



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10168.003936/2007-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.182 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** DEMOCRATAS - DEM  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002, 2003

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO.**

O descumprimento de qualquer um dos requisitos estabelecidos em lei para a fruição da imunidade tributária outorgada pela Constituição configura motivação suficiente para suspensão do benefício da entidade, e, uma vez declarada a suspensão, a instituição fica submetida às regras gerais de tributação, nos períodos alcançados pela suspensão.

**APURAÇÃO. TRIMESTRAL**

Ficando a entidade, em decorrência da suspensão da imunidade, sujeita às regras gerais de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, é cabível a incidência do tributo com base de cálculo apurada trimestralmente.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL**

Demonstrada a apuração resultado superavitário, que traduz acréscimo patrimonial, sobre ele incide o tributo, independente da origem da fonte de ingresso dos recursos do qual resultaram o incremento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Giovana Pereira de Paiva Leite que davam provimento ao recurso. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Jose Eduardo Dornelas Souza, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo,

Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ em que a 2ª Turma da DRJ em Brasília, por unanimidade de votos, indeferiu a impugnação interposta contra o Ato Declaratório Executivo que suspendeu a imunidade tributária da instituição e julgou procedentes em parte os autos de infração impugnados. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 1179 e ss):

### DA NOTIFICAÇÃO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE

Nos termos do § 2º. do art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, o partido político identificado no preâmbulo foi cientificado em 24/10/2007 do Termo de Notificação Fiscal lavrado às fls. 01/14, resultante de procedimento fiscal que constatou fatos motivadores da suspensão da imunidade tributária da instituição partidária, por infringência ao § 1º do art. 9º e ao inciso I do art. 14, ambos do CTN, assim descritos:

- a) pagamento de despesas médicas e hospitalares efetuadas em nome do Sr. Ernani Gurgel de Lima, membro nato e delegado do partido, no ano de 2002, caracterizando distribuição de suas rendas; e
- b) falta de retenção na fonte de IR, CSLL, Cofins e PIS, incidentes em pagamentos de serviços prestados, nos anos de 2002, 2003 e 2004.

### DA CONTESTAÇÃO À NOTIFICAÇÃO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE

Em 23/11/2007 o partido apresentou a petição acostada às fls. 316/321, dirigida ao titular da DRF Brasília-DF, contestando a Notificação Fiscal acima reportada com os argumentos a seguir expostos.

Em relação às despesas médicas e hospitalares, o partido ressalta que, do mesmo modo que procederia em relação a qualquer de seus caros funcionários, servidores e colaboradores, não poderia ficar inerte ante os graves problemas de saúde que terminaram resultando no falecimento do Sr. Antônio Gurgel de Lima, que, além de fundador, prestou relevantes serviços à legenda partidária, atuando como seu advogado procurador remunerado (doc. 02), perante a Justiça Eleitoral.

Não se trata, entretanto, de distribuição de renda do partido, pois a distribuição implica disponibilidade do recurso por aquele que o recebeu, como aponta o STF no julgado do RE n.º. 172.058-1/SC (DJU de 13/10/1995). No presente caso, não houve transferência e, muito menos, disponibilidade do valor em favor do Sr. Ernani Gurgel de Lima, mas um singelo custeio de assistência médica ao advogado do partido por longos anos, semelhante à despesa referida no art. 458, § 2º, IV, da CLT, que não configura distribuição de renda, tratando-se de benefício autorizado em função de relação contratual de prestação de serviços, ainda que não propriamente regida pela CLT.

Quanto à falta de retenção na fonte de IR, CSLL, Cofins e PIS, incidentes em apenas alguns dos muitos serviços prestados no período de 2002 a 2004, salienta inicialmente que com base na legislação de regência apontada no ato contestada, antes de fevereiro de 2004 não cabia ao partido recolher as contribuições sociais indicadas (CSLL, PIS e Cofins), pois o art. 30 da Lei n.º. 10.833, de 2003, teve aplicação somente a partir

daquela data, conforme art. 93, II, da mesma Lei. É o caso de 22 dos 24 pagamentos listados. Ademais, a Lei n.º. 10.925, de 2004, dispensou a retenção na fonte das contribuições sociais sobre os pagamentos até R\$ 5.000,00, e, neste caso, cumpre considerar a necessária retroatividade do comando legal (art. 31, § 3.º, da Lei n.º. 10.833, de 2003), nos termos do art. 106, II, do CTN.

Em relação à retenção do IR sobre apenas algumas notas fiscais, é certo que à luz do art. 647 do RIR/99 o partido deveria ter efetuado a retenção. Contudo, diante da legislação que sustenta tal preceito, o Decreto-Lei n.º. 2.083, de 1983, é possível constatar que a retenção configura antecipação do imposto devido na declaração de rendimentos da beneficiária (art. 2.º, § 1.º), de sorte que, a despeito da incorrência do recolhimento antecipado, não houve prejuízo ao erário, na medida que tais valores foram computados na declaração de renda das referidas prestadoras de serviços.

Além disso, dos valores listados pela auditoria, constam indevidamente as notas fiscais n.ºs. 354 e 372, emitidas por Gralha Comunicação e Vídeo Ltda. e pelo Instituto de Pesquisas de Mato Grosso do Sul Ltda., respectivamente, sobre as quais o requerente efetuou o recolhimento dos impostos (docs. 03 e 04).

Portanto, a falta de lesão gravosa reduz a questão a mero descumprimento de obrigação acessória, que nos termos do art. 113, § 3.º, do CTN, gera penalidade pecuniária.

A suspensão de imunidade constitui **sanção desproporcional** em casos como esse, em que não há prejuízo ou lesão à fazenda pública. Trata-se de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da individualização da pena (art. 5.º, LIV e XLVI da CF), ainda mais ao se considerar que a falta de retenção do IR apontada pelo Fisco e de R\$ 3.417,90, e, quanto as contribuições sociais, a inobservância se restringe a duas notas fiscais, somando R\$ 734,76, quantias inexpressivas ao se considerar que, no período examinado, o partido movimentou uma receita bruta aproximada de R\$ 50 milhões, o que demonstra que não houve desídia ou má-fé na falta dos recolhimentos. '

Por fim, salienta que a intenção da suspensão da imunidade tributária, prevista no § 1.º do art. 32 da Lei n.º. 9.430, de 1996, é a punição daqueles que REITERADAMENTE não observam os requisitos fiscais, ou que de forma perene transgridem as condições impostas, o que não aconteceu no caso, pois as infrações apontadas, se ainda forem assim consideradas, ocorreram isoladamente e traduzem valor mínimo.

#### - DO ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

A contestação à notificação foi apreciada pelo titular da DRF Brasília-DF, que em 20/12/2007 proferiu o Despacho Decisório às fls. 359/409, concluindo pela suspensão da imunidade tributária do DEM, nos anos-calendário de 2002 a 2004, determinando a expedição do competente Ato Declaratório Executivo.

Em seu arrazoado, a autoridade tributária inicialmente discorre sobre o instituto da imunidade dos partidos políticos no texto constitucional e na legislação complementar vigente (CTN), os procedimentos previstos em lei para suspensão da imunidade tributária (art. 32 da Lei n.º. 9.430, de 1996), a autorização legal dada ao Fisco Federal para realização dos procedimentos de fiscalização em entidades beneficiária de imunidade, os meios de prova admitidos pela legislação processual, a Lei Orgânica dos Partidos Políticos (Lei n.º. 9.096, de 1995), os princípios norteadores do processo administrativo tributário, a responsabilidade tributária prevista no CTN e a legislação que obriga a fonte pagadora a retenção do imposto de renda e das contribuições sociais.

Em seguimento, a autoridade tributária enfoca os fatos narrados na notificação como determinantes da suspensão da imunidade tributária e aprecia as provas trazidas aos autos pelo partido notificado.

Com relação aos pagamentos efetuados a título de despesas médicas com o Sr. Ernani Gurgel de Lima, no importe de R\$ 124.311,40, ressalta o Despacho Decisório que, apesar de indiscutível a contribuição do referido senhor para o partido durante todos os anos de serviço, não se pode ocultar o fato de que o pagamento de despesas de ordem estritamente pessoal configura, de maneira inequívoca, distribuição de rendas do partido não autorizada pela legislação regente, no caso o inciso I do art. 14 do CTN, com a redação dada pela Lei Complementar n.º. 104, de 2001: não distribuíram qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

Também não se pode entender que os citados pagamentos se enquadrem na situação prevista no art. 458, § 2º., inciso IV da CLT, porque feitos de maneira pontual, sem regularidade e tiveram caráter pessoal, sem caracterização de contraprestação de serviços, pois não houve quitação por meio de emissão de RPA nem retenção de IR na fonte.

**No que tange à falta de retenção na fonte de IR, CSLL, Cofins e PIS, o Despacho Decisório realça inicialmente que a primeira alegação do partido, de que não teria sido respeitado o prazo de vigência do art. 30 da Lei n.º. 10.833, de 2004, a partir de 01/02/2004, para retenção das contribuições sociais, não tem fundamento, haja vista que os eventos apontados no Termo de Notificação Fiscal são de 05/02/2004 e 01/04/2004.**

**- É igualmente descabida a alegação de inobservância da Lei n.º. 10.925, de 2004, art. 5º, que criou o § 3º do art. 31 da Lei n.º. 10.833, de 2004, dispensando a retenção das contribuições sociais sobre os pagamentos inferiores a R\$ 5.000,00, pois basta a leitura direta das tabelas para constatar que os valores considerados são superiores a esse limite.**

Quanto à alegação do partido de que, nos casos de falta de retenção, não houve dano ao erário, frisa a autoridade tributária que a obrigação de reter o imposto, garantindo sua arrecadação antecipada, independe do evento futuro e incerto de o beneficiário incluir em sua base de cálculo a receita auferida.

Sobre a informação do DEM de que os recolhimentos referentes às notas fiscais da Gralha Comunicação e Vídeo Ltda. e do Instituto de Pesquisas de Mato Grosso do Sul Ltda foram efetuados, o despacho ressalta que tais pagamentos foram feitos somente em 14/11 e 22/11/2007, respectivamente, conforme comprovantes anexados à petição (fls. 353 e 355), o que demonstra omissão quando da lavratura da notificação, em 22/10/2007.

Relativamente ao argumento de que, diante da magnitude dos recursos movimentados pela instituição partidária, os valores dos senões ocorridos são ínfimos, o despacho realça que o princípio da insignificância, quando colocado na legislação tributária federal, sempre trata de valores absolutos, como o estabelecido pelo art. 68 da Lei n.º. 9.430, de 1996.

Encerra a autoridade tributária afirmando que a contestação à notificação não apresentou fatos nem documentos que pudessem afastar a hipótese de suspensão da imunidade tributária, determinando a expedição do competente Ato Declaratório Executivo, publicado no DOU de 21/12/2007 (fl. 1.134) data em que o partido também foi cientificado, por via postal, do Despacho Decisório em que se fundamentou o Ato (AR colado à fl. 411).

**- DA IMPUGNAÇÃO AO ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE**

Em 21/01/2008, o DEM apresentou a petição impugnativa constante da petição acostada às fls. 452/472, pugnando pelo cancelamento do Ato Declaratório Executivo que suspendeu sua imunidade tributária, com os fundamentos a seguir expostos.

- A imunidade outorgada pela constituição federal aos partidos políticos.

Inicialmente, o peticionário enfoca a natureza da imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal aos partidos políticos, por ser a premissa norteadora da interpretação e a aplicação das normas que estabelecem requisitos e condições para fruição da imunidade.

A regra imunizante prevista na Constituição veda o exercício da competência tributária pelos entes públicos, em relação a determinadas entidades ou situações que mereceram especial proteção pelo legislador constitucional. É uma regra que delimita a competência tributária, estabelecendo a incompetência dos entes públicos para instituir tributos sobre determinadas entidades ou situações.

Nesse sentido, Gilberto de Ulhôa Canto ensina que a "imunidade tributária é a proibição de instituição e cobrança de tributos a pessoas e/ou sobre atos, fatos ou situações, quando expressamente formulada na própria Constituição Federal"

Afirma o autor que "as regras imunitárias se caracterizam como restrição à dita competência (referindo-se à competência impositiva), que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios já recebem reduzida pela ablação que a própria Carta Magna faz ao outorgá-la".

Tratando-se de entidades que exercem atividades consideradas de alto interesse público, exercidas sem finalidade lucrativa, o legislador constitucional protege-as da tributação, considerando que tais entidades não possuem capacidade contributiva .

O comentário de Aliomar Baleeiro é preciso:

"A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia aos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza " (destacamos) .

A entidade imune, portanto, não persegue fins lucrativos e não possui capacidade econômica para pagar tributos sem comprometer o desenvolvimento das atividades para as quais foi concebida. Trata-se de uma questão ontológica, que diz respeito à própria natureza da entidade imune.

Pois bem. Em relação aos partidos políticos, o artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal estabelece, *verbis*:

*"Art 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, e' vedado à União, 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. " (destacamos).*

A imunidade aos partidos políticos foi concedida pelo legislador constitucional como medida de preservação do regime democrático, que tem por fundamento o pluripartidarismo político (art. 1º, V, da CF/88). De acordo com Roque Carrazza, "a democracia não pode prescindir dos partidos políticos. E por intermédio deles que todas correntes de opinião pública têm reais condições de fazer-se representar na chefia dos

Executivos e nas Casas Legislativas " Por essa razão, "os partidos políticos são, em suma, verdadeiros instrumentos de governo".

Os partidos políticos, embora constituídos na forma do direito privado (art. 17, parágrafo 2º, da Constituição), desempenham atividade de nítido interesse público. Nas palavras de Roque Carrazza, "em decorrência de seus fins marcadamente públicos, a imunidade tributária alcança os partidos políticos de modo generoso ". Aliomar Baleeiro, por sua vez, enfatiza que a "imunidade do partido político e' da mesma natureza daquela de que se revestem as próprios órgãos de governo. As dúvidas se resolverão sempre no sentido da imunidade ".

Requisitos impostos pela legislação infraconstitucional. Limites da suspensão da imunidade tributária.

A Constituição, ao outorgar imunidade às entidades discriminadas na alínea "c" do inciso VI do art. 150, impôs a cláusula "atendidos os requisitos da lei ".

A finalidade dos requisitos que podem ser estabelecidos pelo legislador infraconstitucional é a de permitir ao aplicador do direito verificar se o destinatário da imunidade é, de fato, aquilo que a norma constitucional quis efetivamente proteger da tributação. Os requisitos servem para a análise da própria natureza da entidade e, como consequência, a sua subsunção à regra imunizante. '.

**Os requisitos impostos pelo legislador infraconstitucional não podem, por qualquer modo, implicar a restrição à própria imunidade.** Com ensina Geraldo Ataliba, a imunidade "é um direito público subjetivo, outorgado diretamente pelo próprio texto constitucional " Não é dado ao legislador ou ao aplicador do direito restringir a imunidade mediante a imposição de requisitos que transbordam dos limites da própria natureza do ente imune.

Referindo-se a esses requisitos, Geraldo Ataliba ensina que "a sua finalidade é, exclusivamente, assegurar que a disposição constitucional não seja fraudada e dar instrumento para que a administração possa reconhecer as hipóteses de abuso e combatê-las".

Os requisitos legais a que se reporta a Constituição, portanto, destinam-se a comprovar - que a entidade é, de fato, destinatária da regra imunizante (ou seja, é um partido político que desenvolve suas atividades sem perseguir fins de lucros etc.), e não um mero instrumento fraudulento criado para encobrir uma atividade lucrativa.

Nas palavras de Misabel Derzi, "importa, ao interpretar a Constituição de 1988 e o Código Tributário Nacional, separar sempre o que é substância e essência da imunidade daquilo que é acidental" . Os requisitos para fruição da imunidade devem dizer respeito às características essenciais da entidade, ao próprio SER imune (por ex., ser entidade educacional sem fins lucrativos), não podendo incluir aspectos meramente acidentais ou acessórios.

Atendendo à determinação constitucional, o art. 14 do CTN – lei materialmente complementar - estabelece:

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

*I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LC n.º 104, de 2001)*

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

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

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

*O parágrafo 1º do art. 9º do CTN estabelece, por seu turno, que a imunidade "não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstas em lei, assecuratórios da cumprimento de obrigações tributárias por terceiros".*

Os requisitos legais alinhados nos artigos 9º e 14 do CTN praticamente reproduzem os fundamentos essenciais da própria imunidade, ou seja, não aproveitar a interesses privados (ausência de finalidade lucrativa), aplicar as rendas no interesse do País e manter os meios adequados à comprovação do cumprimento desses requisitos (escrituração regular).

Constatado o desatendimento aos referidos requisitos, estabelece o parágrafo 1º do art. 14 do CTN que a autoridade "pode suspender a aplicação do benefício".

Muito embora a conduta do agente administrativo pareça situar-se no campo do "permitido", não há, entretanto, espaço para discricionariedade na suspensão da imunidade outorgada a uma entidade. Trata-se, na verdade, de um "poder-dever" imposto à autoridade, que deverá verificar se estão ou não presentes os requisitos essenciais próprios da natureza da entidade imune.

Em outras palavras, a declaração de suspensão da imunidade depende de ter restado demonstrada a descaracterização da natureza da entidade. Deve ficar inequívoco, por exemplo, que a entidade, tida como sem fins lucrativos, na realidade apura e distribui lucros aos seus dirigentes, como uma empresa qualquer.

Nessas hipóteses, a autoridade administrativa suspende a imunidade para permitir a aplicação das sanções cabíveis ou a exigência de impostos que recaíam sobre as atividades daquela entidade que não é atingida pela imunidade. Constatada a correção das falhas imputadas (como, por exemplo, o recolhimento do imposto de renda que deixou de ser retido pela fonte pagadora), não se justifica a manutenção da suspensão da imunidade.

A análise que permitirá ao aplicador aferir se a entidade imune, por sua própria natureza, subsume-se à regra imunizante prevista na Constituição deve se dar mediante a aplicação do juízo de razoabilidade.

De acordo com a doutrina, o juízo de razoabilidade deve observar os seguintes critérios: a necessidade (proibição do excesso ou princípio da menor ingerência possível), a adequação (entre os meios adotados e os fins legais) e a proporcionalidade (relação custo-benefício em relação ao conjunto de interesses em jogo).

A observância do critério de razoabilidade implica, sempre, a busca pelo meio menos gravoso para solução de qualquer litígio. Desse modo, um equívoco cometido pelo contador da entidade, ainda que tenha implicado falta de retenção de imposto sobre a renda na fonte, pode, no máximo, acarretar a exigência do tributo que deixou de ser recolhido ou a aplicação de multa.

É nesse sentido que deve ser interpretada a cláusula que estabelece que a autoridade "pode suspender a aplicação do benefício". Em outras palavras, a autoridade só pode declarar a suspensão da imunidade nos casos em que, observados os requisitos de necessidade, adequação e proporcionalidade, não restar outra alternativa menos gravosa

para correção das irregularidades, fazendo se necessária a suspensão da imunidade (até a satisfação das obrigações pela entidade imune).

Nesse sentido, ensina Bernardo Ribeiro de Moraes que "a Lei Complementar assegura ao poder tributante apenas atribuição para suspender a imunidade, quando não observados os requisitos, permanecendo a situação imunizadora, que não foi extinta, no aguardo da comprovação fática do contribuinte".

O que não se pode admitir, todavia, é que, sob a alegação de descumprimento de obrigações meramente acessórias, por exemplo, seja permitido à Administração contornar o desígnio constitucional da imunidade nas situações em que permanece hígida a essência da atividade excluída da tributação pela regra imunizante.

Nesse sentido é o entendimento do Conselho de Contribuintes, como demonstra a ementa abaixo transcrita:

"Processo Administrativo Fiscal - Suspensão da Imunidade.

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 desnaturalam o direito ao gozo da imunidade.

Para efeitos de gozo da imunidade, a jurisprudência atual não aceita restrições a 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. Pequenas irregularidades formais., não são capazes de desnaturalar a sua condição. " (3ª Câmara do 1º Conselho, Relator Cons. Alexandre Barbosa Jaguaribe, DJ de 29/08/2007, destaques do peticionário).

Em síntese, os requisitos impostos à fruição da imunidade devem ser analisados à luz do critério de razoabilidade, limitada a suspensão da imunidade às hipóteses em que tiver restado inequivocamente comprometida a própria natureza do ente protegido pela regra imunizante.

No caso em análise, os fatos apontados pela fiscalização não dizem respeito às características essenciais da entidade, não servindo como fundamento válido para a suspensão da imunidade outorgada pelo legislador constitucional, como se passa a demonstrar.

- Inexistência de distribuição de rendas (art. 14, I, do CTN).

Alega a fiscalização que teria havido distribuição de rendas do partido, tendo em vista o pagamento, nos meses de janeiro a março de 2002, de despesas médicas incorridas para o tratamento de antigo colaborador, Sr. Ernani Gurgel de Lima, em violação ao art. 14, inciso I, do CTN ("não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título"). De acordo com a fiscalização, o pagamento teria caráter de despesa de ordem pessoal, configurando "distribuição de rendas do partido não autorizadas pela legislação regente".

No entanto, não merece prevalecer o entendimento da autoridade fiscal.

Em primeiro lugar, porque os partidos políticos, por sua própria natureza, não desempenham atividade com finalidade lucrativa. Como já referido, a atuação do partido político é essencial para a manutenção do regime democrático. Na lição de Baleeiro, "os partidos políticos são 'instrumentos de governo', entidades fundadas e mantidas exclusivamente para fins públicos, como órgãos imediatos e complementares da organização estatal".

Por essa razão, Hugo de Brito Machado afirma que "os partidos políticos, inclusive suas fundações, bem como os sindicatos, por sua natureza não são entidades lucrativas. A exigência de que se trate de instituição sem fins lucrativos, portanto, diz respeito apenas às instituições de educação e de assistência social "

Apesar de os partidos políticos configurarem entidades ontologicamente sem fins lucrativos, estão sujeitos, assim como as demais referidas na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF, ao atendimento do requisito da não-distribuição de rendas ou patrimônio a qualquer título (inciso I do art. 14 do CTN). Faz-se necessário, assim, delimitar a abrangência dessa cláusula.

A distribuição de rendas ou patrimônio da entidade está vinculada à premissa de que o seu beneficiário exerce função executiva/gerencial, ou seja, está diretamente vinculado à própria geração de receitas ou ao incremento do patrimônio que venham a ser distribuídos. Há, nessa hipótese, uma relação jurídica de cunho unilateral capaz de provocar confusão patrimonial entre as pessoas física (dirigente) e jurídica (entidade), na medida em que o destinatário da distribuição beneficia-se das próprias rendas que gerou, assumindo caráter típico da atividade empresarial '.

Em relação ao tema, Luciano Amaro esclarece:

"A inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) foi corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não distribuição de participação ou renda. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo quer-se significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar lucro, A entidade (se seu criador não visou lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que - repita-se - não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (*superavit*)" (destaque do requerente). '.

Roque Carrazza também ensina que a entidade sem fins lucrativos não perde essa característica ainda que desenvolva atividades lucrativas, cujas receitas sejam empregadas na execução de suas finalidades típicas. Contudo, alerta o autor que "o que não pode haver - agora, sim - e' a distribuição do *superavit* aos fundadores, dirigentes ou administradores. Noutros termos, não pode haver apropriação particular dos resultados positivos, ou, mesmo, a intenção de fazê-lo (*animus distribuendi*) "(destaque do requerente).

Na mesma linha, ainda, é o pensamento de Hugo de Brito Machado, ao afirma que "instituição sem fins lucrativos é aquela que não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes".

Reforça o entendimento o disposto no art. 12, parágrafo 2º, alínea "a", da Lei n.º 9.532/97, cuja legitimidade já foi inclusive corroborada pelo Supremo Tribunal Federal (ADI n.º 1.802-MG), e que estabelece, *verbis*:

"§2º Para o gozo da imunidade, as instituições financeiras a que se refere este artº 8º, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: a) não remunerar, ou qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; "

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes trilhou o mesmo caminho da doutrina. Com efeito, a 1ª Câmara do 1º Conselho, em acórdão relatado pela Conselheira Sandra Maria Faroni, reconheceu que:

"A norma que veda 'remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados' é, a toda evidência, uma norma anti-abuso, e deve ser interpretada com

cautela. Na realidade, a lei buscou evitar a distribuição do patrimônio ou da renda aos seus instituidores (sócios), travestida em benefícios e na remuneração por valores incompatíveis com o mercado. E esses aspectos devem ser analisados caso a caso” (acórdão 101-94.657, sessão de 12/08/2004, destaque do requerente).

Desse modo, a vedação de distribuição das rendas da entidade dirige-se aos criadores, mantenedores, executivos, diretores etc., que, por terem criado e por dirigirem efetivamente a instituição, poderiam, em tese, manipular as contas da entidade a fim de encobrir uma finalidade verdadeiramente lucrativa (em seu benefício próprio e não em benefício do desenvolvimento da atividade para a qual foi criada a entidade), ou seja, justamente o tipo de fraude que a legislação visa coibir, nos termos da lição de Geraldo Ataliba. .

No caso em análise, o Sr. Ernani Gurgel de Lima durante muitos anos prestou serviços ao impugnante, atuando na defesa do partido junto à Justiça Eleitoral. Como contraprestação aos serviços prestados, recebia remuneração indicada nos recibos de pagamento a autônomos (RPA) juntados aos autos, sobre os quais foram regularmente efetuadas as retenções de tributos incidentes (fato não contestado pela Fiscalização).

O negócio jurídico existente entre o impugnante e o Sr. Ernani sempre foi o de prestação de serviços autônomos, no bojo de uma relação jurídica tipicamente bilateral. O Sr. Ernani Gurgel de Lima jamais exerceu qualquer cargo de dirigente do partido, que é qualidade exclusiva dos membros das Comissões Executivas Partidárias (no respectivo âmbito - nacional, estadual ou municipal), nos termos dos arts. 57 e seguintes do Estatuto do PFL, vigente à época dos fatos (doc.j.).

Com efeito, o Capítulo VI do Estatuto do partido estabelece quem são os "Dirigentes Partidários": (a) Presidentes das Comissões Executivas (art. 66); (b) Vice-Presidentes das Comissões Executivas (art. 67); (c) Secretários-Gerais (art. 68); (d) Primeiros-Secretários (art. 69); (e) Segundos-Secretários (art. 70); (Í) Primeiro-Tesoureiro (art. 71); (g) Segundo-Tesoureiro (art. 72) e (h) membros das executivas (art. 73).

A natureza da relação jurídica bilateral existente entre o impugnante e o Sr. Ernani, portanto, está perfeitamente identificada e não contestada pela Fiscalização, tornando-se fato incontroverso. A prestação de serviços pelo Sr. Ernani, na qualidade de procurador (delegado nacional) junto à Justiça Eleitoral, nunca envolveu qualquer tipo de atuação como dirigente do partido (tanto que não há impugnação aos pagamentos a ele feitos, refletidos nos RPA juntados aos autos).

1 Sendo assim, não se poderia concluir que o pagamento de despesas médicas, devidamente comprovadas nos autos, pudesse adquirir o caráter de distribuição de rendas a dirigente do partido, se tal conclusão não se extrai do fato conhecido (pagamento de despesas médico-hospitalares para tratamento de saúde de prestador de serviços não-dirigente).

De modo diverso, do fato conhecido se extrai que o partido pagou tais despesas a antigo colaborador por mera liberalidade, como reconhecimento à sua dedicação e fidelidade aos objetivos partidários.

Destaque-se que o pagamento das despesas médico-hospitalares em benefício de autônomo não configuraria remuneração para os fins da legislação previdenciária e do imposto de renda na fonte, não prevalecendo, assim, o argumento da Fiscalização que, embora afaste tal natureza, aduz que "ainda que fosse (referindo-se à contraprestação pelos serviços), deveria o partido ter jeito a retenção do imposto ” (cf. fls. 401).

De fato, o art. 22, inciso III c/c art. 28, III da Lei nº 8.212/91 determina que a contribuição ao INSS é devida pela empresa "sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem

serviços" (autônomos). A exigência incide sobre o salário-de-contribuição, definido como "a remuneração auferida em uma ou mais empresas".

A incidência limita-se, tanto na hipótese de empregado quanto na de autônomo, à remuneração decorrente da contraprestação do trabalho ou dos serviços, sendo essas as suas causas determinantes. Nem se diga que a cláusula "a qualquer título" prevista no art. 22, III, da Lei 8.212/91 poderia ter o condão de abranger inclusive pagamento de despesas médicas a autônomo. Isso porque, conforme ensina Wladimir Novaes Martinez, "pelo menos duas coisas o 'a qualquer título' não representa: 1) ser qualquer parcela; e 2) ser relativa a qualquer situação não decorrente do contrato de trabalho".

Tendo em vista que o pagamento de despesas médicas em questão não se vincula à causa da relação contratual existente entre as partes (prestação de serviços), afasta-se o caráter remuneratório e, via de consequência, a possibilidade de sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Afastado o caráter remuneratório (contra prestacional) do referido pagamento, até porque eventual (como reconhecido pela própria Fiscalização às fls. 400), sua natureza é de doação por mera liberalidade, o que não sujeitaria os referidos montantes à incidência do imposto de renda na fonte, por força de isenção concedida pela legislação federal às doações em favor de pessoas físicas (artigos 39, XV, 119 e 121 do RIR/99).

Não e demais ressaltar, outrossim, que o pagamento das despesas médico-hospitalares de colaborador, que não tinha condições financeiras para arcar com o tratamento de grave doença que veio a acarretar o seu óbito, nada mais é do que a expressão de em gesto puramente humanitário, adequado as finalidades e objetivos do impugnante, que, nos termos do seu Estatuto, está obrigado a exercer suas atividades de acordo com a declaração universal dos direitos do homem e da Constituição Federal, que asseguram o direito de todas as pessoas à saúde e bem-estar.

Não se vislumbra, pois, qualquer descompasso entre os pagamentos das despesas em questão e as finalidades essenciais do partido político, o que é corroborado pela aprovação das suas contas pela Justiça Eleitoral, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.096/95.

Não se deve perder de vista, finalmente, que o requisito da inexistência de finalidade lucrativa, assim como os demais requisitos impostos pela legislação complementar devam ser interpretados com observância do critério de razoabilidade, conforme exposto no item 3 desta impugnação.'

Ora, não é minimamente razoável a perda da imunidade outorgada pela Constituição aos partidos políticos pelo fato de ter o impugnante arcado com despesas médico-hospitalares de antigo colaborador, em situação gravíssima de saúde (que acarretou, inclusive, o seu falecimento).

Em suma, não há que se falar em distribuição de rendas do partido, na medida em que o Sr. Ernani Gurgel de Lima jamais exerceu cargo de dirigente, elemento essencial para configurar a violação ao art. 14, I, do CTN, nos termos da doutrina e da jurisprudência. Ademais, o pagamento poderia ser caracterizado, no máximo, como doação por mera liberalidade para auxílio de antigo colaborador, dentro do escopo essencial do partido, o que nem sequer caracterizaria hipótese de incidência de contribuição previdenciária ou imposto de renda na fonte.

**- Impossibilidade de suspensão da imunidade por falta de recolhimento de tributos na fonte (art. 9, § 1º, do CTN).**

Pretende-se suspender a imunidade do impugnante sob o fundamento de que a falta de retenção de tributos incidentes na fonte sobre algumas notas fiscais de prestação de serviços implicaria violação ao art. 9º, § 1º c/c art. 14, § 1º, do CTN.

Como exposto inicialmente, a Constituição Federal concede imunidade tributária a determinadas entidades, entre elas os partidos políticos, por reconhecer a importância e o interesse público nas atividades por elas desenvolvidas. Ao conceder a imunidade, o legislador constitucional levou em consideração as características essenciais daquelas entidades. Trata-se de uma questão ontológica. Em outras palavras, o partido político é imune em razão de ser um partido político.

O parágrafo 1º do artigo 9º do CTN estabelece que "o disposto no inciso IV (imunidade) não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros".

Rubens Gomes de Sousa, ao comentar o referido dispositivo, esclareceu que ele foi incluído no Código para deixar registrado algo que era objeto de dúvida, ou seja, quais são os limites da imunidade. (...). O que o § 1º quis esclarecer foi que esta exclusão não é total, mas é apenas exclusão do campo de aplicação da lei tributária, naquilo em que esta lei estabeleça obrigação de pagar tributos; mas o conteúdo da lei tributária não se limita a isso, compreende a prática de atos assecuratórios da cobrança do tributo devido por quem de direito (...)"

Portanto, o dispositivo em questão destina-se a **esclarecer** que as entidades imunes continuam sujeitas ao atendimento de deveres instrumentais (como a retenção, na qualidade de fonte pagadora, de tributos devidos por terceiros).

Por seu turno, o parágrafo 1º do art. 14 do CTN estabelece que "na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício".

**Ao contrário do que defende a Fiscalização, o requisito da necessidade de observância dos deveres acessórios (como a obrigação de retenção de tributos na fonte e a manutenção de escrita contábil regular - art. 14, III, do CTN) só se legitima como causa suspensiva da imunidade se a sua falta impedir a demonstração da ausência de finalidade lucrativa e da aplicação integral das receitas no País (incisos I e II do art. 14 do CTN).** Nos dizeres de Regina Helena Costa, "os chamados 'deveres de contorno', como denomina Renato Alessi, permanecem exigíveis, nesta hipótese, justamente para avaliar se a imunidade deve ser mantida".

A obrigação de cumprimento de deveres acessórios, portanto, não representa um fim em si mesmo, o que deflui de sua própria natureza instrumental.

Assim sendo, a falta de retenção na fonte somente poderia gerar a suspensão da imunidade caso restasse comprovado que a mesma se deu para encobrir alguma irregularidade que desqualificasse ontologicamente a entidade, acarretando a perda da imunidade outorgada pela Constituição. Seria o caso, por exemplo, se ficasse demonstrado que a falta de retenção na fonte era utilizada para disfarçar a distribuição de renda ou patrimônio da entidade imune aos seus dirigentes/criadores.

Nesse sentido é a lição de Roque Carrazza, ao afirmar que "os requisitos do art. 9º, § 1º, do CTN (v.g., a retenção, na fonte, do IR devido por pagamentos feitos a terceiros), justamente por não se referirem à demonstração da ausência de fins lucrativos, não têm força jurídica para ensejar a perda ou a suspensão da imunidade das instituições de educação". Mais adiante, afirma o autor que o descumprimento de obrigação acessória "gera responsabilidade de cunho administrativo, que não interfere nas características intrínsecas da pessoa imune".

Tanto assim é que o procedimento de suspensão da imunidade está previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96, constando expressamente de seu § 1º que a sua aplicação depende da constatação de que a entidade imune "não está observando requisito ou condição

previsto nos arts. 9º, §1º, e 14, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional". Nos termos da legislação de regência, a suspensão requer inobservância contínua e reiterada das disposições legais, o que poderia indicar perda efetiva das características essenciais da entidade imune. Não é permitida a suspensão, entretanto, em decorrência de conduta isolada, pontual e episódica da entidade, interpretação que está em consonância com a própria exegese do §1º do art. 14, no sentido, como visto, de que a autoridade só "pode" suspender a imunidade nos casos que a infração reiterada por parte da entidade demonstrar a inobservância dos requisitos essenciais da imunidade.

A suspensão da imunidade no caso concreto mostra-se completamente destituída de razoabilidade, bastando observar que, após ampla fiscalização, que durou mais de dois anos, foram apontadas faltas de retenção de valores ínfimos (no total de R\$ 3.417,90 a título de IRF e R\$ 734,76 de contribuições).

Ainda que não se mostrasse absolutamente inaplicável ao caso a suspensão da imunidade tributária, quando menos não poderia subsistir a exigência, tendo em vista que o impugnante promoveu o pagamento integral de todos os tributos que lhe foram imputados, com os devidos acréscimos legais, como comprovam as guias de recolhimento anexas (docs, j.), o que elide de forma definitiva qualquer responsabilidade que se lhe pretenda imputar pelas infrações já corrigidas.

Note-se que o pagamento dos tributos com os devidos acréscimos moratórios já configura, por si só, a sanção aplicável em decorrência da falta cometida. Seria até mesmo anti isonômico que a simples falta de retenção de tributos (em valores írisórios, diga-se de passagem) pudesse acarretar, de um lado, a gravíssima sanção de perda de imunidade para a entidade imune e, de outro lado, a mera imposição de multa moratória caso a infração tivesse sido cometida por uma sociedade comercial qualquer.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes consolidou-se no sentido da impossibilidade de suspensão da imunidade sob a acusação de mera falta de retenção de tributos pela entidade, como se verifica das ementas abaixo transcritas:

**INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO - IMUNIDADE - SUSPENSÃO - IMPROCEDÊNCIA** - A suspensão de imunidade de Instituição de educação, para que seja eficaz, deve estar calcada em sólidas provas do desvio de finalidade de que trata o art. 14 do CTN, não se prestando como tais: (i) a acusação de insuficiência de recolhimento de IRF que, ao fim e ao cabo, quando dos lançamentos que se seguiram, na constituição do crédito tributário, não foram tomados em consideração, (ii) despesas contabilizadas que, pela sua natureza, ainda que possam ser tomadas como indedutíveis, não representaram distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou de rendas da entidade e (iv) o pagamento de remuneração a dirigentes ocupantes de cargos executivos. Precedentes do Poder Judiciário e dos Conselhos de Contribuintes. **IRPJ/CSLL - MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE - IMPROCEDÊNCIA** - Mantida a imunidade da instituição no julgamento do processo decorrente de sua suspensão, não é cabível a manutenção dos lançamentos decorrentes da quebra então decretada pelo Delegado da Receita Federal. " (7ª Câmara do 1º CC, acórdão 107-08.343, Relator Cons. Natanael Martins, sessão de 09/11/2005, destaque do requerente).

**"IMUNIDADE - SUSPENSÃO** - No caso de incidência na fonte como antecipação, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual (PN COSIT 02/2002). Se a suspensão da imunidade teve como único fundamento a falta de retenção do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos de aluguel que a entidade pagou, e se a fonte prova que os beneficiários os incluíram nas respectivas declarações de rendimentos apresentadas, não subsiste a suspensão da imunidade. Recurso provido. " (1ª Câmara do 1º CC. acórdão 101-95.134, Relatora Cons. Sandra Maria Faroni, sessão de 11/08/2005, destaque do requerente, que cita, no mesmo sentido, o acórdão 101-95.343, sessão de 25/01/2006).

Em suma, a falta de retenção de tributos incidentes na fonte não configura requisito capaz de implicar a suspensão da imunidade tributária, por não ser relacionado às características essenciais da entidade imune. De qualquer modo, o requisito de cumprimento de deveres instrumentais deve ser interpretado sob critério de razoabilidade, que não está presente no caso, dados os valores irrisórios apontados pela Fiscalização. Ademais, o pagamento dos valores indicados, com os acréscimos moratórios, elide qualquer responsabilidade que lhe pudesse ser imputada em decorrência das infrações já corrigidas, nos termos da jurisprudência do Conselho de Contribuintes. '

- Conclusão.

Por todo o exposto, o requerente afirma ter ficado demonstrado que:

(i) a Constituição concede imunidade aos partidos políticos como forma de preservar o regime democrático fundado no pluripartidarismo;

(ii) os requisitos impostos pela legislação infraconstitucional devem dizer respeito, exclusivamente, às características essenciais da entidade, não podendo ser utilizados para restringir a imunidade concedida pela Lei Maior;

(iii) o art. 14, § 1º, do CTN, ao estabelecer que a autoridade "pode" suspender a imunidade das entidades que não preenchem os requisitos nele estipulados limita a sua aplicação aos casos em que restar configurada a descaracterização da natureza da entidade;

(iv) a distribuição de rendas ou patrimônio teria como pressuposto mínimo que o seu beneficiário fosse dirigente da entidade, nos termos da consolidada doutrina e jurisprudência;

(v) o pagamento de despesas médicas para o tratamento de saúde de colaborador, que prestava serviços remunerados ao partido e jamais exerceu cargo de dirigente partidário, não configura distribuição de rendas ou patrimônio vedada pela legislação;

(vi) a par de não configurarem distribuição de rendas, as despesas médicas foram pagas a título de doação por mera liberalidade, o que afasta a obrigatoriedade de retenção de imposto de renda e contribuição previdenciária sobre os montantes;

(vii) o requisito da necessidade de observância dos deveres acessórios (como a obrigação de retenção de tributos na fonte e a manutenção de escrita contábil regular - art. 14, III, do CTN) só se legitima como causa suspensiva da imunidade se a sua falta impedir a demonstração da ausência de finalidade lucrativa e da aplicação integral das receitas no País (incisos I e II do art. 14 do CTN) e enquanto não cumprida a obrigação;

(viii) a mera falta de retenção de tributo incidente na fonte, de forma eventual e esporádica, não legitima a suspensão de imunidade, mas apenas a aplicação das sanções cabíveis na espécie, até por força do princípio constitucional da isonomia; e

(ix) no caso, além de serem irrisórios, o impugnante recolheu, com os acréscimos legais, os valores apontados pela fiscalização, o que ilide, por si só, a responsabilidade pelas infrações já corrigidas, nos termos dos precedentes do Conselho de Contribuintes.

› Dos AUTOS DE Infração:

Em decorrência da suspensão da imunidade, foram lavrados contra a instituição partidária os seguintes autos de infração:

1) IRPJ - ano-calendário de 2002 (fls. 963/968), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/11/2007, totalizando R\$ 256.330,38, com ciência por via postal em 28/12/2007 (AR colado à fi. 961);

- 2) CSLL - ano-calendário de 2002 (fls. 970/976), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/11/2007, totalizando R\$ 97.907,83, com ciência por via postal em 28/12/2007 (AR colado à fl. 961);
- 3) IRPJ - anos-calendário de 2003 e 2004 (fls. 978/996), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 29/02/2008, totalizando R\$ 1.034.727,59, com ciência pessoal em 27/03/2008 (fl. 979);
- 4) > CSLL - anos-calendário de 2003 e 2004 (fls. 998/996), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 29/02/2008, totalizando R\$ 395.928,79, com ciência pessoal em 27/03/2008 (fl. 999);
- 5) > IRRF - multa e juros isolados sobre a falta de retenção e recolhimento nos anos-calendário de 2003 e 2004 (fls. 1.016/1.022), totalizando R\$ 1.505,83, com ciência pessoal em 27/03/2008 (fl. 1.016);
- 6) > CSLL - multa e juros isolados sobre a falta de retenção e recolhimento no ano-calendário de 2004 (fls. 1.024/ 1.028), totalizando RS 120,46, com ciência pessoal em 27/03/2008 (fl. 1.028);
- 7) COFINS - multa e juros isolados sobre a falta de retenção e recolhimento no ano-calendário de 2004 (fls. 1.030/1.0234), totalizando R\$ 359,33, com ciência pessoal em 27/03/2008 (fl. 1.030);
- 8) PIS - multa e juros isolados sobre a falta de retenção e recolhimento no ano-calendário de 2004 (fls. 1.036/1.040), totalizando RS 78,30, com ciência pessoal em 27/03/2008(fl.1.036). \_

#### \_ DAS IMPUGNAÇÕES Aos Autos DE Infração - ANO-CALENDÁRIO DE 2002

Em 21/01/2008, o partido político apresentou a petição acostada às fls. 420/431, impugnando os autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2002, dos quais tomou ciência em 28/12/2007, alegando que, afora as razões manifestadas contra a suspensão da imunidade da instituição, existem fundamentos autônomos pelos quais os lançamentos de ofício ora impugnados não podem subsistir, a seguir expostos.

#### - NULIDADE DOS LANÇAMENTOS DE OFICIO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS MÍNIMOS PARA IDENTIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO UTILIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. .

O Demonstrativo de Apuração de Resultados Tributáveis, que instrui os autos de infração impugnados, não permite saber como a Fiscalização realizou os cálculos que levariam aos tributos supostamente devidos. Isso, por si só, já leva à necessidade de cancelamento da exigência fiscal, como se passa a verificar.

O art. 142 do CTN atribui competência à autoridade administrativa para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, quando ela deve "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (destaca). Os arts. 196 e seguintes do CTN estabelecem regras que disciplinam o exercício das competências atribuídas à fiscalização para examinar se os particulares cumprem suas obrigações fiscais, de acordo com os procedimentos estabelecidos em lei.

Esses procedimentos administrativos para exigência de tributos cuja arrecadação compete à Secretaria da Receita Federal estão disciplinados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 59, II, prescreve serem nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa. Tal hipótese de nulidade configura-se, p. ex., quando o lançamento não

contempla motivação que ofereça suporte à exigência imposta, pressuposto, aliás, obrigatório não só ao ato lançamento, mas a todos os atos administrativos (art. 37, caput, da CF-88).

Em conformidade com o Decreto n.º 70.235/72, o art. 2.º da Lei n.º 9.784/99 determina que a Administração Pública deva obedecer, dentre outros, aos princípios da motivação e da ampla defesa.

Portanto, os srs. agentes fiscais são obrigados a examinar os documentos fornecidos pelo contribuinte para, a partir deles, motivar o ato que expedirão. Antes de chegar a qualquer uma dessas conclusões, a fiscalização tem "um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação " conforme sustenta Alberto Xavier.

Logo, o poder de fiscalização por meio de um procedimento fiscal, se é um poder (ou competência) da Administração, é também um dever, sem o qual a atividade de arrecadar tributos não pode ser validamente exercida. Nesse cenário, os diversos instrumentos que lhe são conferidos no procedimento fiscal constituem meios para atingir ou buscar a verdade material. No caso concreto, no entanto, a Fiscalização não adotou essa conduta.

O Demonstrativo de Apuração de Resultados Tributáveis que instrui os autos de infração impugnados não é suficiente para demonstrar os critérios e a forma de cálculo utilizados pela Fiscalização para apuração dos tributos que seriam supostamente devidos pelo Impugnante.

De fato, para demonstrar a inexistência de elementos que permitam a adequada compreensão dos valores apontados pela Fiscalização, basta apontar que a Fiscalização nem sequer demonstrou a origem dos valores utilizados como despesas e receitas do período, discriminando-as como seria de rigor.

Além disso, muito embora os próprios cálculos da Fiscalização demonstrem que os resultados dos períodos foram negativos (despesas maiores do que as receitas), apurou-se, sem nenhuma explicação, um resultado positivo, sobre o qual incidiram as alíquotas do IRPJ e da CSL, após uma compensação de prejuízos igualmente destituída de fundamentação.'

A ausência de elementos mínimos capazes de permitir a identificação dos critérios de cujo adotados pela Fiscalização configura inequívoco cerceamento do direito do impugnante ampla defesa, implicando a completa nulidade dos autos de infração impugnados.

**- O DEMONSTRATIVO DA FISCALIZAÇÃO APONTA O IMPUGNANTE TEVE DESPESAS MAIORES QUE AS RECEITAS AUFERIDAS NO PERÍODO.**

Apesar de incompreensível, ao menos uma conclusão pode ser extraída do demonstrativo preparado pela Fiscalização: as receitas auferidas pelo impugnante no período foram sempre inferiores às despesas. Dessa forma, são nulas as exigências de IRPJ e de CSL, por inexistência de renda/lucro tributáveis.

De fato, em relação ao trimestre encerrado em 30/09/2002, o demonstrativo aponta que o resultado do período (receitas menos despesas) seria negativo (-R\$ 1.810.795,70). O demonstrativo indica, igualmente, que o resultado do trimestre seguinte, encerrado em 31/12/2002. seria igualmente negativo (-R\$ 1.193.944,19).

No entanto, desconsiderando a noção elementar de que resultados negativos não equivalem a "renda tributável", a Fiscalização aponta, como "resultado trimestral", um valor positivo (R\$ 616.851,51). Aparentemente, a Fiscalização incidiu em algum inexplicável erro de cálculo, em que transformou prejuízos em lucro.

Além disso, realiza a Fiscalização, sem maiores esclarecimentos, uma compensação ("resultado após compensação de prejuízo") que acaba resultando numa suposta base de cálculo no valor de R\$ 431.796,06.

Todavia, a compensação de prejuízos ocorre apenas nas situações em que a pessoa jurídica tiver apurado lucro num determinado exercício, que poderá ser compensado, observadas as limitações legais, com os prejuízos de exercícios passados.

Não é, todavia, o que ocorre no caso em análise, em que os próprios números indicados pela Fiscalização apontam, sem margem a dúvidas, que o impugnante, nos dois trimestres em questão, teve despesas maiores do que as receitas auferidas. Em outras palavras, o que Fiscalização tributou foram prejuízos e não resultado positivo.

Por mais essa razão, não podem prevalecer os autos de infração impugnados.

#### - IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IRPJ/CSLL CALCULADOS PELO LUCRO REAL.

Os autos de infração ora impugnados baseiam-se em valores supostamente extraídos dos balancetes apresentados pelo impugnante, que, ao que tudo indica, teriam sido utilizados pela Fiscalização como base para apuração do lucro real. Todavia, o Conselho de Contribuintes firmou entendimento no sentido da nulidade das exigências de tributos calculados com base no lucro real de entidades cuja imunidade tenha sido suspensa, considerando que a contabilidade dessas pessoas é insuficiente para subsidiar tal apuração, como se verifica dos seguintes julgados:

" INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA - As instituições de assistência social podem ter a imunidade tributária suspensa nos termos do § 1º do artigo 14, por descumprimento dos seus incisos I, II Jurídica e' o lucro real, presumido ou arbitrado, e III, e do artigo 9º§ 1º, todos da Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional

IRPJ - BASE DE CALCULO - A base IRPJ - BASE DE CALCULO - LUCRO REAL - A tributação com base no lucro real somente e cabível quando observadas todas as normas pertinentes a esse regime de tributação, especialmente no que tange à apuração dos resultados (mensal, trimestral, semestral ou anual), e aos pertinentes ajustes no lucro líquido.

CSLL - BASE DE CALCULO - A diferença entre a receita e despesa (superavit) não se confunde com o resultado apurado com observância da legislação comercial a que se refere artigo 2º da Lei n 7. 689/88.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL/PIS - A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro. Recursos de Ofício e Voluntário negados. " (7ª Câmara do 1º Conselho, Relator Cons. Nilton Pêss, acórdão n.º 105-13.709, sessão de 22/01/2002).

"INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA - As instituições de educação podem ter a imunidade tributária suspensa nos termos do parágrafo 1º, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, por descumprimento dos incisos I e II, do mesmo artigo. Porém, o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores, não caracteriza a distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores, por terem sido considerados excessivos. IRPJ-BASE DE CALCULO - LUCRO REAL - A tributação com base no lucro real somente e cabível quando observadas todas as normas pertinentes a esse regime de tributação, especialmente no que tange à apuração dos resultados (mensal, trimestral, semestral ou anual), e aos pertinentes ajustes no lucro líquido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL/PIS - A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro Recurso conhecido e provido. ” (la Câmara do lo Conselho, Relator Cons. Paulo Roberto Cortez, acórdão nº 105-13. 709, sessão de 21/08/2002, destacamos).

As entidades imunes, justamente por não estarem sujeitas à exigência de tributos, não estão obrigadas à manutenção de contabilidade com a observância de todos os requisitos que são aplicáveis às pessoas jurídicas em geral. Por essa razão, uma vez declarada a suspensão da imunidade tributária, não pode a Fiscalização arvorar-se sobre a contabilidade da entidade até então considerada imune e lançar os tributos com base no lucro real, cuja apuração depende de cálculos complexos, mediante deduções e exclusões expressamente previstas na legislação.

Resta demonstrada, portanto, a nulidade dos autos de infração impugnados, que devem ser imediatamente cancelados.

- AS RECEITAS AUFERIDAS PELO PARTIDO NÃO CONFIGURAM RENDA/LUCRO TRIBUTÁVEIS PELO IRPJ E PELA CSLL.

De acordo com o "Demonstrativo de Apuração de Resultados Tributáveis" utilizado para instrução dos autos de infração ora impugnados, a Fiscalização computou, na apuração dos resultados do período, as receitas denominadas "recursos próprios" e "recursos do fim do partidário".

As receitas denominadas de "recursos próprios" são originadas, entre outras, de doações de pessoas físicas e jurídicas destinadas a constituição de seus fundos, nos termos do art 39 da Lei nº 9.096/95. Trata-se, fundamentalmente, de receitas de doação.

De outro lado, os "recursos do fundo partidário" originam-se do Fundo Especial de Assistência Financeira aos Partidos Políticos, disciplinado pelo artigo 38 da Lei nº 9.096/95. Trata-se de recursos públicos, previstos no orçamento da União e destinados por lei ao desenvolvimento de atividades inerentes à função desempenhada pelos partidos políticos.

- Ocorre, entretanto, que tanto os recursos oriundos de doação quanto os recursos públicos componentes do Fundo Partidário representam meras transferências de capital que não compõem renda ou lucro tributáveis.

Em primeiro lugar, faz-se necessária a análise dos limites impostos pela Constituição ao outorgar competência à União para instituir imposto sobre a renda. Isso porque, como se sabe, toda outorga de competência tem um sentido positivo e outro negativo. Positivo, na medida em que a União poderá exercer em sua plenitude o poder que lhe foi conferido.

Negativo, porque não poderá haver atuação fora dos casos estabelecidos.

A Constituição Federal outorgou competência à União para instituir imposto sobre a "renda e proventos de qualquer natureza" (art. 153, III, da CF). Esses, portanto, os limites constitucionais à tributação pelo imposto sobre a renda.

No âmbito da legislação infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, estabelece: -

"Art 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: V

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da , combinação de ambos; -

11-proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Inúmeras são as definições da doutrina a respeito dos conceitos de "renda" e de "proventos de qualquer natureza". A par das discussões doutrinárias, o fato é que, independentemente da amplitude que se queira emprestar aos referidos conceitos, a premissa básica é a de que a renda tributável configura um acréscimo patrimonial originado de uma fonte produtora própria do beneficiário.

De fato, a geração de renda pressupõe um acréscimo patrimonial decorrente da valorização do próprio capital ou como remuneração (contraprestação) das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Nesse sentido é a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

"Outrossim, receita não é todo e qualquer ingresso de novo direito no patrimônio, mas, sim, no geral e sem entrar em aspectos particulares, é aquele direito produzido pelo próprio patrimônio - pelos recursos materiais, humanos, tecnológicos etc. que derivam de direitos participantes do patrimônio -, sendo verdadeira remuneração de alguma utilidade entregue a outrem através de algum negócio jurídico praticado pelo titular do patrimônio mediante o uso dos componentes deste.

Daí podermos dizer que o patrimônio tem duas portas de entrada, uma a das receitas e outra a das transferências patrimoniais. Para os quatro tributos objetivados neste estudo interessa somente a primeira dessas portas, pois apenas ela está abrangida pelas respectivas competências constitucionais tributárias. A outra porta pode ser abrangida pela competência quanto a outros tributos, como, por exemplo, a relativa ao imposto' sobre transmissão imobiliária, mas não se confunde com a porta das receitas nem com a respectiva competência tributária relativa à COFINS e à contribuição ao PIS ou com a consequente competência para a cobrança do IRPJ e da CSL " (destacamos).

As doações e as transferências de recursos públicos, que configuram riquezas advindas de outras fontes, não decorrentes do próprio patrimônio da entidade, representam meras transferências de capital e que, por essa razão, não podem ser incluídas no conceito de renda tributável.

A respeito do tema, Bulhões Pedreira afirma que "as transferências de capital não são computadas no lucro porque são estranhas ao fluxo de renda recebido pela pessoa. (...). As transferências são negócios unilaterais, nos quais quem transfere dinheiro não recebe em troca outro direito "

O conceito de renda tributável pressupõe, ainda, acréscimos patrimoniais a título oneroso, o que exclui as doações e as transferências de recursos públicos, caracterizadas como transferências de capital a título gratuito.

Nesse sentido é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em julgado que versou sobre o conceito constitucional de renda tributável:

"CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30. XI. 64, art. 38, C.F. 46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV, EC 1/69, art. 21, LV, CTN, art. 43.

I. - Rendas e proventos de qualquer natureza; o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso CF., 1946, art. 15, IV, CF/67, art. 22, IV, EC 1/69, art 21, IV CTN, art. 43. 11 - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. 111 -RE, conhecido e provido. "(RE nº 117.887, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 23/04/93, destacamos).

Para afirmar a intributabilidade dos acréscimos patrimoniais gratuitos, Henry Tilbery relata circunstância ocorrida durante a tramitação do Anteprojeto que resultou no Código Tributário Nacional. Naquela ocasião, restou suprimida a cláusula "acrécimo patrimonial a título oneroso ou gratuito", a respeito do fato gerador do imposto sobre a renda.

Por essa razão, afirma o autor que "a pesquisa citada conclui pela manutenção do conceito oneroso de imposto de renda no atual sistema constitucional, conclusão essa que nos parece correta".

Tanto assim é que as subvenções para investimento e as doações feitas pelo Poder Público são expressamente excluídas da apuração do lucro real, nos termos do artigo 443 do RIR/99: -

"Art 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as .subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos económicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 38, § 2, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1o, inciso VIII):

I- registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art 545 e seus parágrafos, ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Em respeito aos limites extraídos da matriz constitucional, refletidos na legislação complementar, as doações e demais transferências a título gratuito não compõem o fato gerador do imposto sobre a renda.

Portanto, sob qualquer ângulo que se analise a questão, a única conclusão possível é a de que as doações e as transferências de recursos públicos (fundo partidário), que compõem a integralidade das receitas auferidas pelo Impugnante, estão fora do campo de incidência do imposto sobre a renda. Por essa razão, devem ser canceladas as exigências impugnadas. \_

- ANOS-CALENDÁRIO DE 2003 E 2004

Em 24/04/2008, o partido político apresentou a petição acostada às fls. 1.087/ 1.095, impugnando os autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL do anos-calendário de 2003 e 2004, dos quais tomou ciência em 27/03/2008, alegando que, afora as razões manifestadas contra suspensão da imunidade da instituição, existem fundamentos autônomos pelos quais os lançamentos de ofício ora impugnados não podem subsistir, a seguir expostos.

- NECESSIDADE DE APURAÇÃO ANUAL DA BASE DE CALCULO DO IRPJ/CSL.

De acordo com o relatório fiscal que acompanha os autos de infração, os tributos em questão foram apurados com base no lucro real trimestral, considerando que "o Democratas não manifestou, na forma e prazo legais, a opção por uma das formas alternativas de apuração do imposto".

No entanto, é preciso observar que, devido às peculiaridades do caso em análise, seria inviável a manifestação do contribuinte por qualquer forma alternativa de apuração do imposto, uma vez que, naquele momento (em que tal opção seria possível), era plenamente reconhecida a imunidade outorgada ao impugnante.

Ou seja, não faria qualquer sentido que o impugnante, na qualidade de entidade imune, manifestasse sua opção por uma forma alternativa de apuração do IRPJ/CSLL, que somente valeria caso a sua imunidade viesse, por qualquer razão, ser suspensa pelas autoridades fiscais.

Por essa razão, o fato de não ter havido "opção por uma das formas alternativas de apuração do imposto" não tem o condão de impor à entidade cuja imunidade foi suspensa retroativamente uma forma mais onerosa de cálculo dos tributos supostamente devidos.

No caso, a apuração trimestral do IRPJ/CSL apontou que o impugnante teria auferido superávit (resultado positivo) nos seguintes trimestres: 1º (R\$ 1.271.453,68) e 4º (R\$ 60.730,31) trimestres de 2003; 1º (R\$ 405.945,73), 3º (R\$ 801.081,52) e 4º (R\$ 122.801,69) trimestres de 2004, conforme demonstrativo de apuração de resultados tributáveis que instrui os autos de infração.

No entanto, caso tivesse sido observado o regime de apuração anual, computando-se todas as receitas auferidas e as despesas incorridas no ano, a base de cálculo dos tributos supostamente devidos seria significativamente menor no ano-base de 2003 (resultado positivo de R\$ 333,366,542), ao passo que teria sido apurado prejuízo no ano-base de 2004 (resultado negativo de R\$ 103.594,41).

Diante dos resultados consolidados em cada exercício, considerando tratar-se de apuração retroativa de tributos supostamente devidos em razão da suspensão da imunidade, deveria a fiscalização ter optado pela forma mais benéfica ao contribuinte, que no caso seria o regime de apuração anual, em detrimento da apuração trimestral.

Portanto, devem ser cancelados os autos de infração impugnados, em razão da nulidade dos critérios utilizados pela fiscalização para apuração dos tributos supostamente devidos. Caso assim não se entenda, ao menos deve ser determinado o redimensionamento da base de cálculo dos tributos supostamente devidos, utilizando-se, para tanto, o regime anual de apuração do IRPJ/CSLL.'

- AS RECEITAS AUFERIDAS PELO PARTIDO NÃO CONFIGURAM RENDA/LUCRO TRIBUTÁVEIS PELO IRPJ E PELA CSLL.

Nesta capitulação, o impugnante traz à tona os mesmos argumentos e destaques utilizados na contestação dos autos de infração relativos ao ano-calendário de 2002, anteriormente relatados.

\_ Dos AUTOS DE INFRAÇÃO Não IMPUGNADOS

Conforme ressalva o despacho à fl. 139, não foram alvo de impugnação os autos de infração relativos às multas e juros isolados sobre a falta de retenção e recolhimento de IRRF, CSLL, Cofins e PIS, cujo crédito tributário foi apartado para cobrança em separado nos autos do processo etiquetado sob o nº. 14033003089/2008-59.

A decisão de primeira instância (Acórdão n. 03-31.339 - 2ª Turma da DRJ/BSB, e-fls. 1179 e ss) indeferiu a impugnação interposta contra o Ato Declaratório Executivo, que suspendeu a imunidade tributária da instituição, e julgou procedentes em parte os autos de infração impugnados, por entender que devem ser canceladas as exigências do IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário de 2002 devido ter sido comprovado que o autor do feito chegou a um resultado tributável de R\$ 616.851,51 no 4º trimestre/2002, quando, na realidade, não há base de cálculo para tributação de IRPJ e CSLL naquele período.

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/09/2009 (e-fl. 1212), a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 20/10/2009 (e-fl. 1213), em que repete os fundamentos de sua manifestação de inconformidade.

## Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso ao CARF é tempestivo. Cumpridas as demais condições de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que indeferiu a impugnação interposta contra o Ato Declaratório Executivo, que suspendeu a imunidade tributária da instituição, e julgou procedentes em parte os autos de infração impugnados, por entender que devem ser canceladas as exigências do IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário de 2002 devido ter sido comprovado que o autor do feito chegou a um resultado tributável de R\$ 616.851,51 no 4º trimestre/2002, quando, na realidade, não há base de cálculo para tributação de IRPJ e CSLL naquele período.

Cientificada da decisão de primeira instância a Interessada interpôs recurso voluntário em que repete os fundamentos de sua impugnação/manifestação de inconformidade. Por concordar com os fundamentos do Acórdão n. 03-31.339 - 2ª Turma da DRJ/BSB (e-fls. 1179 e ss), que a julgou procedente em parte, reproduzo-os a seguir como razões de decidir, com base no art. 57, § 3º do Regimento do CARF:

### - DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

#### - Da imunidade outorgada aos partidos políticos

Dentre as limitações ao poder de tributar outorgadas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, está inserida a imunidade do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, *verbis*:

Art 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, 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. (g.n.o.).

De pronto, a simples leitura do dispositivo deixa claro que para fruição da imunidade, no tocante às organizações partidárias, a condição de partido político é necessária, mas não suficiente. Há que ser atendidos os requisitos da lei.

Estes requisitos foram fixados em lei complementar, no caso o CTN, que em seu art. 14 expressamente estabelece:

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LC n.º 104, de 2001)

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

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

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

O §1º do art. 9º do CTN, ao qual o dispositivo em destaque faz remissão, declara que a imunidade "não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba **reter na fonte**, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Neste ponto, cabe uma conclusão: a eventual declaração de suspensão da imunidade não descaracteriza a natureza da entidade, apenas a torna sujeita às regras gerais de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, **no período em que deixou de cumprir os requisitos exigidos pela lei para gozo do benefício**.

Outro aspecto relevante a ressaltar é o de que, **constatada a inobservância de qualquer dos requisitos legais**, que implique suspensão da imunidade, não pode a Administração Pública deixar de declarar o fato e deflagrar seus efeitos, em respeito ao **princípio da legalidade**, insculpido genericamente no art. 5º., inciso II, e, especificamente, no tocante à administração pública, no art. 37 da Constituição Federal.

A este respeito, é bastante esclarecedor o que leciona Alexandre de Moraes, *in* Direito Constitucional (4ª ed., Atlas, p. 282):

O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal e anteriormente estudado, aplica-se normalmente na Administração Pública, porém deforma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitido a realização de tudo o que a lei não proíba. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sim em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a finalidade de preservar-se a ordem jurídica.

Na administração tributária, em particular, os atos são totalmente vinculados ou regrados, significando que, na sua prática, o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações (Hely Lopes Meirelles, *in* Direito Administrativo Brasileiro, 21ª ed., Malheiros, p. 101).

Esclarecidos esses limites fundamentais, cabe apreciar se os fatos detectados pela Fiscalização são, à luz da estrita legalidade, motivadores ou não da suspensão da imunidade tributária do DEM.

#### Pagamento de despesas médicas

O pagamento, nos meses de janeiro a março de 2002, de despesas médicas incorridas para o tratamento de antigo colaborador do partido, Sr. Ernani Gurgel de Lima, foi qualificada pelo Fisco como violação ao requisito expresso no art. 14, inciso I, do CTN "não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer

título, com o fundamento de que teria caráter de despesa de ordem pessoal, configurando "distribuição de rendas do partido não autorizadas pela legislação regente"

Entende o requerente que a abrangência dessa restrição está adstrita à condição de que o beneficiário exerça função executiva/gerencial na instituição, isto é, diretamente vinculada à própria geração de receitas ou ao incremento do patrimônio que venham a ser distribuídos. Afirma que este entendimento é o mesmo de que trata o disposto no art. no art. 12, §2º, alínea "a", da Lei n.º 9.532, de 1997, que estabelece, *verbis*:

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

Sobre este argumento, cabe desde logo um reparo. O mandamento do caput do art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997, tem como destinatário as instituições de educação ou de assistência social, não alcançando, por Óbvio, os partidos políticos. Se fosse vontade do legislador que a regra abrangesse os partidos políticos, estes seriam expressamente mencionados na dicção do dispositivo, ou, ainda, o texto faria referência a todas as entidades enumeradas no art. 150, VI, c, da CF/88, o que não foi o caso.

No mesmo sentido, o Acórdão 101-94.657, da 1ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, invocado pelo impugnante, ao tratar da vedação do dispositivo legal em destaque, por óbvio que não trata de matéria relacionada com instituição partidária, mas com instituição de educação ou de assistência social.

Assim, não tem nenhuma relevância para o deslinde da questão o fato de o Sr. Ernani Gurgel de Lima durante muitos anos ter prestado serviços remunerados ao impugnante, atuando na defesa do partido junto à Justiça Eleitoral, como profissional autônomo, sem jamais ter exercido qualquer cargo de direção na legenda partidária.

Assim, mesmo reconhecendo que a assunção das despesas médico hospitalares de colaborador, que não tinha condições financeiras para arcar com o tratamento de grave doença que veio a acarretar o seu Óbito, exprime um louvável gesto humanitário, não há como ignorar, sob o ponto de vista estritamente tributário, que, ao efetuar desembolsos dessa natureza, o DEM, objetivamente, terminou por transferir em benefício de terceiro parcela de suas rendas, o que caracteriza distribuição literalmente vedada pelo art. 14, inciso I, do CTN (distribuição a qualquer título), constituindo inobservância de requisito essencial exigido pela lei para fruição da imunidade tributária outorgada pelo texto constitucional.

Não é ocioso lembrar que, segundo o que determina o art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, salvo disposição de lei em contrário. No caso da imunidade, a lei que disciplina os requisitos essenciais à fruição do benefício é cerrada, não contemplando tratamentos excepcionais.

Em suma: *dura lex, sed lex*, e, neste aspecto, permanece vivido o ensinamento do saudoso mestre Carlos Maximiliano, que em sua consagrada obra "hermenêutica e Aplicação do Direito" (17a ed., Forense, p. 332), deixou a seguinte lição sobre a aplicação das leis fiscais:

(...) Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. Muito se aproximam das penais, quanto à exegese; porque encerram prescrições de ordem pública, imperativos ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.

De outra parte, a aprovação das contas do partido pela Justiça Eleitoral, nos termos do art. 34 da Lei n.º 9.096, de 1995, significa que a instituição se conduziu com lisura sob a ótica da legislação eleitoral, que não envolve aspectos da legislação tributária.

Quanto ao argumento da inexistência de finalidade lucrativa, assim como os demais requisitos impostos pela legislação complementar devem ser interpretados com observância do critério de razoabilidade, não há possibilidade de o agente público, por estar obrigado por dever de ofício à lei em seu sentido estrito, agir de modo diverso ao mandamento legal, como foi anteriormente enfocado.

**Há que se destacar, entretanto, que, ao fim, a suspensão da imunidade concernente ao ano-calendário de 2002 termina por afigurar-se inócua, na medida em que os lançamentos tributários relativos a este ano-calendário não se sustentam, como será detalhado adiante.**

- Falta de recolhimento de tributos na fonte (art. 9, § 1º, do CTN).

No entendimento do requerente, o requisito da necessidade de observância dos deveres acessórios (como a obrigação de retenção de tributos na fonte e a manutenção de escrita contábil regular - art. 14, III, do CTN) só se legitima como causa suspensiva da imunidade se a sua falta impedir a demonstração da ausência de finalidade lucrativa e da aplicação integral das receitas no País (incisos I e II do art. 14 do CTN).

Veja-se a dicção do art. 14 do CTN e seus incisos, *verbis*:

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LC n.º 104, de 2001) .

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

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

A redação do comando do caput do art. 14 do CTN, ao determinar que as entidades beneficiárias de imunidade tributária ficam subordinadas à observância dos requisitos enumerados em seus incisos de I a III, que são independentes, não deixa dúvida que a falta de observância de um deles constitui, por si só, motivo suficiente para a suspensão da imunidade.

Não há a cláusula condicionante enxergada pelo requerente.

**Esta circunstância é insofismável a partir da redação do próprio art. 32 da Lei n.º 9 430, de 1996, que reza expressamente em seu §1º que a suspensão da imunidade tributária depende da constatação de que a entidade imune "não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, §1º, e 14, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional".**

A legislação de regência enfocada não fala em nenhum momento que a suspensão requer inobservância contínua e reiterada das disposições legais, como argui o requerente, sendo, também neste ponto, equivocada sua argumentação no sentido de que não seria permitida a suspensão em decorrência de conduta isolada, pontual e episódica da entidade, e que a autoridade só poderia suspender a imunidade nos casos que a infração reiterada por parte da entidade demonstrasse a inobservância dos requisitos essenciais da imunidade.

De outra parte, constatada pelo Fisco a falta de cumprimento de qualquer dos requisitos impostos por lei para fruição da imunidade, como foi o caso da ausência de retenções na fonte, eventual regularização após a instituição haver sido notificada da transgressão não tem o efeito de afastar a responsabilidade pelo cometimento da infração, à luz do disposto no art. 138 do CTN, parágrafo único, *verbis*:

*Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração..*

Quanto à jurisprudência do Conselho de Contribuintes colacionada pelo interessado, no sentido da impossibilidade de suspensão da imunidade sob a acusação de falta de retenção de tributos pela entidade, aquelas decisões, além de terem seus efeitos restritos à parte litigante, na forma do art. 472 do CPC, não possuem o caráter de norma complementar da legislação tributária, por ausência de lei que lhes atribua eficácia normativa (CTN, art. 100, inciso II, *in fine*).

Por fim, em relação à alegação de que, além de resultarem de episódios pontuais, os valores não retidos não são significativos, reclamando interpretação da lei com observância do critério de razoabilidade, repisa-se que não há possibilidade de o agente público, obrigado por dever de ofício ao cumprimento da lei em seu sentido estrito, agir de modo diverso expresso mandamento legal.

Por todo o exposto, não reparos a fazer ao Ato Declaratório Executivo que suspendeu a imunidade tributária do Democratas.

#### \_ DAS IMPUGNAÇÕES Aos AUTOS DE INFRAÇÃO

##### - ANO-CALENDÁRIO DE 2002

- Da ausência de base de cálculo para tributação do IRPJ e da CSLL

Dentre os argumentos aduzidos pelo impugnante contra os autos de infração, há um que realmente fulmina os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao ano calendário de 2002, o que toma desnecessário apreciar as demais razões suscitadas.

De fato, o valor tributável em que assentam as exigências de ofício foi calculado na forma do demonstrativo acostado à fl. 965, o qual retrata, em síntese, que do balanço entre receitas e despesas, no 3º e 4º trimestres de 2002, foram apurados resultados negativos nos montantes de R\$ 1.810.795,70 e R\$ 1.193.944,19, e, equivocadamente, o autor do feito chegou a um resultado tributável de R\$ 616.851,51 no 4º trimestre/2002, quando, na realidade, não há base de cálculo para tributação de IRPJ e CSLL.

Diante deste flagrante erro de fato, cabe afastas as exigências lançadas de ofício, tomando inócua a suspensão da imunidade tributária do ano-calendário de 2002.

##### - ANOS-CALENDÁRIO DE 2003 E 2004

- Da apuração trimestral da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

É coerente a manifestação do impugnante quando observa que, devido às peculiaridades do caso, seria inviável sua opção por qualquer forma de apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que gozava de imunidade.

Entretanto, uma vez suspensa a imunidade, fica a entidade sujeita, nos períodos alcançados pela suspensão, às regras gerais de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, como se frisou ao apreciar a manifestação de inconformidade interposta contra a suspensão do benefício.

Entende o impugnante que, considerando tratar-se de apuração retroativa de tributos supostamente devidos em razão da suspensão da imunidade, deveria a fiscalização ter

optado pela forma mais benéfica ao contribuinte, que no caso seria o regime de apuração anual, em detrimento da apuração trimestral, considerada nos lançamentos de ofício.

A respeito deste questionamento, cabe inicialmente esclarecer que, a partir de 1º de janeiro de 1997, com o advento da Lei n.º 9.430, de 1996, a regra geral de tributação do IRPJ e da CSLL devidos pelas pessoas jurídicas passou a obedecer a periodicidade trimestral, na forma determinada pelo caput do an. 1º, c/c o art. 28 da predita Lei, *verbis*:

Art. 1º. A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

-----  
Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

A tributação em bases anuais, reclamada pelo impugnante, foi reservada pela mesma Lei àquelas pessoas jurídicas que optaram pelo pagamento mensal do imposto e da contribuição em bases estimadas, conforme reza o art. 2º e §§ do texto legal em comento:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

No caso, tratando-se de entidade imune, é evidente que, no ano-calendário respectivo, não havia razão de ser a opção por qualquer forma de tributação, o que afasta possibilidade de, com a suspensão da imunidade, aplicar-se a regra da periodicidade anual prevalecendo, por consectário, a apuração trimestral.

- Do conceito de renda para efeito de tributação do IRPJ e da CSLL

Para determinação dos valores tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, a fiscalização partiu das receitas auferidas pelo partido a título de "recursos próprios" e "recursos do fundo partidário".

Esclarece o impugnante que as receitas denominadas de "recursos próprios" são originadas, fundamentalmente, de doações de pessoas físicas e jurídicas destinadas à constituição de seus fundos, nos termos do art. 39 da Lei n.º 9.096, de 1995. De outro lado, os "recursos do fundo partidário" originam-se do Fundo Especial de Assistência

Financeira aos Partidos Políticos, disciplinado pelo art. 38 da mesma Lei, trata-se de recursos públicos, previstos no orçamento da União e destinados por lei ao desenvolvimento de atividades inerentes à função desempenhada pelos partidos políticos.

No entendimento do impugnante, entretanto, ambas as fontes de recursos configuram meras transferências de capital que não constituem renda ou lucro tributáveis, pois independentemente da amplitude que se queira emprestar aos conceitos de “renda e proventos de qualquer natureza” constantes do art. 153, III, da CF, ou do art. 43 do CTN, a premissa básica é a de que a renda tributável configura um acréscimo patrimonial originado de uma fonte produtora própria do beneficiário.

A respeito dessa discussão a respeito da natureza dos recursos ingressados da instituição, há que se considerar inicialmente que, independentemente da fonte produtora da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, o relevante é que, para configuração do fato gerador do imposto de renda, dela resulte um acréscimo patrimonial.

Esta é a interpretação que se extrai da dicção contida no art. 43 e inciso II, do CTN, estendendo-se o mandamento, no que couber, à incidência da CSLL, de acordo com o que estabelece a Lei n.º 7.689, de 1988, que instituiu a contribuição. O legislador, neste aspecto, privilegiou o princípio *pecunia non olet*, o que se toma mais evidente com o acréscimo ao artigo do § 1.º, pela LC n.º 104, de 2001: A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Apenas para complementar, acrescenta-se o que diz o Prof. Zuudi Sakakihara, in Código Tributário Nacional Comentado (obra coletiva, coordenada por Vladimir Passos de Freitas, 3ª ed., Revista dos Tribunais, 2005, p. 156): Embora o patrimônio venha definido pelo direito civil como uma universalidade, ao direito tributário, que se preocupa com a instituição do tributo, interessa o seu aspecto material, devendo o patrimônio ser considerado em sua dimensão quantitativa, traduzida em valores monetários.

Sob esta ótica quantitativa, constitui fato de pronto perceptível de que do ingresso dos recursos provenientes das fontes supridoras do partido resultou em acréscimo patrimonial, na medida em que, do balanço entre receitas e despesas, a fiscalização constatou resultados superavitários nos períodos de apuração objeto da autuação.

Assim, configura-se que, pelas disposições gerais, a situação em comento possui os pressupostos necessários e suficientes para ensejar a tributação do IRPJ e da CSLL, que só pode ser afastada por expressa disposição especial que porventura determine a não incidência, na forma do art. 176 do CTN.

Como frisado anteriormente, na aplicação da lei tributária ao agente público é defeso estender ou ampliar o sentido da lei, e, assim, quando o inciso II do an. 43 do CTN determina que os acréscimos patrimoniais constituem fato gerador do tributo, não é cabível restringir a hipótese de incidência apenas aos acréscimos patrimoniais resultantes de recursos ingressados a título oneroso. Não se pode, inclusive, nesta circunstância, aplicar analogicamente o disposto no art. 443 do RIR/99, até mesmo por não se estar diante de subvenção para investimento ou doação feitas pelo Poder Público, visto que os recursos do denominado Fundo Partidário não tem essa natureza, como se percebe pela redação do art. 38 da Lei n.º 9.065, de 1995:

Art. 38. O Fundo Especial de Assistência Financeira aos Partidos Políticos (Fundo Partidária) é constituído por:

I - multas e penalidades pecuniárias aplicadas nos termos do Código Eleitoral e leis conexas;

II - recursos financeiros que lhe forem destinados por lei, em caráter permanente ou eventual;

III - doações de pessoa física ou jurídica, efetuadas por intermédio de depósitos bancários diretamente na conta do Fundo Partidário; '

IV - dotações orçamentárias da União em valor nunca inferior, cada ano, ao número de eleitores inscritos em 31 de dezembro do ano anterior ao da proposta orçamentária, multiplicados por trinta e cinco centavos de real, em valores de agosto de 1995.

Quanto ao entendimento do STF expresso em julgamento de recurso extraordinário, limitando a hipótese de incidência ao acréscimo patrimonial derivado unicamente do ingresso de recursos auferidos a título oneroso, aquele decisório tem efeito exclusivamente *inter partes*, na forma do art. 472 do CPC, como mencionado anteriormente.

Diante do exposto, VOTO pelo indeferimento da impugnação interposta contra o Ato Declaratório Executivo que suspendeu a imunidade do partido político e pela procedência parcial dos autos de infração impugnados, devendo ser canceladas as exigências do IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário de 2002.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA

## **Declaração de Voto**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Manifestei intenção de apresentar declaração de voto, com o fim de registrar minhas razões de não ter acompanhado o Relator, quando proferiu seu voto.

O caso em análise diz respeito à suspensão de imunidade de Partidos Políticos, pelo fato de ter sido constatado infringência ao §1º do art. 9º e ao inciso I do art. 14, ambos do CTN.

Para o ano de 2002, a Recorrente teve sua imunidade suspensa em razão de pagamento de despesas médicas incorridas para o tratamento de saúde do Sr. Ernani Gurgel de Lima. E, como relação ao anos-calendários de 2003 e 2004, a motivação da suspensão da imunidade consistiu na falta de retenção de impostos e na falta de regularidade fiscal.

Com referência ao ano de 2002, a Recorrente não nega que realizou ditos pagamentos para custear tratamento de saúde de seu membro honorífico, porém aduz inexistir

qualquer descompasso entre ditos pagamentos com as finalidades essenciais do partido político. Logo, não há controvérsia se existiu ou não pagamento a tal título, o que se discute é se a despesa referida configura-se distribuição de lucro para este membro ou não.

Entendo que se trata de uma mera liberalidade e que, de fato, não estaria entre as atividades típicas do Partido Político autuado. Porém, nesse cenário, penso que a suspensão da imunidade deveria recair apenas em relação a esta verba e não sobre a totalidade dos valores recebidos pelo Partido. Aqui não cabe a lógica do tudo ou nada, mas da proporcionalidade, segregando-se aquela verba dos demais valores recebidos, para tributá-la separadamente.

Assim, não subsiste a suspensão da imunidade para o ano de 2002.

Quanto aos anos-calendários de 2003 e 2004, a DRJ manteve a decisão de suspensão de imunidade da Recorrente sob o fundamento de que a falta de retenção de tributos incidentes na fonte sobre algumas notas fiscais de prestação de serviços implicaria violação ao art. 9º, §1º c/c art. 14, §1, do CTN.

A Constituição Federal concede imunidade tributária a determinadas entidades, entre elas os Partidos Políticos, por reconhecer a importância e o interesse público nas atividades por elas desenvolvidas. Ao conceder a imunidade, o legislador constitucional levou em consideração as características essenciais daquelas entidades. Trata-se de uma questão ontológica. Em outras palavras, o Partido Político é imune em razão de ser um Partido Político.

O parágrafo 1º do art. 9º do CTN estabelece que “*o disposto no inciso IV (imunidade) não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros*”.

Este dispositivo destina-se a esclarecer que as entidades imunes continuam sujeitas ao atendimento de deveres instrumentais (como a retenção, na qualidade de fonte pagadora, de tributos devidos por terceiros).

Por seu turno, o parágrafo 1º, do art. 14, do CTN estabelece que “*na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no §1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício*”.

A contrário do que sustenta a Fiscalização, a DRJ e o i. Relator, o requisito da necessidade de observância dos deveres acessórios (como a obrigação de retenção de tributos na fonte e manutenção de escrita regular – art. 14, II, do CTN), só se legitima como causa suspensiva da imunidade, se a sua falta impedir a demonstração da ausência de finalidade lucrativa e da aplicação integral das receitas no país inciso I e II do art. 14 do CTN). Nos dizeres de Regina Helena Costa, “*os chamados ‘deveres de contorno’, como denomina Renato Alessi, permanecem exigíveis, nesta hipótese, justamente para avaliar se a imunidade deve ser mantida*”<sup>1</sup>

A obrigação de cumprimento de deveres acessórios, portanto, não representa um fim em si mesmo, o que deflui de sua própria natureza instrumental.

---

<sup>1</sup> Imunidades Tributárias, Malheiros, São Paulo, 2001, p. 50.

Portanto, a falta de retenção na fonte somente poderia gerar a suspensão da imunidade caso restasse comprovado que a mesma se deu para encobrir alguma irregularidade que desqualificasse ontologicamente a entidade, acarretando a perda da imunidade outorgada pela Constituição. Seria o caso, por exemplo, se ficasse demonstrado que a falta de retenção na fonte era utilizado para disfarçar a distribuição de renda ou patrimônio da entidade imune aos seus dirigentes.

Tanto é assim que o procedimento de suspensão de imunidade está previsto no art. 32 da Lei n.º 9.430/96, constando expressamente em seu §1º, que a sua aplicação depende da constatação de que a entidade imune “*não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, §1º, e 14, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional*”.

Assim, nos termos da legislação de regência, a suspensão requer inobservância de disposições legais, que poderia indicar perda efetiva das características essenciais da entidade imune. Não é permitida a suspensão, entretanto, em decorrência de conduta isolada, pontual e episódica da entidade, interpretação que está em consonância com a própria exegese do §1º do art. 14, no sentido, como visto, de que a autoridade só “pode” suspender a imunidade nos casos que a infração da entidade demonstrar a inobservância dos requisitos essenciais da imunidade.

A suspensão de imunidade constitui sanção desproporcional em casos como esse. Trata-se de ofensa ao princípio da proporcionalidade, ao se considerar que a falta de retenção do IR apontada pelo Fisco e de RS 3.417,90, e, quanto as contribuições sociais, a inobservância se restringe a duas notas fiscais, somando RS 734,76, quantias inexpressivas ao se considerar que, no período examinado, o partido movimentou uma receita bruta aproximada de R\$ 50 milhões, o que demonstra que não houve desídia ou má-fé na falta dos recolhimentos.

Além disso, reputaria despropositado (e também sem qualquer razoabilidade) o entendimento de que a simples falta de retenção de tributos pudesse acarretar, de um lado, a gravíssima sanção de perda de imunidade de entidade imune e, de outro lado, a mera imposição de multa isolada caso a infração tivesse sido cometida por uma sociedade comercial qualquer.

Desta forma, a falta de retenção de tributos incidentes na fonte não deve configurar requisito capaz de implicar a suspensão da imunidade tributária, por não ser relacionado às características essenciais da entidade imune. Ademais, como visto, o requisito de cumprimento de deveres instrumentais deve ser interpretado sob critério de razoabilidade, dado os valores irrisórios apontados pela Fiscalização.

Desta forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o Ato Declaratório Executivo que suspendeu a imunidade tributária da instituição autuada.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza