interpretações do dispositivo acima transcrito. Para uma delas, a previsão do parágrafo primeiro é dirigida à imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, que trata especificamente de impostos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

[...]

De acordo com a linha de pensamento, o art. 32 é dirigido às entidades imunes de impostos, não se aplicando, por conseguinte, às contribuições sociais, dentre elas a Cofins.

A segunda vertente de pensamento defende que a previsão do parágrafo dez do artigo acima transcrito determinaria que o mesmo rito aplicável à suspensão da imunidade deveria ser utilizado para os casos de suspensão da isenção. Daí decorreria, à luz do previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal, que seria necessário procedimento específico para suspensão da isenção da Cofins.

Alinho-me a essa corrente de interpretação.

Sabe-se que as hipóteses de isenção de Cofins, por exemplo, são inúmeras e dispersas na legislação o que exigiria, de antemão, a aplicação do rito ao menos similar ao previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, com expedição prévia ao lançamento de ato declaratório de suspensão de isenção/imunidade, com direito ao contraditório.

Isso porque, para suspender benefícios desse jaez, há de se garantir ao Contribuinte o seu direito inafastável de contraditar as razões que levaram ao ato suspensivo, o que não ocorreu no caso concreto em relação à exigência de Cofins.

Desse modo, ato suspensivo do benefício deve ser prévio, antecedente de procedimento fiscal tendente a apurar eventuais valores devidos, ainda mais no caso concreto em que o Contribuinte entende ser imune (entidade beneficente de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal) e a autoridade fiscal a trata como sendo entidade isenta, matérias que seriam alvo de discussão preliminar no bojo do procedimento específico de suspensão de imunidade/isenção, procedimento não adotado pelo Fisco.

Dito isso, importa trazer ao julgamento notícia do que fora discutido em relação à suspensão da imunidade tributária. Como ressaltou o Acórdão ora recorrido, o litígio relativo à suspensão da imunidade (de IRPJ) foi travada em outro processo administrativo (18471.000221/2002-77, Acórdão nº 9101-000.702), no qual este Colegiado, ainda que em composição absolutamente distinta da atual, assim decidiu:

Por outro lado, se este não for o entendimento desta E. Turma, volta-se a questão de mérito, qual seja, a suspensão da imunidade tributária por infringência do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, e no art. 14, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Como se depreende dos autos, a suspensão da imunidade da instituição foi procedida pelo fato de ter sido constatado as seguintes irregularidades pela fiscalização: (a) irregularidades em transações de permuta, associação e alienação de imóvel; (b) gastos não ativados com construção; (c) omissão de receitas; (d) a não consolidação dos resultados mensais de filiais; (e) empréstimos As filiais; (f) doações recebidas e efetuadas pela Interessada; (g) receitas de alugueres; (h) receitas de aplicações financeiras.

Entretanto, entendo que de todas as irregularidades acima apontadas pela fiscalização, apenas uma pode ser levada em consideração para efeito de suspensão da imunidade tributária, qual seja, as doações efetuadas pela Interessada, eis que, nos termos do inciso II, do art. 14 do CTN e da alínea "b", do § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97, é condição essencial para o gozo da imunidade a aplicação integral de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, sendo que as demais irregularidades apontadas pela fiscalização não são motivos suficientes para suspender a imunidade da Interessada.

[...]

Pelo acima exposto, sou pelo provimento PARCIAL do Recurso Especial da D. Procuradoria, tão somente para restabelecer a suspensão da imunidade da Interessada relativo ao ano-calendário de 1998.

Conforme se observa, este mesmo Colegiado, decidiu por restabelecer a suspensão da imunidade tributária do Contribuinte relativa ao ano-calendário 1998 por considerar que ele realizou doações que feriram preceitos normativos da matéria.

Para o acórdão recorrido, a decisão proferida por esta CSRF não o vinculou, posto que o Ato Declaratório Executivo nº 05-G referia-se apenas ao IRPJ, nada mencionando sobre a Cofins:

Considerando os enunciados das decisões acima transcritos, em cotejo com o Ato Declaratório nº 5G/2003, expedido em 13 de maio de 2003, podemos certificar que a suspensão da imunidade se deu em relação ao IRPJ da entidade, o que permite afirmarmos que a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais não vincula essa Colenda Turma à decidir sobre a Cofins, pois as decisões proferidas nos autos do Processo nº 18471.000221/2002-77 não analisaram em nenhum momento a Cofins.

Compulsando os autos, constata-se que foi editado em 13/05/2003 Ato Declaratório suspensivo da imunidade com referência expressa ao IRPJ (fl. 37). Posteriormente, em 01/12/2003, foi emitido Mandado de Procedimento Fiscal Complementar para incluir o PIS e a Cofins no procedimento então em curso. O Contribuinte, por meio do processo específico, discutiu a suspensão da imunidade, culminando o julgamento no âmbito administrativo com o citado Acórdão nº 9101-000.702 que ratificou a suspensão de imunidade somente em relação ao ano-calendário 1998.

É importante ainda fazer referência a julgamento realizado por este Colegiado em 2019, quando foi discutida a nulidade de autos de infração de IRPJ e reflexos lançados em desfavor de entidade isenta sem qualquer Ato Declaratório que suspendesse o benefício fiscal. Em sede de Recurso Especial, foi discutida matéria idêntica à ora analisada e a Ilustre Relatora daquele feito, Conselheira Lívia de Carli Germano, proferiu as seguintes considerações em seu voto (Acórdão nº 9101-004.144):

Voto

[...]

A segunda matéria posta para discussão no recurso voluntário refere-se à necessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições CSLL, PIS e COFINS.

[...]

Portanto, o artigo 32 da Lei 9.430/1996 se aplica às contribuições no caso concreto, em que os autos de infração de CSLL, PIS e COFINS foram reflexos de um auto de infração de IRPJ julgado nulo.

Observo que a decisão poderia ser diferente caso o lançamento das contribuições estivesse baseado em outro dispositivo legal. Como bem ressaltou a Conselheira Cristiane Silva Costa em sua declaração de voto no acórdão embargado, em se tratando de autos de infração reflexos ao do IRPJ, torna-se imprescindível prévio Ato Declaratório de exclusão para o lançamento de todos os tributos no regime do lucro arbitrado.

Conforme se observa, o julgado em questão considerou nulos os lançamentos das Contribuições Sociais porque reflexos do IRPJ, imposto ao qual deveria ser aplicado o previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996. A decisão poderia ser diferente, ainda segundo o voto, se o lançamento das Contribuições estivesse escorado em dispositivo legal diverso (daquele que ampara o lançamento reflexo – supõe-se).

No caso concreto, contudo, a infração objeto de lançamento - embora denominada de “diferenças entre os valores escriturados e os pagos” - não se trata de valores contabilizados a título de Cofins a pagar, mas sim de rubricas que, após a suspensão de imunidade/isenção,

dariam ensejo ao lançamento, ou seja, a exigência baseou-se tão somente na suspensão de imunidade levada a efeito em relação ao IRPJ, amoldando-se, pois, às circunstâncias do decidido no Acórdão nº 9101-004.144 no sentido de que seria exigido ato declaratório de suspensão nessas hipóteses.

Portanto, nesse ponto, o recurso da PGFN não tem como prosperar.

2.1.2 Incidência de Cofins sobre receitas de aluguéis

A segunda matéria devolvida para apreciação deste Colegiado diz respeito à incidência da Cofins sobre receitas de aluguéis. Ressalve-se, de plano, que o entendimento da Fiscalização é que tais receitas não estariam amparadas pela isenção tributária e sobre elas incidiria a Cofins independentemente da suspensão do benefício fiscal de isenção.

Sobre o tema, o recorrido assim se manifestou, em passagem do voto condutor do julgado:

Quanto à incidência da Cofins em relação à receita de aluguéis, relativos aos fatos geradores de 1997, 1999, 2000, 2001 a maio de 2003, segundo os argumentos abaixo, a Cofins em todos os referidos períodos é atingida por algum critério que coloca por terra sua subsistência jurídica:

a) É válida e vigente a isenção/imunidade da Recorrente nos anos de 1997, 1999 e 2000, haja vista que o Conselho de Contribuintes reconheceu a imunidade / isenção da Recorrente quanto ao IRPJ, e não há nos autos nenhuma suspensão da imunidade ou de isenção dos tributos federais relativos aos anos de 2001 a 2003 pela Receita Federal do Brasil;

b) no período de vigência do artigo 6º, inciso III, da LC nº 70/91 (até 23/08/2001), havia expressa previsão legal reconhecendo a isenção da Cofins para as e entidades de assistência social. Com a revogação desse dispositivo pelo artigo 93, inciso II, “a”, da MP nº 2.158-35/2001, a isenção passou a se restringir em termos normativos com retroatividade questionável para as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos;

c) O artigo 195, parágrafo 7º, da CF, trata da imunidade do PIS e da Cofins (contribuições sociais) sobre as receitas das entidades de assistência social, e esse dispositivo não foi utilizado pela fiscalização para suspender a imunidade das contribuições da entidade:

[...]

E mais, resta necessária a aplicação do artigo 195, parágrafo 7º, da CF, pois o único fundamento da fiscalização foi autuar a entidade quanto às receitas de aluguéis sob o enfoque da natureza jurídica, qual seja não se tratar de receita decorrente da atividade própria, e receita de aluguel.

Como já decidido pelo STF (RE nº 237.718/SP), a receita de aluguel é abrangida pela imunidade em relação às contribuições sociais, desde que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais, o que ocorreu no presente caso:

[...]

Ademais, além de tudo o que fora trazido nos autos, que já derruba por completo o lançamento, há ainda a questão do julgamento do STF quanto à

majoração da base de cálculo da Cofins (artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.718/98), aplicável à [sic] outras receitas que não seja o faturamento, para o período de 1997 a 2002, devemos aplicar a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, visto que o conceito de receita bruta somente foi alterado para empresas do Lucro Real (que não é o caso da entidade recorrente, pois a opção junto à Receita Federal foi a modalidade entidade imune), com a edição da Lei nº 10.637/2002.

O paradigma admitido (Acórdão nº 202-19.348) professa entendimento divergente, concluindo que receita de aluguel não é receita de atividade própria de entidades educacionais e de assistência social, razão pela qual está sujeita à incidência da Cofins.

De antemão, e na ausência de procedimento de suspensão de isenção/imunidade em relação a todo o período, e tendo o primeiro ponto do Recurso Especial da PGFN sido desprovido, a rigor, poderia ser considerada prejudicada a análise dessa segunda matéria.

De todo modo, e por coerência com as conclusões da primeira matéria em análise, e considerando que a imunidade/isenção do Contribuinte não foi suspensa, não há como se restabelecer a exigência de Cofins em relação aos anos-calendário de 1997 a 2000, uma vez que o lançamento se baseia unicamente na suspensão de imunidade de IRPJ referente a esse período.

Resta ainda a discussão quanto a exigência relativa aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 2000 a maio de 2003, exclusivamente sobre as receitas de aluguéis auferidas pelo Contribuinte.

Com respeito aos rendimentos de aluguéis auferidos entre os anos-calendário 1997 e 31/01/1999, vigorava o previsto no art. 6º, III da Lei Complementar nº 70/1991, que instituiu a Cofins:

Art. 6º São isentas da contribuição:

[...]

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

A partir de 01/02/1999, a matéria passou a ser regulada pela Medida Provisória nº 2.158, *verbis*:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

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

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado;

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

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

[...]

Desse modo, a partir de fevereiro de 1999, as entidades citadas no art. 13, incisos III e IV, da MP nº 2.158 são isentas da Cofins em relação às receitas de suas atividades próprias (art. 14, X). Aqui o cerne da discussão que envolve a matéria.

Ainda que em discussão abrangendo a imunidade a impostos de que trata o art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, o STF firmou tese que redundou na Súmula Vinculante nº 92, assim vazada:

Súmula Vinculante 52: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

E, especificamente em relação às entidades beneficentes de assistência social e o tratamento tributário dado às receitas de aluguéis, assim se pronunciou a Receita Federal por meio da Solução de Consulta Cosit nº 639, de 2017:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ALUGUÉIS. DISPENSA DE RETENÇÃO NA FONTE

[...]

São imunes ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep as rendas e as receitas das entidades beneficentes de assistência social decorrentes do aluguel de bens imóveis, quando, além de serem atendidos os requisitos legais, (i) as pessoas jurídicas em questão destinam as referidas receitas às suas finalidades essenciais, (ii) os objetivos sociais das pessoas jurídicas em questão não se desvirtuam e (iii) o aluguel dos bens imóveis em questão não afronta o princípio da livre concorrência.

[...]

E, considerando que:

- *A autoridade fiscal não elencou argumentos e provas específicas de que o Contribuinte não aplicou seus recursos em suas atividades próprias;*
- *Não há elementos que indiquem que o Contribuinte teria infringido qualquer regra que lhe permitisse manter a imunidade/isenção.*

Resta configurado que a tributação das receitas de aluguéis se deu tão somente pelo fato de a autoridade fiscal entender não se tratar de receitas próprias sujeitas à isenção de que trata o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35, não há como essa exigência prosperar, mantendo-se incólume o acórdão atacado.

Além disso, o acórdão recorrido aborda questão complementar e suficiente para, se confirmada, manter a exclusão da Cofins lançadas sobre as receitas de aluguéis: tratar-se-ia de alargamento da base de cálculo da Cofins contido no art. 3º, I, da Lei nº 9.718/1998. Segundo o entendimento veiculado, o dispositivo fora declarado inconstitucional pelo STF, daí decorrendo que a Cofins não teria base de cálculo diversa daquela consistente no seu faturamento.

Em precedente da 3ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9303-008.205, de 21/02/2019), discutiu-se exatamente a mesma matéria. E, por concordar integralmente com seus fundamentos, adoto-os como razão de decidir, pedindo vênias para transcrever trechos do fundamento voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

Relatório

[...]

Este acórdão [o então recorrido], por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte reconhecendo como isentas as receitas próprias das instituições de educação e assistência social, mesmo as recebidas em caráter contraprestacional. **Reconheceu também como receitas próprias de suas atividades as receitas de aluguel, também abrangidas pela isenção. Além disso acentuou, que caso as receitas de aluguel não fossem abrangidas pela isenção, tanto elas quanto as receitas financeiras não poderiam ser exigidas em face da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, ou seja, não seriam faturamento.** [grifos nossos]

O recurso especial fazendário, admitido por despacho aprovado pelo presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CAREF, foi direcionado para as seguintes matérias: 1) [...]; e 2) **exclusão das receitas de aluguel da base de cálculo da Cofins.** [grifos nossos]

[...]

Voto

[...]

Observe que o acórdão recorrido, afastou a sua tributação pela Cofins, amparado em dois fundamentos: 1) que seriam receitas próprias da entidade e por isso amparada pela isenção; e 2) mesmo que não fosse receita própria, não seria faturamento, e não poderia ter sido tributada em face da inconstitucionalidade declarada do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (alargamento da base de cálculo das contribuições sociais).

Por sua vez o recurso especial, apesar de ter apresentado um acórdão paradigma, que tenha considerado que as receitas de aluguel são tributáveis pela Cofins, não combateu especificamente cada um dos argumentos constantes do acórdão recorrido. O argumento fazendário, quanto a estas receitas, resumiu-se somente ao seguinte parágrafo:

(...)

Por último, assinale-se que as receitas de aluguel, excluídas pela decisão recorrida, integram a base de cálculo da COFINS, pois se referem à atividade operacional da contribuinte, conforme exige o STF para fins de incidência da aludida contribuição.

(...)

Observe-se que não explicou porque que as receitas de aluguel não podem ser consideradas receitas próprias de sua atividade. O auto de infração também não é específico sobre este ponto, pois usa o § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247/2002, cujo conceito está ultrapassado pelo julgamento do STJ no REsp 1353111/RS, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

Embora no acórdão do STJ a análise não se tenha estendido a outras receitas, senão às receitas de prestação de serviços educacionais de cunho contraprestacional, extrai-se que são receitas próprias das entidades, todas aquelas cujos ingressos são destinados ao cumprimento de sua finalidade beneficente. O próprio voto do Ministro Mauro Campbell Marques, ao elaborar o seu raciocínio, transcreveu a ementa do Acórdão CARF nº 3202-000.904 e destacou o seguinte trecho da ementa:

*(...) A prestação de serviços e **exploração dos bens patrimoniais** para auferir receita a ser **destinada a suas finalidades assistenciais** constitui uma das atividades próprias da entidade beneficente, prevista em seu estatuto social, sendo ilegal restringir o conceito de atividade própria para excluir aquelas que envolvem contraprestação direta, porquanto o art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, e o art. 46 do Decreto nº 4.524/2002 assim não o fizeram.(...)*

Pois bem, nem o auto de infração e nem o recurso especial contém a acusação de que estes recursos não seriam utilizados para financiar suas atividades assistenciais. Ao contrário consta do estatuto da entidade que todos os recursos angariados tem essa finalidade (e-fls. 149 e seg.).

De todo modo, ainda que não se considere tais receitas como próprias, como acima aduzido, certo é que estas receitas não são decorrentes do faturamento, em sentido estrito, como definiu o STF ao afastar o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Registro que na sessão de julgamento, alguns membros do colegiado, a exemplo do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Locke Freire somente me acompanharam em razão deste último argumento de que as receitas de aluguel não compõem o faturamento de que trata a Lei 9.718/98.

Isso posto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da PGFN.

2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Sigo para análise do Recurso Especial do Contribuinte.

O Recurso Especial do Contribuinte apresentou uma única matéria para solução por este Colegiado. A insurgência exposta diz respeito à natureza do vício apontado na decisão recorrida, pretendendo o Contribuinte que seja reconhecido como de natureza material, ao invés de formal, conforme decidido pelo acórdão de embargos acima transcrito.

Essa questão é importante, pois o Código Tributário Nacional - CTN, nos casos de vício formal, prorroga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário, conforme o disposto no seu art. 173, inciso II.

Em que pese não se tratar de ato vinculante no âmbito do CARF, valho-me dos conceitos extraídos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2013, cuja ementa e principais pontos transcrevo a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA
IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU
MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)

[...]

Fundamentos

[...]

7. Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no

objeto. Para ajudar na distinção entre vício formal e material, utiliza-se a base teórica de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto).

(...)

Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão.

Assim, convencionaremos chamar *ato-fato administrativo*, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e *ato-norma administrativo*, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão *ato administrativo* para designar o gênero que envolve essas duas espécies. (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106)

8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis. Não se adentra na discussão se há anulabilidade de ato administrativo, uma vez que o PAF nada dispôs sobre o assunto; para a solução prática da presente consulta, utilizar-se-á tal diferenciação, pois mesmo os autores que não a aceitam consideram haver diferenças de nulidades dos atos administrativos.

8.1. O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I e 11, I do PAF e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo:

[...]

8.2. Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisando-se se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:

(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

[...]

9. O importante para a análise é que sempre há a possibilidade de convalidação (pelo menos em abstrato) quando o erro da identificação do sujeito passivo é um vício formal, decorrente de erro de fato. Contudo, se houver impugnação, é necessária a anulação do lançamento e a feitura de um novo, [...] tendo-se o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito. No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, *internormativa*.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Necessário explicar que a referida Solução de Consulta Interna trata tão somente de erros na identificação do sujeito passivo, um dos subitens do critério do consequente da norma-matriz de incidência na teoria de Paulo de Barros Carvalho (no caso, critério pessoal).

Salienta-se ainda que, também na mesma doutrina citada, o critério-material da hipótese de incidência se enquadra como antecedente relevante da regra-matriz de incidência tributária.

Dessa forma, o vício apontado no presente processo tem íntima relação com os elementos constitutivos e intrínsecos à obrigação tributária, justamente porque afeta a direta identificação do critério material da hipótese de incidência (fato gerador), um dos elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Pois bem, na esteira desse entendimento, se realmente o caso que se cuida tratar-se de um vício de natureza formal que daria ensejo à nulidade do lançamento, o novo auto de infração lavrado não poderá conter alterações no que diz respeito *a erro de interpretação da regra-matriz de incidência*.

O acima colocado, trata-se de um teste de aferição já há muito acolhido pela jurisprudência administrativa no sentido de que de se identificar o vício de nulidade formal como todo aquele caso em que seja possível sanear o vício apontado e ao mesmo tempo ser factível a possibilidade de refazimento do lançamento com o mesmo conteúdo original. Caso não seja possível tal procedimento, o vício seria então de natureza material.

Por outras palavras, se na eventual realização do *novo* lançamento alterar-se o mérito (por exemplo, por meio de uma outra motivação), ou até mesmo a base de cálculo (não decorrente de meros erros de transcrição, e não de interpretação), há que se concluir que a natureza do vício, efetivamente, é de ordem material.

Voltando-se agora para o caso concreto, o que está verdadeiramente em questão são as implicações fáticas e jurídicas advindas da total ausência de motivação relacionada à descaracterização formal da isenção (na visão do Fisco) ou da imunidade no entender do Contribuinte.

Nesse contexto, para então efeito de se proceder com novo lançamento no ato de desenquadrar o Contribuinte, verifica-se que a fundamentação fática e jurídica para se refutar uma não incidência tributária qualificada constitucionalmente, como é o caso da imunidade com base no art. 195, § 7º da Constituição Federal, é totalmente diferente de fazer isso em relação a uma regra de isenção condicionada por atributos previstos na legislação ordinária (uma vez que a autoridade fiscal entende tratar-se de caso de isenção).

Observe-se que não se trata de apenas materializar um mero procedimento formal isolado (ato declaratório de suspensão da imunidade ou isenção) que foi olvidado pela Fiscalização, e se manter tudo o mais constante, mesmo porque tais elementos constituintes do ato declaratório são antecedentes jurídicos relevantes que irradiam sobretudo competência ao Fiscal Autuante para formalizar o crédito tributário (tal qual o rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96), que, por sua vez estará necessariamente sendo guiado pelo conteúdo do referido Ato Declaratório. Desse ponto em diante, segue-se a ciência ao sujeito passivo e o pleno exercício do direito de defesa em torno de toda essa cadeia de eventos jurídicos.

Como se vê, trata-se de um encadeamento de eventos jurídicos que tem que ser visto como um todo integrado e indissociável para efeito de se fazer aquele teste de aferição a respeito da natureza do vício. Ora, em se mudando a premissa inicial constante no Ato Declaratório por inadequação do mesmo ao conteúdo da relação jurídico-tributária realmente vivenciada pelo Contribuinte (imunidade e não isenção condicional), o novo auto de infração lavrado integrado também pelo novo ato declaratório de suspensão (que não sabe sequer se abordaria a questão da isenção, da imunidade, ou de ambos os institutos) estará necessariamente modificando também os fundamentos fáticos e jurídicos que os compõem, ou seja, modificando a *interpretação da regra-matriz de incidência*, restando assim, por esse critério de aferição, mais cristalino ainda o caráter material do erro, não havendo que se falar em existência de vício formal (apto a atrair a aplicação do art. 173, II, do CTN).

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

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial do sujeito passivo para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto por CONHECER dos Recursos Especiais, e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

As exigências de COFINS até o ano-calendário 2000 decorrem da suspensão da isenção da entidade por meio do Ato Declaratório nº 5-G/2003. Já a partir do ano-calendário 2001, o lançamento da COFINS tem em conta receitas de aluguéis que não estariam alcançadas pela isenção por não corresponder a receita da atividade da entidade.

Observando que esta Turma limitara a suspensão da isenção, no âmbito do IRPJ, ao ano-calendário 1998, o Colegiado *a quo* cancelou as exigências formuladas nestes autos sob o entendimento de que: i) o Ato Declaratório nº 5-G/2003 não trouxe qualquer justificativa para suspensão da isenção em relação à COFINS, evidenciando-se a nulidade material das exigências até o ano-calendário 2000; ii) a incidência da COFINS sobre receitas de aluguel não subsistiria porque:

- a) É válida e vigente a isenção/imunidade da Recorrente nos anos de 1997, 1999 e 2000, haja vista que o Conselho de Contribuintes reconheceu a imunidade / isenção da Recorrente quanto ao IRPJ, e não há nos autos nenhuma suspensão da imunidade ou de isenção dos tributos federais relativos aos anos de 2001 a 2003 pela Receita Federal do Brasil;
- b) no período de vigência do artigo 6º, inciso III, da LC nº 70/91 (até 23/08/2001), havia expressa previsão legal reconhecendo a isenção da Cofins para as e entidades de assistência social. Com a revogação desse dispositivo pelo artigo 93, inciso II, “a”, da MP nº 2.158-35/2001, a isenção passou a se restringir em termos normativos com retroatividade questionável para as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos;
- c) O artigo 195, parágrafo 7º, da CF, trata da imunidade do Pis e da Cofins (contribuições sociais) sobre as receitas das entidades de assistência social, e esse dispositivo não foi utilizado pela fiscalização para suspender a imunidade das contribuições da entidade;

[...]

Ademais, além de tudo o que fora trazido nos autos, que já derruba por completo o lançamento, há ainda a questão do julgamento do STF quanto à majoração da base de cálculo da Cofins (artigo 3º, inciso I, da Lei nº 9.718/98), aplicável à outras receitas que não seja o faturamento, para o período de 1997 a 2002, devemos aplicar a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, visto que o conceito de receita bruta somente foi alterado para empresas do Lucro Real (que não é o caso da entidade recorrente, pois a opção junto à Receita Federal foi a modalidade entidade imune), com a edição da Lei nº 10.637/2002.

O julgamento do recurso voluntário constituiu o Acórdão nº 1201-001.173, exarado em 4 de março de 2015.

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

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

Quanto à segunda matéria, a Contribuinte assevera que *em momento algum o acórdão recorrido entendeu que a Recorrida faz jus à imunidade da COFINS sobre as receitas de aluguel por constituírem receitas de sua atividade própria*. Daí porque o paradigma nº 202-19.348, que validou incidência de COFINS sobre receitas de aluguel por serem *relativas às atividades próprias deste tipo de entidade* não se prestaria a caracterizar o dissídio jurisprudencial. Em seu entendimento, bastou ao Colegiado *a quo* afirmar que, como já decidido

pelo Supremo Tribunal Federal, *a receita de aluguel é abrangida pela imunidade em relação às contribuições sociais, desde que a renda dos alugueis seja aplicada em suas finalidades institucionais, o que ocorreu no presente caso.*

Nota-se que a Contribuinte conduz suas objeções, neste segundo ponto, a partir da premissa de que a exigência de COFINS demanda ato de suspensão de imunidade/isenção. Contudo, esta matéria integra a primeira divergência jurisprudencial caracterizada, de modo que a segunda divergência deve ser analisada sob o pressuposto de aquela premissa do acórdão recorrido ser reformada em seu exame de mérito. E, sob esta ótica, tem-se que o paradigma nº 202-19.348 traz em conclusão de seu voto vencedor que *submetem-se à Cofins as receitas decorrentes de matrículas, mensalidades escolares e aluguéis recebidos, mesmo que estes recursos sejam integralmente empregados no desenvolvimento de suas atividades educacionais, pois que esta condição, reconhecida pelos tribunais como não prejudicial ao gozo da imunidade ou da isenção, diz respeito à imunidade aos impostos e não às contribuições sociais, que têm fundamentos constitucionais distintos.*

Observe-se que o voto vencido do paradigma trazia consignado que:

No que pertine às receitas de aluguel e em especial às aplicações financeiras, cabe lembrar dois momentos. O primeiro marcado com a decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Acórdão da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/2006, rel. Min. Sepúlveda Pertence, ao julgar o disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal, redação esta anterior à EC nº 20/98. Assim, as receitas de aluguel e as aplicações financeiras, excluídas da base de cálculo pela indevida ampliação operado pelo disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

E o Colegiado que proferiu o paradigma afastou, apenas, as receitas de aplicações financeiras em razão da *indevida ampliação* da base de cálculo da COFINS *pelo disposto no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98*:

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso: I) por maioria de votos para reconhecer extinto pela decadência o crédito tributário devido pelos fatos geradores ocorridos até 31/12/1999; II) por unanimidade de votos, em dar provimento para excluir as receitas financeiras da base de cálculo da contribuição; III) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à exclusão das receitas provenientes de mensalidades escolares, de matrículas e de aluguel da base de cálculo da contribuição. Vencidos os conselheiros Maria Tereza Martínez López (Relatora), Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar e Antônio Lisboa Cardoso, este também quanto à decadência. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.

Assim, a decisão paradigmática, para além de afirmar a incidência da COFINS sobre receitas de aluguel auferidas por sujeito passivo que exerce atividade semelhante à da Contribuinte, traz também a conclusão de que esta incidência se dá apesar da referida *indevida ampliação* da base de cálculo da COFINS, motivo pelo qual a admissibilidade deste paradigma não encontra óbice no art. 67, §12, inciso II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterado pelas Portarias MF nº 39 e 152/2016 e 329/2017 – RICARF/2015, por contrariedade a *decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973*, no caso a decisão do Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 585.235/MG, que em 09/12/2005 foi consolidada na tese de que “É

inconstitucional a ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98”.

Em seu recurso especial, a Contribuinte questiona a classificação da nulidade como formal, nos termos expressos no exame dos embargos de declaração opostos pela PGFN, veiculado em 18 de maio de 2017 no Acórdão n.º 1201-001.744. O exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte destaca os seguintes termos do recorrido e do paradigma indicado:

Trecho do recorrido (Ac. n.º 1201-001.173):

(...)

Destaca-se ainda que o fundamento do lançamento feito pela fiscalização em relação à Cofins, objeto desse processo, se deu sob a égide do Ato Declaratório n.º 5G/ 2003, o que por esse motivo já seria fundamento de cancelamento do Auto de Infração, visto que, repita-se, não é objeto do AD n.º 5G/2003, a suspensão da isenção ou imunidade da Cofins. A imunidade da Cofins está prevista no artigo 195, parágrafo 7º, da CF, não se tratando de um tributo que se enquadrasse no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF.

(...)

Portanto, há nítida nulidade material quanto à Cofins do período de 1997 a 2000, pois não existe ato de suspensão, exigível sob o ponto de vista jurídico, para essa contribuição, para que pudesse servir de fundamento para a fiscalização exigir o referido tributo.

Trecho do Ac. embargado (efeitos infringentes) - 1201-001.744:

(...)

Portanto, há nítida nulidade formal quanto à Cofins do período de 1997 a 2000, pois não existe ato de suspensão, exigível sob o ponto de vista jurídico, para essa contribuição, para que pudesse servir de fundamento para a fiscalização exigir o referido tributo.

Trecho do Ac. n.º 1102-001.229 (antes dos embargos):

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

(...)

Trecho do Ac. n.º 1201-001.563 (após os embargos com efeitos):

(...)

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

(...)

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

De plano observa-se que o mesmo Colegiado do CARF solucionou questão semelhante em sede de embargos de declaração. Contudo, enquanto nos embargos opostos contra o acórdão recorrido concluiu que o vício seria de natureza formal, nos embargos opostos contra o acórdão paradigma afirmou que o vício seria de natureza formal. O RICARF/2015, por sua vez, estabelece que:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

[...]

Note-se que 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, ao firmar o paradigma, decidiu por *conhecer dos embargos para dar-lhes provimento parcial, sem efeitos infringentes*. A inexistência de infringência, porém, se deu em razão de a decisão se prestar a esclarecer obscuridade apontada pela embargante, superando dúvida que poderia prejudica-la em eventual interposição de recurso especial ou na execução do julgado. Poderia ser o caso de decisão sem efeitos infringentes suprimindo omissão do acórdão embargado, mas alcançando o mesmo resultado da decisão anterior, e neste contexto seria impróprio concluir que o provimento de embargos sem efeitos infringentes não se prestaria a integrar a decisão proferida pelo Colegiado embargado. Relevante para a aferição de acréscimo de conteúdo decisório ao acórdão embargado, portanto, é o fato de os embargos serem providos ou que na sua decisão seja reconhecida que alguma integração era necessária, ainda que desta não tenha resultado a reversão da decisão anterior.

De fato, a doutrina majoritária entende os embargos de declaração como modalidade recursal que se presta a assegurar a compreensão do que foi decidido, inclusive com necessário efeito interruptivo da decisão, quando opostos tempestivamente, na medida em que tal compreensão é fundamental para o exercício da defesa. Em consequência, acolhidos os embargos, reconhecendo-se que algum esclarecimento era necessário, quer para suprir omissão, contradição ou obscuridade, a integração poderá estar presente. Em verdade, a infringência ou eventual efeito modificativo somente tem relevo na sistemática processual civil que impõe a observância do contraditório prévio para integrações dessa natureza. Ausente esta demanda procedimental no âmbito do processo administrativo fiscal, basta o acolhimento dos embargos para se cogitar do caráter integrativo da decisão do Colegiado que o aprecia.

Observe-se, porém, que no voto condutor do Acórdão nº 1201-0001.563 consta expressamente que:

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

Nestes termos, é de se concluir que o Colegiado que proferiu os embargos apenas esclareceu o conteúdo que já havia sido objeto de decisão pelo Colegiado embargado. Não se pode afirmar, assim, que a classificação do vício como material tenha sido atribuída pelo mesmo Colegiado que proferiu o acórdão recorrido.

Note-se, por fim, que esta integração em sede de embargos foi referida no exame de admissibilidade do recurso especial interposto pela PGFN contra o paradigma, consoante se extrai do relatório do Acórdão nº 9101-003.586, que primeiro apreciou tal insurgência fazendária:

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

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

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

E que referido Acórdão, ao confirmar a natureza material do vício e foi publicado no sítio do CARF em 03/08/2018, depois da interposição do recurso especial da Contribuinte em 18/03/2018. Somente posteriormente, depois de acolhida sua nulidade arguida em sede de embargos posteriormente opostos, editou-se o Acórdão nº 9101-004.144, no qual a maioria qualificada deste Colegiado decidiu que o vício seria de natureza formal, e não material.

Com estes esclarecimentos, portanto, esta Conselheira acompanha o I. Relator em sua proposta de CONHECER do recurso especial da PGFN e da Contribuinte.

No mérito, cumpre ter em conta que a exigência em tela tinha por pressuposto suspensão de isenção da COFINS decorrente do Ato Declaratório 05G/2003 para os anos-calendário 1997 a 2000. Em consequência, a contribuição foi calculada *com base no faturamento total, pois a empresa teria tido seu benefício de isenção suspenso*. Para além disso, nos anos-calendário 2001 a 2003, não alcançados pelo ato de suspensão, a autoridade fiscal afirmou a incidência sobre as receitas de aluguéis *por não ser atividade que estaria abrangida pela isenção*.

O acórdão recorrido adota como premissa que referido Ato Declaratório veiculou suspensão da imunidade apenas em relação ao IRPJ da entidade. Isso para não se vincular à decisão proferida no processo administrativo nº 18471.000221/2002-77, quando esta 1ª Turma da CSRF afirmou, no Acórdão nº 9101-000.702, que a suspensão seria válida em relação ao ano-calendário 1998.

Este aspecto não é questionado pela PGFN, que busca reformar a consequência desta constatação: a necessidade de ato de suspensão específico para afastar a imunidade que seria conferida à Contribuinte em relação à COFINS pelo art. 195, §7º da Constituição Federal. Sob esta ótica, o I. Relator, embora reconheça que o §1º do art. 32 da Lei nº 9.430/96 se limita às imunidades tratadas no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, firma o entendimento de que o §10 do mesmo dispositivo exige a edição de ato de suspensão para o presente caso, ao referir-se às hipóteses de *isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência*.

Antes de adentrar a este aspecto, importa observar que a incidência de COFINS sobre receitas de entidades de educação sem fins lucrativos foi objeto de intenso debate no contencioso administrativo apenas em razão da definição do conceito de *receita da atividade própria*, e isto em face de lançamentos daquela contribuição que nada diziam acerca do descumprimento de requisitos para a isenção que lhes é conferida. Ao final, esta discussão restou sumulada nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 107

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

9303-01.486, de 31/05/2011, 9303-001.869, de 06/03/2012, 3403-002.298, de 25/06/2013, 3301-002.011, de 21/08/2013, 3403-002.701, de 28/01/2014

Afastou-se, nestes termos, a pretensão fazendária no sentido de que a legislação *limitou o referido benefício fiscal às "receitas próprias" da fundação, entendidas estas como "contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contra prestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais"*, como referido no precedente nº 9303-001.869.

Na linha do entendimento sumulado, portanto, tais receitas estão alcançadas pela isenção, de modo que a exigência da COFINS passa a demandar a demonstração de que os requisitos para tal isenção não foram atendidos. E isso não só a partir da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mas sim desde a Lei Complementar nº 70/91, que já estipulava a isenção em face das *entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*, na forma referida pelo I. Relator, embora em relação às receitas de aluguéis.

Com estes acréscimos, o presente voto é no sentido de acompanhar o I. Relator em suas conclusões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, vez que o Ato Declaratório de Suspensão da Isenção seria necessário para incidência da COFINS sobre receitas da atividade própria da Contribuinte, como exigido no acórdão recorrido, ao concluir pela ineficácia do ato editado em relação à COFINS.

Quanto à incidência da COFINS sobre receitas de aluguéis, ter-se-ia nos pressupostos antes firmados a justificativa para que tal se desse sem a necessidade de ato de suspensão da isenção, visto que esta se limita às atividades próprias da entidade de educação sem fins lucrativos. Ademais, quanto ao período anterior à Medida Provisória nº 2.158-35/2001, vale recordar que a incidência da COFINS estava limitada ao faturamento, razão pela qual a necessidade de suspensão da isenção para exigência da referida contribuição não tem objeto.

Assim, discorda-se da premissa inicial do I. Relator no sentido de que esta matéria restaria prejudicada pela negativa de provimento em relação à primeira matéria. Tal premissa somente subsistiria se o alargamento da base de cálculo para incidência da COFINS sobre todas as receitas da pessoa jurídica permitisse concluir que também foi ampliado o conceito de receitas de *atividades próprias* referido como beneficiado pela isenção no art. 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.158/35-2001.

Desnecessário, porém, deliberar quanto a este aspecto, porque concorda-se com o entendimento de que as receitas de aluguel não se sujeitariam à incidência da COFINS na

sistemática cumulativa, em razão da declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da contribuição, contido no art. 3º, inciso I da Lei nº 9.718/98. Daí porque, acompanha-se o I. Relator na segunda parte de seu voto para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN na segunda matéria analisada.

E, com referência ao recurso especial da Contribuinte, o presente voto é no sentido de acompanhar o I. Relator em seus fundamentos e conclusão, para DAR-LHE PROVIMENTO, vez que a inexistência do ato de suspensão da isenção é vício material, pois sua correção demandaria investigação e constituição de acusação fiscal antes não promovida, a evidenciar que não houve mera falta de exteriorização do ato, mas sim a inexecução de prática que, inclusive, sujeitava-se ao prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, lançamento aí concebido como a determinação fiscal da materialização da regra-matriz de incidência tributária, que demanda, necessariamente, o afastamento da norma isentiva, da qual a Contribuinte entende ser beneficiária.

Em verdade, somente poderia se cogitar de vício formal no presente caso se a este Colegiado fosse submetida pretensão de reforma da decisão, expressa no recorrido, de que o Ato Declaratório 05G/2003 seria ineficaz em relação à COFINS. Tivesse a PGFN trazido características do referido ato para, a partir de paradigma editado em circunstâncias semelhantes, afirmar-se o aproveitamento, ao menos, das investigações que lhe precederam para caracterização de hipótese de suspensão de isenção da COFINS, poder-se-ia caracterizar a ausência deste ato de suspensão como vício de natureza formal.

Esclareça-se que no caso tratado nos precedentes referidos no recorrido para afirmar que *a jurisprudência deste Conselho* se estabeleceu no sentido de entender que a nulidade seria por vício formal, e não material, as circunstâncias eram distintas das aqui presentes. Nos Acórdãos nº 105-16.411 e 9101-000.877 foram analisadas exigências de IRPJ, CSLL e COFINS formalizadas em face de instituição sem fins lucrativos (SEBRAE) sem o procedimento prévio do art. 32 da Lei nº 9.430/96. A 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, diante da constatação de que *a fiscalização reconheceu a natureza jurídica da fiscalizada mas decidiu de forma unilateral que a mesma não era beneficiária da imunidade*, afirmou a existência de vício formal porque *a suspensão da imunidade tributária se submete ao rito prévio do art. 32 da Lei nº 9.430/96, cujo parágrafo 3º elege, com exclusividade, o Delegado ou Inspetor da Receita Federal, como detentores da competência para decidir e expedir o ato declaratório suspensivo*. A matéria chegou a esta 1ª Turma por recurso, apenas, da PGFN, que discordou da extensão deste entendimento às contribuições sociais (CSLL e COFINS), sendo o vício afastado apenas em relação à COFINS devida no ano-calendário 1998, vez que a partir de fevereiro/99 estaria estabelecida a isenção para esta contribuição, a demandar a edição do ato de suspensão.

Inferre-se, do consignado em tais precedentes, que a autoridade fiscal teria exposto as razões para concluir pela inexistência de imunidade/isenção em favor do sujeito passivo, mas assim consignou nos autos do lançamento, sem o procedimento prévio de suspensão da isenção. Em tais circunstâncias, de fato, seria possível concluir pela natureza formal do vício, à semelhança do que afirmado pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto de mérito proferido no Acórdão nº 9101-002.485, ainda que ineficaz nesta parte, vez que o recurso especial da PGFN não foi conhecido. Tratava-se, ali, de lançamento formalizado antes da apreciação da defesa contra a notificação fiscal que instruiu o ato declaratório suspensivo do

benefício, mas concorda-se, aqui, com seus argumentos no sentido de que deficiências procedimentais evidenciariam vícios de natureza formal:

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à natureza do vício decorrente do descumprimento do procedimento de fiscalização previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996 (suspensão da imunidade tributária), se “formal” ou “material”.

No presente caso, não foi seguido o rito previsto legalmente para a suspensão da imunidade tributária, tendo sido expedido o ato declaratório suspensivo do benefício (ADE), e lavrados os consequentes autos de infração, antes da decisão sobre a improcedência das alegações e provas apresentadas pela entidade contra a notificação fiscal expedida pela fiscalização.

Analiso, primeiramente, a distinção existente entre **vício formal** e **vício material**.

O **vício formal ou instrumental** se caracteriza pela violação de normas de natureza formal, estando ligado ao desatendimento de dois dos cinco elementos do ato administrativo: a “competência” e a “forma”. Já o **vício material ou substancial** corresponde à transgressão de normas de conteúdo material, dizendo respeito, portanto, aos três elementos restantes do ato administrativo: o “objeto”, o “motivo” e a “finalidade”.

Haverá, por conseguinte, **vício formal** nos casos de incompetência da autoridade e inobservância do procedimento; ocorrerá **vício material**, por sua vez, nas situações de ilegalidade do objeto, inexistência de motivos e desvio de finalidade.

Para bem ilustrar essa questão, trago à colação o conceito legal de vício de forma, constante do art. 2º, parágrafo único, alínea “b”, da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, que “regula a ação popular”, bem como a **Súmula CARF Vinculante nº 21**, respectivamente:

Art. 2º [...]:

[...].

Parágrafo único. [...]:

[...];

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

[...].

Súmula CARF vinculante nº 21: É nula, por vício formal, a notificação de lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu.

Dessa conclusão, aliás, não destoa a Recorrida, em suas contrarrazões (e-fls. 1.579):

4. Como se sabe, os chamados vícios dos atos administrativos são aqueles defeitos que atingem a validade do ato, podendo levar ao reconhecimento de sua nulidade.

Tais defeitos podem ser formais ou materiais, conforme atinjam a forma prevista em lei para a validade do ato ou a própria matéria tributada pela autoridade administrativa.

Em outras palavras, o vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à sua existência, enquanto o vício material envolve questões relacionadas à matéria de fato ou de direito em que se fundamenta o ato.

Dispõe o caput do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifei):

Capítulo IV

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção I

Suspensão da Imunidade e da Isenção

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

Como se verifica, estamos diante de uma **regra procedimental de fiscalização**.

Ora, não tendo sido obedecido esse rito, é caso de **vício formal**, ao qual se aplicam as disposições contidas no **art. 173, inciso II, do CTN**, de seguinte teor:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...];

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Cumprir destacar, por outro lado, tratar-se, no caso, de um erro de fato — e não de direito —, uma vez que a expedição do ato declaratório suspensivo do benefício, antes da decisão sobre a improcedência das alegações e provas apresentadas pela entidade contra a notificação fiscal expedida pela fiscalização, se deu em face do equívoco de se entender que aquela entidade não havia apresentado tais alegações e provas.

Ou seja, aquela omissão deveu-se a um “descompasso ocorrido entre a recepção da contestação apresentada pela Fundação e o repasse ao setor encarregado do exame” (como constou da decisão da DRJ), e não a um erro na interpretação das normas tributárias.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para considerar que a nulidade do Ato Declaratório Executivo Defis/São Paulo nº 235/2009, e consequentes autos de infração, se deu por vício formal, facultando-se à repartição de origem proceder à nova emissão do ADE e à nova lavratura dos autos de infração correspondentes, na forma do art. 173, inciso II, do CTN, desde que sem qualquer alteração em seu conteúdo. (*destaques do original*)

Aqui, porém, restou definitivamente decidido no acórdão recorrido que:

Considerando os enunciados das decisões acima transcritos, em cotejo com o Ato Declaratório nº 5G/2003, expedido em 13 de maio de 2003, podemos certificar que a suspensão da imunidade se deu em relação ao IRPJ da entidade, o que permite afirmarmos que a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais não vincula essa Colenda Turma à decidir sobre a Cofins, pois as decisões proferidas nos autos do Processo nº 18471.000221/2002-77 não analisaram em nenhum momento a Cofins.

Destaca-se ainda que o fundamento do lançamento feito pela fiscalização em relação à Cofins, objeto desse processo, se deu sob a égide do Ato Declaratório nº 5G/2003, o que por esse motivo já seria fundamento de cancelamento do Auto de Infração, visto que, repita-se, não é objeto do AD nº 5G/2003, a suspensão da isenção ou imunidade da Cofins.

Logo, a única motivação para incidência da COFINS sobre receitas da atividade própria da Contribuinte teria sido o Ato Declaratório nº 5G/2003, referido no Auto de Infração. Descartado como tal pelo Colegiado *a quo*, impôs-se como premissa de análise de mérito a inexistência de ato de suspensão da isenção. Em tais circunstâncias, não seria possível editá-lo sem novas investigações e construção de acusação fiscal específica a suportar o ato de suspensão da isenção, razão pela qual o vício tem natureza material, consoante conclui o I. Relator.

Estas as razões, portanto, para:

- CONHECER do recurso especial da PGFN, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões para NEGAR-LHE PROVIMENTO; e

- CONHECER do recurso especial da Contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA