



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720686/2017-33
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.687 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FEBASP ASSOCIAÇÃO CIVIL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária. Nesse sentido, uma vez verificado que o acórdão recorrido decidiu pela necessidade do fisco, para fins de afastar a *isenção* de contribuições sociais, de adotar o rito estabelecido pelo artigo 32 à luz do seu §10º, mas este dispositivo específico não foi apreciado e sequer transcrito no julgado trazido como *paradigma*, que limitou-se a afastar tal rito com base no §1º, não há que se falar em dissídio, afinal o precedente comparado não interpretou justamente o dispositivo normativo que figurou com elemento determinante da *ratio decidendi* da matéria que se busca rediscutir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa (relatora) e o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram pelo conhecimento. Designado o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-003.697, na sessão de 12 de março de 2020, no qual assim se decidiu:

Acordam os membros do colegiado: a) em negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade; b) em dar parcial provimento ao recurso voluntário: (i) por unanimidade, para exonerar as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos em 2012 e para exonerar a qualificação da multa de ofício, fazendo-a retornar ao patamar ordinário de 75% e (ii) por maioria, para exonerar as exigências relativas às contribuições (CSLL/PIS/Cofins) referentes aos fatos geradores ocorridos em 2013 e 2014, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Neudson Cavalcante Albuquerque (Relator) e Allan Marcel Warwar Teixeira, que mantinham as exigências. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Gisele Barra Bossa.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IMUNIDADE. ISENÇÃO. ATO DE SUSPENSÃO.

O Ato Declaratório Executivo suspendeu a imunidade tributária de forma a alcançar apenas o IRPJ, nos termos do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

ISENÇÃO. PROUNI. DESVINCULAÇÃO. PROCESSO. NULIDADE.

O processo tributário instaurado para exigir os tributos decorrentes do término da isenção associada ao PROUNI em razão de ato de desvinculação lavrado pelo Ministério da Educação e Cultura prescinde da juntada de cópia do processo administrativo, conduzido por aquele Ministério, que resultou na desvinculação.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. MOTIVAÇÃO.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Súmula CARF nº 14.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CSLL. PIS. COFINS. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Para alcance das contribuições sociais, a autoridade fiscal deve cumprir todo o procedimento descrito no artigo 32, da Lei nº 9.430/96, o qual exige, de acordo com a leitura do seu §10º, Ato Declaratório Executivo próprio de suspensão de isenção.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro arbitrado e o faturamento apurados nos anos-calendário 2012 a 2014, com imputação de multa qualificada, em decorrência da suspensão de sua imunidade por meio do Ato Declaratório de e-fl. 4694. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou parcialmente procedentes as impugnações apresentadas ao ato declaratório e aos lançamentos, deduzindo da base de cálculo os

cancelamentos de mensalidades e descontos incondicionais, e submeteu esta decisão a reexame necessário (e-fls. 6459/6522). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar as exigências do ano-calendário 2012, reduzir a penalidade aplicada a 75% e cancelar as exigências de todas as contribuições, nos anos-calendário 2013 e 2014 (e-fls. 6846/6886).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 13/04/2020 (e-fl. 6887) e em 28/05/2020 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 6888/6901, no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6904/6913, do qual se extrai:

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à **Desnecessidade de haver ato de suspensão da imunidade/isenção em relação às Contribuições – rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96**.

Em relação a essa matéria, indicou-se como paradigmas o Acórdão nº 203-10.664¹ (Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes) e o Ac. nº 3102-002.224 (Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF), cujas ementas dispõem o seguinte, no relevante:

1º PARADIGMA (Acórdão nº 203-10.664):

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. O prazo para a Fazenda exercer o direito de fiscalizar e constituir pelo lançamento a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins, é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, consoante permissivo do §40 do art. 150 do CTN, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

IMUNIDADE. As entidades educacionais sem fins lucrativos que se intituem beneficentes de assistência social, não podem usufruir da imunidade perante a Cotins se descumpridos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

[...]

2º paradigma (Ac. nº 3102-002.224):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

IMUNIDADE DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS PREVISTOS EM LEI. COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

As entidades de assistência social que não cumprem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e do art. 14 do CTN não fazem jus a imunidade das contribuições para seguridade social, prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, e fica sujeita a cobrança do crédito tributário devido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

¹ Apesar de o acórdão ter o seu resultado modificado em parte em função do provimento parcial do recurso especial do contribuinte pela CSRF (Ac. nº 9303-00.804, integrado pelo Ac. Embargado nº 9303004.728), a matéria modificada diz respeito apenas a decadência da Cofins não afetando a presente divergência.

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. DECUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INOCORRÊNCIA.

1. O auto de infração destinado à formalização da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep devida em razão do descumprimento dos requisitos da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, rege-se pelo rito processual do art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, que não exige a emissão prévia de ato declaratório suspensivo da imunidade.

2. O rito processual estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se apenas à imunidade tributária relativa aos impostos.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Defende a Fazenda Nacional desnecessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições, alegando que o rito determinado pelo art. 32, da Lei no. 9.430, de 1996, para suspensão da imunidade do contribuinte, só se aplicaria apenas aos impostos, conforme interpretação do art. 150, VI, “c”, da CRFB, não abrangendo assim, as Contribuições Sociais litigadas.

A título de divergência para esta primeira matéria traz à colação os dois paradigmas acima já colacionados que emprestariam interpretação diferente da abraçada pelo recorrido, na medida em que para tais julgados o procedimento de suspensão da imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 restringir-se-ia unicamente a impostos, não sendo extensível às contribuições, não inquinando de nulidade os referidos autos das contribuições sociais em que não foram acompanhados com atos específicos de suspensão.

Da situação fática assemelhada

De fato, tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmáticos analisaram situações fáticas semelhantes entre si, na medida em que tem em comum lançamentos fiscais que dizem respeito às contribuições sociais, considerada devidas pelo fisco por entidades que se intitulavam imunes/íSENTAS a essas contribuições. Os paradigmas também não fizeram distinção de tratamento entre e uma e outra Contribuição Social em relação a matéria em debate, ou seja, em relação à legislação que estaria sendo interpretada divergentemente (Ar. 32 da Lei nº 9.430, de 1996).

Da divergência constatada

Em todos os casos, em atuações relacionadas às Contribuições Sociais, os respectivos colegiados apesar de partirem da mesma premissa, qual seja, de que o do rito a que se refere o art. 32 da Lei nº 9.430/96 foi utilizado de forma válida para o lançamento do IRPJ lhe dando sustentação, chegaram a conclusões distintas quanto à manutenção das respectivas Contribuições Sociais (CSLL, PIS e COFINS no ac. recorrido, COFINS no 1º Paradigma e PIS no 2º paradigma) quanto à necessidade de estarem também amparadas ou não sobre esse mesmo rito.

O acórdão recorrido cancelou os autos de infração relativos às contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL), em razão de o rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 servir apenas de fundamento para suspensão da imunidade tributária dos impostos (IRPJ), por dizer respeito ao art. 150 da CRFB, não se estendendo assim às contribuições sociais. Em face disso, os respectivos lançamentos das Contribuições careceriam de fundamentação legal para lhes dar sustentação, havendo necessidade de emissão de atos específicos para proceder com a suspensão de cada uma delas.

De outra banda, os paradigmas externaram entendimentos **divergentes**, no sentido de que tal rito de suspensão do art. 32 da Lei nº 9.430/96, por justamente ser aplicável **tão somente aos impostos**, e não às contribuições sociais², concluíram a “contrario sensu” que a inobservância desse rito seria irrelevante para a manutenção dos respectivos

² No caso concreto representado pela COFINS.

lançamentos da Contribuição Social (COFINS no 1º paradigma e PIS no 2º paradigma) cujas imunidades/isenções estavam também sendo questionadas.

Seguem abaixo trechos dos acórdãos confrontados que corroboram com as conclusões acima:

Trechos do voto condutor do ac. recorrido:

1. Em que pesem os argumentos apresentados pelo Colega Relator, peço vênia, para, respeitosamente, divergir de seu voto para fins de exonerar as exigências relativas às contribuições (**CSLL, PIS e COFINS**) referentes aos fatos geradores ocorridos em 2013 e 2014. Vamos às razões trazidas por esse E. Colegiado.

2. Inicialmente, cumpre consignar que o fundamento central da decisão foi a **ausência de ato declaratório de suspensão da isenção em relação a essas contribuições** e, por consequência, restou evidenciado que **os respectivos lançamentos carecem de fundamentação legal para sua constituição**.

3. Conforme conclusão do parecer (fls. 4.669/4.694), o Ato Declaratório Executivo suspendeu a imunidade tributária, **de forma a alcançar apenas o IRPJ, nos termos do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 1996**:

[...]

4. **Não há dúvidas de que o Ato Declaratório supra suspendeu a imunidade tributária apenas no tocante aos impostos** cuja competência negativa resta disposta no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição República.

5. A norma de competência utilizada como fundamento de validade para constituição dos créditos tributários em discussão estabelece apenas sobre o benefício fiscal concernente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços, **não fazendo qualquer menção às contribuições sociais, cuja norma imunizante restou regulada pelo artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República**.

6. Portanto, incontestemente a falta de fundamentação legal para o lançamento fiscal dos mencionados tributos no caso em questão

[...] (Destacou-se).

Trechos do 1º Paradigma(Acórdão nº 203-10.664):

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

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

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

[...]

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

[...] (Grifos da Recorrente).

Trechos do 2º paradigma (Ac. nº 3102-002.224):

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

[,,]

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

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social–Cofins. Período de apuração: 31/01/2000 a 31/12/2003

[...]. O procedimento prévio a que alude o art. 32 da lei n. 9430/96 se aplica apenas para a suspensão da imunidade de impostos e não de contribuições sociais e tal dispositivo se encontra suspenso por força da ADIN 1802. [...] (2º Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Ac. 20311.969, de 28/3/2007, Rel. Eric Moraes de Castro e Silva)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE.

A submissão ao rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não atinge a Cofins, por envolver apenas a imunidade tributária relativa a impostos, prevista na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal. Preliminar rejeitada. [...] (2º Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Ac. 20310.664, de 25/1/2006, Rel. Leonardo de Andrade Couto)

[...]

Portanto, OPINO por ADMITIR a divergência para esta matéria.

Por todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

A PGFN inicialmente diz questionar o acórdão recorrido na parte em que analisou a *legislação pertinente no que toca à necessidade de realizar o procedimento específico para a suspensão da imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, bem como no que se refere à necessidade de qualificação da multa de ofício*, mas prossegue apresentando paradigmas e argumentos de mérito apenas em relação ao primeiro tema.

Assevera ter o Colegiado *a quo* entendido que para que a suspensão da imunidade em questão alcance das contribuições sociais, a autoridade fiscal deveria cumprir todo o procedimento descrito no artigo 32, da Lei nº 9.430/96, o qual exige, de acordo com a leitura do seu §10º, Ato Declaratório Executivo próprio de suspensão de isenção, e, depois de transcrever o voto vencedor neste sentido, refere o paradigma nº 203-10.664 que, **em análise de caso similar, fixou entendimento diverso** do esposado no acórdão recorrido, sob o fundamento de que **não se aplica o art. 32 da Lei n.º 9.430/96 à suspensão de imunidade concernente às contribuições sociais, por se referir aquele dispositivo apenas aos impostos, conforme leitura conjugada com o art. 150, VI, c, da Constituição Federal**. Destaca a fundamentação do referido paradigma, bem como do Acórdão nº 3102-002.224, também orientado no sentido de que o procedimento de suspensão da imunidade

previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 restringe-se unicamente a impostos, não sendo extensível às contribuições. Conclui, assim, que:

Apresenta-se, portanto, clara divergência entre a e. colegiado *a quo* e as turmas prolatoras dos acórdãos paradigmas quanto à aplicação do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430/96 às contribuições, especialmente no que se refere a exigência de prévia notificação de suspensão da imunidade.

Com efeito, enquanto as turmas prolatoras dos acórdãos paradigmas entenderam que o rito de suspensão da imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96 somente se aplica aos impostos (sendo incabível quando se tratar de contribuições), em face do que dispõe o art. 150, VI, da Constituição Federal, o Colegiado *a quo* considerou que o referido rito também deve ser aplicado em relação às contribuições.

No mérito, assim defende a reforma do recorrido no ponto de insurgência:

Consigne-se, a esse respeito, o inteiro teor do art. 32 da Lei n.º 9.430/96, *in 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”. – Grifou-se.

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

Percebe-se, pois, que o primeiro requisito para que seja expedida a notificação fiscal com a comunicação da suspensão da imunidade é ser o contribuinte

beneficiário da imunidade de que trata a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Confira-se, por oportuno, o que dispõe o citado dispositivo legal:

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

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

A partir do comando expresso no art. 32, § 1º da Lei nº 9.430/96, extrai-se, a contrario sensu, que não sendo o contribuinte beneficiário da imunidade de que trata o art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, não haverá que se falar em necessidade de seguir o rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430/96 antes de realizar o lançamento.

No presente caso, ao contrário do alegado pelo contribuinte, este não se caracteriza como entidade de assistência social, sem fins lucrativos, conforme bem demonstrou a autoridade fiscal.

Deve-se atentar para a dicção legal do art. 32 da Lei nº 9.430/96, que deixa claro que as formalidades que elenca dizem respeito apenas à suspensão da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, o qual, a seu turno, refere-se apenas a impostos:

Assim, **evidente está que a CSLL, o PIS e a COFINS, contribuições sociais que são, não se submetem ao rito previsto no art. 32 da Lei n.º 9.430/96**, pelo que seu tratamento, nesse particular, em função das peculiaridades de sua natureza jurídica, deve ser distinto do conferido ao IRPJ, diversamente do consignado na decisão recorrida.

Nesse sentido, decidiu a Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF, confira-se:

[...]

Na mesma linha, mais um acórdão da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

Acórdão n.º 203-09.605

“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”. – Destaquei.

Dessa maneira, resta claro que a exigência de prévia notificação da suspensão de imunidade, prevista no art. 32 da Lei nº 9.430/96, não se aplica às contribuições sociais. (destaques do original)

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido *para reformar a decisão recorrida, reconhecendo-se a inaplicabilidade do rito estabelecido no art. 32 da Lei nº 9.430/96 no que toca às contribuições.*

Cientificada em 07/10/2020 (e-fls. 6922), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 20/10/2020 (e-fls. 6982/7016) nas quais expõe que o acórdão recorrido *reconheceu a*

nulidade do lançamento em face da CSLL, PIS e COFINS em razão do vício material, nos exercícios de 2013 e 2014 e o recurso fazendário, contrapondo-se a esta decisão, apresentou paradigmas que não guardam nenhuma similitude com o caso em questão.

Antes observa que o recurso especial da PGFN não apresenta *divergência analítica entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido, pois nesse caso a discussão cinge sobre autuação fiscal de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, que emitiu Ato Declaratório para suspender a imunidade com base no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, porém deixou de fazê-lo em relação ao artigo 195, parágrafo sétimo, todos da CF, incorrendo em ausência de fundamentação de norma de competência, situação que não se enquadra nos arestos paradigmas.* Complementa que:

10. Antes de adentrar no cerne da discussão, importa destacar que a ausência de fundamentação legal para constituição dos créditos tributários concernente às contribuições (CSLL, PIS e COFINS) não está contida tão somente na deficiência do Ato Declaratório que suspendeu a imunidade tributária apenas em relação ao IRPJ, mas também no próprio Relatório Fiscal, visto que este não dispôs em momento algum sobre o fundamento contido no artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República. Isso é, a ausência de fundamentação está contida em todo processo administrativo e não apenas no ato que afastou a imunidade tributária.

11. Neste sentido, cumpre mencionar que as razões de decidir do acórdão recorrido cinge, primeiro, sobre a ausência de fundamentação no tocante à norma constitucional da imunidade das contribuições sociais, que refere-se sobre o fundamento de validade do Ato administrativo, como se percebe pelo excerto do acórdão colacionado a seguir:

4. Não há dúvidas de que o Ato Declaratório supra suspendeu a imunidade tributária apenas no tocante aos impostos cuja competência negativa resta disposta no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição República.

5. A norma de competência utilizada como fundamento de validade para constituição dos créditos tributários em discussão estabelece apenas sobre o benefício fiscal concernente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços, não fazendo qualquer menção às contribuições sociais, cuja norma imunizante restou regulada pelo artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República.

6. Portanto, incontestemente a falta de fundamentação legal para o lançamento fiscal dos mencionados tributos no caso em questão.

12. Nota-se, deste modo, que o acórdão recorrido concluiu que havia ausência de fundamento de validade para constituição do crédito tributário concernente às contribuições para a seguridade social.

13. Assim, ato posterior, nas razões de decidir, o acórdão consignou como mais um fundamento para suspensão da imunidade das contribuições sociais, o dever de observar rito próprio, o qual está previsto no parágrafo décimo do artigo 32 da Lei n.º 9.430, de 1.996, veja-se:

7. Mas não é só. Esse colegiado já se manifestou em casos análogos no sentido de ser requisito obrigatório a expedição de ato declaratório executivo de suspensão de isenção para as contribuições. Confira-se a ementa e parte dispositiva do r. Acórdão nº 1201-002.354, de Relatoria do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, sessão de 15/08/2018:

10. Diferente do consignado pelo I. Relator, é incontroverso que o artigo 32, da Lei nº 9.430/96, regulamentou tais procedimentos e o seu §10º é cristalino no sentido de que tais ritos devem ser observados na hipótese de suspensão de isenções.

14. Veja-se que este se trata de outro fundamento contido no acórdão recorrido para dar provimento ao recurso voluntário. Ou seja, foram **dois** os fundamentos utilizados para

dar provimento ao recurso voluntário e não apenas a ausência de Ato Declaratório de Suspensão de Imunidade, como tenta fazer crer a União em seu recurso especial.

15. Além do mais, consigna-se que os acórdãos paradigmas não mencionam sobre a disposição contida no parágrafo décimo do artigo 32 da Lei n.º 9.430, de 1.996.

16. Portanto, no acórdão recorrido foram utilizados dois fundamentos para julgar improcedente o lançamento das contribuições: 1) **ausência de fundamentação legal da norma de competência prevista no artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República**, e; 2) **falta de procedimento específico para afastar o benefício da isenção das contribuições, sendo evidente a ausência de paradigma que enfrenta os dois pontos, implicando no não conhecimento do recurso**.

17. Por outro lado, no tocante aos acórdãos paradigmas, o primeiro n.º 3102-002.224, referente ao Processo administrativo-fiscal n.º 10660.003593/2008-10, a discussão se trata exclusivamente sobre lançamento de Contribuição Social destinada ao PIS, no qual a recorrente alega que para lavratura de auto de infração de PIS não é necessário que fosse realizado Ato Declaratório, nos termos do artigo 32 da Lei n.º 9.430, de 1996. **Veja-se que nesse caso a discussão não se refere sobre a deficiência de fundamentação no tocante à aplicação do artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República, que demonstra a completa ausência de divergência relativa aos fundamentos do acórdão recorrido, como menciona o excerto colacionado acima.**

18. Anota-se que a própria União reconhece no mencionado paradigma que é necessário a fundamentação da norma de competência, qual seja, artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República, veja-se:

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

[...]

19. Como se percebe nitidamente, não há dissenso jurisprudencial entre este aresto e acórdão recorrido, pois ambos estabelecem que a imunidade das contribuições sociais está contida no artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República. Logo, conclui-se a extinção do crédito tributário se deu também em relação à ausência de fundamentação do indigitado artigo, restando certo que inexistente divergência quanto a este ponto no acórdão recorrido, que atesta a ausência de divergência analítica.

20. No mesmo sentido é o acórdão 203-10.664 referente ao processo administrativo-fiscal n.º 10735.003697/2001-29, no qual a discussão versa apenas sobre COFINS, onde o recorrente alega que não houve Ato Declaratório de suspensão do benefício fiscal. Porém, o próprio julgado eleito como paradigma reconhece que a matriz da norma imunizante da Contribuições Sociais não está contida no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF, mas sim no artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República, fato que ensejou na nulidade da autuação do acórdão, veja-se:

21. Nota-se, que a União, ao colacionar o presente acórdão em seu recurso especial, reconhece que a imunidade das Contribuições Sociais está contida no artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República, o qual, como demonstrado acima, não foi objeto do presente feito. Desse modo, evidente que este acórdão também não possui qualquer correlação com o caso recorrido, motivo pelo qual não pode ser eleito como paradigma, devendo ser negado o conhecimento do recurso especial.

22. Esta questão, inclusive, é claramente demonstrada pela equivocada decisão que admitiu o recurso especial, pois a conclusão do juízo de admissibilidade demonstra que

os acórdãos paradigmas não entraram no cerne da ausência de fundamentação legal da norma de competência, veja-se:

23. Portanto, evidente a ausência de cotejo analítico entre os arestos paradigmas com o caso recorrido, sendo certo que a decisão que deu seguimento ao recurso especial da União foi proferida de forma equivocada, tendo em vista que o recurso não deve ser sequer conhecido.

24. Portanto, conclui-se que o recurso especial **em nenhum momento demonstra os pontos que entendeu serem divergentes, nem analisa analiticamente os julgados, se limitando a colacioná-los**, em parte, sem explicitar o porquê ou compará-lo ao acórdão que combate, não servindo tal modo ao fim de demonstrar a afirmada divergência arguida, seja porque inexistente, seja porque inaplicável ao presente caso, já que nem se trouxe acórdão que trate de caso semelhante para se comparar ao discutido nos presentes autos.

25. Posto isso, uma vez que a autuação dos casos não versa sobre os mesmos tributos, somando-se ao fato que os paradigmas não analisam fundamento de competência, mas apenas sobre o ato declaratório, flagrante a ausência divergência jurisprudencial, ao passo que deve ser negado seguimento ao recurso especial por esta Colenda Turma julgadora, nos termos do artigo parágrafo oitavo do artigo 67 do Regimento Interno.

Frisa estar evidente que *nenhum dos arestos discutem sobre o fundamento de validade da normal para lançamento das contribuições sociais, culminando na nulidade em virtude da deficiência da fundamentação do relatório fiscal no tocante à disposição contida no artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República*, e que o exame de admissibilidade não adentrou a este aspecto expressamente consignado no acórdão recorrido. Apresenta quadro demonstrativo neste sentido, e conclui pela inexistência de *aplicação da norma tributária de forma contrária entre os acórdãos*. Pois, no caso recorrido, o primeiro fundamento para extinção dos créditos decorrente da contribuição foi a ausência de fundamentação legal, o que não restou tratado nos acórdãos recorridos, os quais se restringiram apenas a dizer que a suspensão do direito da contribuição não está prevista no ato declaratório. E continua:

32. Consigna-se, ainda, que o segundo fundamento contido no acórdão recorrido se refere à necessidade de procedimento específico para suspensão do benefício da isenção, ou seja, o acórdão recorrido compreende dois fundamentos que implicaram no provimento do recurso voluntário. Assim, visto que em nenhum dos casos foi abordado especificadamente nos paradigmas, conclui-se pelo não conhecimento do recurso especial.

33. Ademais, menciona que nenhum dos acórdãos eleitos como paradigmas sequer analisou a apreciação do disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN), que demonstra mais uma vez ausência de divergência na aplicação da norma tributária.

34. Ante os argumentos expostos, vê-se que o recurso ora combatido não preenche as condições essenciais a sua existência, não podendo ser conhecido, visto que os paradigmas não possuem nenhuma semelhança quer seja fática, quer seja jurídica, somado à inexistência de divergência entre os entendimentos trazidos nos julgados, de modo que este também encontra óbice no parágrafo primeiro do artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Especiais (CARF).

35. Neste contexto, resta certo que não trouxe a ora recorrente acórdãos paradigmas que tenham semelhança fática ou que discutam o mesmo mérito, não sendo suficiente se afirmar que tratam da mesma legislação (legislação que trata de diversas previsões e focos distintos), deixando de compará-los e de demonstrar a divergência que afirmou visualizar, sem explicitar o porquê e em qual parte assim entendeu.

36. Ademais, ignorou a ora recorrente o mandamento regimental quanto às exigências de instrução do recurso excepcional, motivo pelo qual não pode ser sequer conhecido,

conforme recentemente decidido por esta Câmara Superior, veja-se dos julgados exemplificativos abaixo colacionados:

[...]

37. Neste sentido, é a lição do doutrinador Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López:

[...]

38. Pela análise da ciência do direito posta acima, compreende-se que o recurso deve estar calcado em idêntica divergência, sob o risco de ensejar em seu não conhecimento. Logo, ao verificar que no caso em questão não houve a comprovação de idêntica divergência por parte da ora recorrente, destaca-se que o recurso especial ora contrarrazoado não poderá ser conhecido.

39. Sendo assim, e na medida em que o requisito dos paradigmas jurisprudenciais constitui verdadeira condição sine qua non para o conhecimento do recurso especial com fulcro em divergência específica de entendimentos, tem-se que, por essa razão, o seu não conhecimento, com a manutenção do acórdão recorrido na parte em que providos os fundamentos dispostos no recurso voluntário anteriormente interposto pela ora recorrida.

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido reafirmando a existência de dois fundamentos a sustentá-lo e concluindo *que o lançamento dos tributos concernentes à CSLL, PIS e COFINS não podem, de fato, serem exigidos, eis que carecem de fundamentação legal, pois o ato administrativo que suspendeu o benefício fiscal concernente à imunidade tributária o fez apenas no tocante aos impostos, nos termos artigo 150, inciso VI, alínea “c”, sendo no mesmo sentido a disposição do relatório fiscal, de modo que em nenhum momento do processo administrativo-fiscal restou contido o artigo 195, parágrafo sétimo, da Constituição da República*. Refere diversas passagens do procedimento fiscal e das decisões proferidas nestes autos e novamente conclui *que a CSLL, PIS e COFINS, tratam-se de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, nos termos que estabelece o artigo 195 da Carta Magna, razão pela qual o lançamento fiscal dos mencionados tributos com supedâneo no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, restou realizado de forma equivocada, de modo que o acórdão recorrido restou aplicado de forma escorreita*.

Invoca o precedente deste Colegiado nº 9101-003.586 e finaliza adicionando *que também não foi observado o procedimento contido no parágrafo dez do artigo 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, sendo certo que o lançamento das contribuições não pode ser mantida*.

A Contribuinte também opôs embargos de declaração, rejeitados em exame de admissibilidade. Seu recurso especial também teve seguimento negado, em sede de exame de admissibilidade e de agravo, este último em despacho que lhe foi cientificado em 10/01/2022 (e-fls. 6925/7675).

Em 11/04/2023 a Contribuinte apresentou memoriais, juntados às e-fls. 7720/7730, nos quais reitera os argumentos contrários ao conhecimento do recurso fazendário, em especial a existência de fundamento inatacado acerca da *ausência de fundamentação legal para suspender a imunidade de contribuições sociais prevista no art. 195, §7º da CF*. Adiciona referência ao precedente nº 9101-5.898 acerca do não conhecimento do recurso especial em tais circunstâncias. Observa, também, que a exigência tem em conta os anos-calendário 2012 a 2014, já sob os efeitos da Lei nº 12.101/2009, ao passo que os paradigmas referem ocorrências entre 1999 e 2003. Em consequência, enquanto os paradigmas confrontam o art. 32 da Lei nº 9.430/96 com o art. 55 da Lei nº 8.212/91, o recorrido assim deixa de fazer porque este último dispositivo

já se encontraria revogado pela Lei nº 12.101/2009. Finaliza reiterando os argumentos de mérito apresentados em contrarrazões e invocando o precedente nº 9101-005.857, proferido em consonância com o julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4.480, em 27 de março de 2020.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário porque: i) haveria fundamento inatacado, vez que o acórdão recorrido, além de apontar a falta de ato declaratório de suspensão da isenção, também refere a ausência de fundamentação da acusação fiscal no art. 195, §7º da Constituição Federal; e ii) os acórdãos paradigmas não tratariam de disposição que, contida no art. 32, §10 da Lei nº 9.430/96, fundamentou o acórdão recorrido, assim como não analisaram o disposto no art. 111 do CTN. Em memoriais, adiciona que a exigência aqui em debate já se encontra sob os efeitos da Lei nº 12.101/2009, e os paradigmas admitidos se referem a ocorrências anteriores à sua edição e, assim, confrontam o art. 32 da Lei nº 9.430/96 com o art. 55 da Lei nº 8.212/91, antes de sua revogação por aquele dispositivo legal.

Inicialmente observe-se que esta última arguição trazida em memoriais não inova, apenas, em relação às contrarrazões antes apresentadas, mas também em face das defesas anteriores. Apesar disso, o voto vencido se pautou, justamente, no art. 32 da Lei nº 12.101/2009 para concluir que *a suspensão da imunidade/isenção da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não exige um ato específico prévio da Administração Tributária, podendo estas serem exigidas a partir da constatação do descumprimento dos requisitos legais apontados na Lei nº 12.101/2009*. Ainda assim, defendeu que o ato de suspensão da imunidade também se prestaria à suspensão da isenção daquelas contribuições. A exigência de CSLL, por sua vez, fora validada porque observado o procedimento exigido no âmbito do IRPJ. Já o voto vencedor do acórdão recorrido nada refere para além da necessidade de ato específico de suspensão de isenção para exigência de todas as contribuições, sobre o lucro e sobre o faturamento, mencionando apenas o art. 32 da Lei nº 9.430/96, que em seu §10 estende os procedimentos de suspensão ali previstos também para as hipóteses de *suspensão de isenções condicionadas*. Esclareça-se que o referido §10 consta desde a redação original da Lei nº 9.430/96, e assim não se presta como diferencial na decisão de fatos geradores posteriores a 2009, como os aqui em debate. De forma semelhante, a citação do art. 111 do CTN no acórdão recorrido é feita, apenas, como argumento de reforço ao método de interpretação adotado no presente caso, e sua eventual ausência nos paradigmas também não se prestaria a desassemelhar casos que extraíam outro conteúdo da mesma legislação interpretada.

Com respeito à subsistência de fundamento inatacado, nota-se que o voto vencedor do acórdão recorrido já principia estipulado como *fundamento central* da decisão adotada pelo Colegiado *a ausência de ato declaratório de suspensão da isenção em relação a essas contribuições*, e firmando que, *por consequência, restou evidenciado que os respectivos lançamentos carecem de fundamentação legal para sua constituição*. Ou seja, a ausência de

fundamentação legal é consequência da ausência de ato declaratório de suspensão da isenção, e isto porque o ato de suspensão da imunidade referiu, expressamente, a *inobservância ao disposto no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988*, sem mencionar o art. 195, §7º da Constituição Federal. Sob esta ótica, se os paradigmas não demandam ato de suspensão de isenção, ou consideram suficiente para exigência de contribuições ato de suspensão da imunidade que, por óbvio, decorre das exigências do art. 150, VI da Constituição Federal, implícita está a desnecessidade de menção ao art. 195, §7º da Constituição Federal.

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

Com respeito ao paradigma nº 203-10.664, importa observar que este Colegiado já conheceu de divergência jurisprudencial semelhante, também nele pautada, nos termos do voto condutor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão nº 9101-005.857³:

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

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

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

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

³ 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).

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.

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

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

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

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do Inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 92, § 1º g, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

() (grifo acrescido)

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

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

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

O paradigma nº 3102-002.224, por sua vez, já foi examinado por este Colegiado no Acórdão nº 9101-002.785⁴, e admitido, em tese, para caracterização de dissídio jurisprudencial semelhante lá arguido. Contudo, ao final, o recurso especial não foi conhecido porque subsistente fundamento inatado, com respeito à ausência de prova das receitas omitidas. Veja-se, neste sentido, o voto condutor da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

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

Sem razão a Recorrida.

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

Rejeita-se, portanto, a preliminar.

Utilidade do Recurso

Pelo que se pode colher dos autos, em face da Recorrida, que se declara associação sem fins lucrativos, foram lavrados autos de infração de IRPJ e tributos reflexos (CSLL,

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausente a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins) em razão de omissão de receitas constatada a partir da identificação de remessas ao exterior não contabilizadas.

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

RELATÓRIO

[...]

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

Em sede de impugnação, a interessada alegou, em preliminar, a nulidade do auto de infração, sob argumento de que (i) não fora expedido o ato declaratório de suspensão da imunidade, condição necessária para a prática do ato de lançamento, e que a autuação

afrontava dispositivo da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.38.00.04633856-5, que determinara a abstenção da cobrança da referida Contribuição. No mérito, alegou que:

[...]

VOTO

[...]

I Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração.

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Voto Vencedor

Conselheiro LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, Redator designado.

Conforme relatado, fui designado para expor as razões que levaram a maioria do Colegiado a também não reconhecer o Acórdão nº **203-10.664** como *paradigma* hábil a caracterizar o necessário dissídio.

Pois bem. De acordo como voto condutor do acórdão ora recorrido:

(...)

10. Diferente do consignado pelo I. Relator, é incontroverso que o artigo 32, da Lei nº 9.430/96, regulamentou tais procedimentos e o seu §10º é cristalino no sentido de que tais ritos devem ser observados na hipótese de suspensão de isenções.

11. No caso em análise, o rito acima foi adotado tão somente para suspensão da imunidade de impostos (no caso o IRPJ). A inobservância de tais requisitos, em especial a ausência de Ato Declaratório específico para as contribuições, implica em cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

12. Não basta o respeito ao devido processo administrativo fiscal, iniciado a partir da apresentação de impugnação pelo contribuinte, deve ser observado dispositivo legal específico que cuida dos casos de suspensão da imunidade e da isenção.

13. Da mesma forma que, nos termos do artigo 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção, deve a autoridade fiscal cumprir a literalidade da lei para fins de suspender tais regimes.

14. Assim, em linha com a maioria deste E. Colegiado, considero que o Ato Declaratório em questão se refere somente à imunidade do IRPJ, sendo certo que não alcança as contribuições sociais, pois, para tanto, seria necessário ADE específico de suspensão da isenção, conforme leitura que faço do §10º do art. 32 da Lei nº 9.430/96.

15. Do exposto, voto no sentido de exonerar as exigências relativas às contribuições (CSLL, PIS e COFINS) referentes aos fatos geradores ocorridos em 2013 e 2014

(...)

Como se vê, a decisão recorrida, com fundamento no § 10º do art. 32 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº 63/15 não alcança as contribuições sociais. Adotando esta premissa que, repita-se, se deu expressamente ao amparo do § 10º em questão, o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, cancelou as exigências de CSLL, PIS e COFINS em razão da ausência de ADE específico de suspensão de isenção.

Pois bem. Do voto condutor do *paradigma* (Acórdão nº 203-10.664), extrai-se que:

(...)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de fls. 197/211 em virtude de ter sido apurada falta de recolhimento da Cotins em relação aos fatos geradores de 31/01/93 a 31/01/99, no valor total de R\$ 4.077.589,38, incluindo principal, multa de ofício e juros de mora, consolidado até a data da autuação.

(...)

Inconformada, a interessada recorreu a este colegiado (fls. 279/304) argüindo, em preliminar, a ocorrência de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pelo fato do procedimento fiscal não ter seguido o rito do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que condiciona o Auto de Infração a um processo administrativo antecedente para suspensão da imunidade.

(...)

VOTO

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

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

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

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de Que trata a alínea c do Inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 92, § 1º g, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

(grifo acrescido)

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

No que se refere à decadência, (...)

Percebe-se, desse julgado, que a discussão limitou-se à exigência de COFINS, sendo que a emissão de ADE específico para suspender a *isenção* de tal contribuição restou *flexibilizada* com fundamento no artigo 32, **§1º**, da Lei nº 9.430/96.

Não há sinais, e isto não é um mero detalhe, de que teria havido uma análise efetiva ou discussão sobre o conteúdo normativo do §10º deste mesmo artigo, este sim o fundamento que, conforme visto, levou o acórdão recorrido a decidir pela necessidade de cumprimento de um rito próprio para desconsiderar a aplicação da *isenção* de contribuições sociais.

Ao passo, então, que o acórdão recorrido se manifestou acerca da necessidade do rito estabelecido pelo artigo 32 para as contribuições à luz do seu **§10º**, o julgado ora comparado se limitou a afastá-lo com base no **§1º**, mas sem qualquer menção ou consideração dos demais parágrafos.

Isso significa dizer que o julgado ora comparado não apreciou justamente o dispositivo normativo que figurou como *ratio decidendi* da matéria que se busca rediscutir, fato este que revela uma dessemelhança fático-jurídica entre os Arestos cotejados que impede a caracterização da alegada divergência.

Nesses termos, o recurso especial não deve ser conhecido.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI