



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10580.008962/2002-57  
**Recurso n°** 163.717 Voluntário  
**Acórdão n°** **2801-01.924 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 30 de setembro de 2011  
**Matéria** Suspensão de imunidade  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO CULTURAL E EDUCACIONAL DA BAHIA S/C LTA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999, 2000

IMUNIDADE. REQUISITOS.

A imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal alcança somente as entidades que atendam aos requisitos previstos no art. 14 da Lei n° 5.172/1966.

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. NORMAS DE PROCEDIMENTO.

Os procedimentos estabelecidos pelo art. 32, da Lei n° 9.430/96, relativos às suspensões de imunidade efetuadas com base no descumprimento dos requisitos contidos no art. 14 da Lei n° 5.172/1966, por não tratarem dos limites daquele benefício, não estão alcançados pela suspensão da eficácia do art. 14 da Lei n° 9.532/97, determinada pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN 1802.

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. CONTA BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA.

A existência de conta bancária mantida à margem da contabilidade constitui razão suficiente para a suspensão da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. TERMO INICIAL.

A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data em que houve o descumprimento do(s) requisito(s) contido(s) no art. 14 da Lei n° 5.172/1966.

DOCUMENTAÇÃO. PRAZO PARA GUARDA. VERIFICAÇÃO PELO FISCO.

A expiração do prazo estabelecido para a guarda de documentação não impede seu exame pelo Fisco, se apresentada pelo contribuinte.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Ausente o Conselheiro Luiz Cláudio Farina Ventrilho

*Assinado digitalmente*

Antônio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Walter Reinaldo Falcão Lima - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Antônio de Pádua Athayde Magalhães, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Carlos César Quadros Pierre, Walter Reinaldo Falcão Lima e Sandro Machado dos Reis.

## **Relatório**

### SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

Em decorrência de procedimento fiscal realizado contra a contribuinte acima identificada, foi lavrado o Termo de Suspensão de Imunidade de fls. 17/22, propondo a suspensão da imunidade, prevista no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal, para o ano calendário de 1998 e 1º semestre de 1999, tendo em vista que a interessada deixou de atender aos requisitos contidos no art. 14 do CTN para o gozo daquele benefício, diante da constatação das seguintes irregularidades, conforme síntese contida no acórdão da DRJ/Salvador/BA (fls. 538/549):

*“a) que no ano calendário de 1998, a impugnante manteve a conta bancária de nº 100.470-3 no extinto Banco do Estado da Bahia S/A — BANEBA, cuja movimentação era efetuada à margem da contabilidade, e, mesmo intimada, não apresentou a totalidade dos documentos pertinentes a esta movimentação;*

*b) que em junho de 1999 a impugnante foi transformada em sociedade com fins lucrativos, evento que implicou em distribuição de cotas do capital social entre os sócios. Nesta operação, foi constatado que o resultado apurado pela entidade educacional, foi incorporado às referidas cotas, o que caracterizaria distribuição de lucros;*

*c) esclarece a Autoridade Fiscal que está registrado na ata da reunião realizada em 01/07/1999 que "entenderam ainda os membros da assembléia geral, à unanimidade, que não é devido qualquer pagamento de tributos por essa transformação social, uma vez que não há devolução patrimonial aos associados fundadores, mas tão somente titulação, por quotas do patrimônio social dos associados fundadores*

*Conclui a Autoridade Fiscal "que a divisão do capital social teve como critério a contribuição passada para a formação da entidade; ou seja, houve, sim, restituição de patrimônio aos sócios. Finalmente, ao distribuir o capital aos sócios, foi também ali distribuído — e não somente restituída a contribuição anterior dos mesmos — os resultados de todos os períodos anteriores — desde a fundação da entidade até a data em questão — que integram o patrimônio líquido da mesma".*

Notificada do Termo de Suspensão de Imunidade em 28/08/02 (fls. 458) para apresentar as alegações e provas que entender necessárias, nos termos do artigo 32, parágrafo 2º, da Lei nº 9430/96, a interessada apresentou, intempestivamente, em 02/10/02 (fls. 459), os esclarecimentos de fls. 459/461, em que alega o seguinte, em suma:

- a) *“o movimento resultante da conta 100.470-3 deve-se a uma situação fora da rotina das suas atividades, adiantando que essa movimentação se fez apartada das atividades educacionais de rotina, face a sua ATIPICIDADE, pois contratada pela SECRETARIA DO TRABALHO E AÇÃO SOCIAL DA BAHIA quando das eleições nacionais e estaduais em outubro de 1998, nos comprometemos a dar curso a mais de 3.000 alunos em várias prefeituras no interior do estado, visando, sem dúvida, politicamente, postura mais favorável aos prefeitos de tais municípios. Dado como asseverado, a atipicidade desta situação momentânea, e de prazo curto, julgou-se sem qualquer má fé ou qualquer espírito de sonegação, que a movimentação desta conta se processasse apartada da contabilidade geral, vez que a mesma movimentou as receitas e os custos intrínsecos a tal empreitada, inclusive emissão de cheques em pagamento das prestações de serviços eventuais dos professores que integraram o elenco de pessoas postas e convocadas à disposição deste evento e demais custos”;*
- b) *“contempla também o termo de suspensão que gesta esta correspondência, uma segunda vertente, qual seja da transformação do objeto social da signatária, para se enquadrar em sociedade com fins lucrativos a partir de 01/07/1999, conforme documentação probante, que sem dúvida, está capeando o processo em causa, e segundo V.Sas. houve modificação do quadro associativo da empresa com a exclusão de sócios primitivos. ‘Vênia concedida’ tal enfoque não teria o condão da suspensão de ofício que V.Sas. pretendem da ‘suspensão de imunidade’, pois tal acontecimento se processou EXATAMENTE, quando da modificação CORRETO procedimento encetado na distribuição do patrimônio da associação pelos sócios referenciados no próprio termo de intimação, inclusive alinhados os seus percentuais.” (sic);*

Diante do exposto acima a interessada entende ser indevida a suspensão “não só por não ter havido qualquer LOCUPLETAÇÃO por parte da Diretoria, pois não houve qualquer DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS e quanto ao PATRIMÔNIO distribuído na forma esclarecida é de total LEGITIMIDADE dos nossos associados”.

Em 11/09/03 foi emitido o Parecer/SEORT nº 190/2003 (fls. 518/521), com base nos elementos contidos nos autos e na legislação que trata da matéria, com o objetivo de verificar se a conduta da interessada infringiu a aludida legislação, de modo a estancar a fruição da imunidade fiscal de que trata o art. 150, VI, alínea “c” da Carta Magna.

Embora a defesa da contribuinte tenha sido apresentada intempestivamente, as alegações ali expostas foram apreciadas para fins de emissão do citado Parecer, em respeito ao princípio da verdade material, entretanto não foram suficientes para demonstrar que a contribuinte não desrespeitou os requisitos contidos no art. 14 do CTN, necessários para o gozo do benefício em discussão. Dessa forma a conclusão exposta no aludido Parecer foi pelo reconhecimento da conduta transgressora à norma acima mencionada, com a consequente concordância pela suspensão da imunidade proposta no Termo de Suspensão de Imunidade de fls. 17/22.

Com base no Parecer/SEORT nº 190/2003, foi expedido o Ato Declaratório Executivo nº 97, de 20 de outubro de 2003, suspendendo o benefício da imunidade da contribuinte, nos termos do disposto no § 3º da Lei nº 9430/96, tendo sido assegurado o prazo de trinta dias para apresentação de impugnação.

Cabe registrar que, no procedimento de verificação por parte do Fisco, a entidade foi intimada (fls. 351) a apresentar demonstrativo relativo à constituição do capital, onde conste o sócio doador ou contribuinte, e os acréscimos ao seu patrimônio líquido, além de informar os valores depositados por cada sócio, as datas destes depósitos, bem como apresentar a documentação das respectivas operações. Como resposta (fls. 359), a recorrente juntou os balanços dos anos de 1995 a 1998, para fins de constatação da evolução do patrimônio líquido da associação, e informou que os sócios que contribuíram para a formação do capital estão especificados na Ata de Constituição já apresentada. De acordo com o Termo de fls. 362, os documentos apresentados foram devolvidos à contribuinte, juntamente com outros ali especificados.

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal de fls. 358, foram solicitados novos esclarecimentos acerca da formação do capital da entidade e do crescimento de seu patrimônio, para saber se este foi decorrente somente da correção monetária e dos resultados do período, ou se houve ingresso de outros recursos. Em resposta à solicitação, foram apresentados os esclarecimentos de fls. 363/365, que informa a existência de um aporte financeiro de Cr\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de cruzeiros), ocorrido em 1996.

Mais uma vez a entidade foi intimada a prestar novos esclarecimentos (fls. 374) e a apresentar documentação comprobatória do aporte financeiro informado, tendo sido apresentadas as informações de fls. 378 e os documentos de fls. 379/413.

### IMPUGNAÇÃO

Cientificada do aludido Ato Declaratório Executivo, a interessada apresentou impugnação, em que alega, resumidamente:

- a) preliminarmente, “o arquivamento e desqualificação do Ato Declaratório Executivo nº 97, de 20 de outubro de 2003, por evocar e lastrear-se em comandos legais PLENAMENTE REVOGADOS. Ademais, o Decreto nº 70.235/72, processo administrativo fiscal, que norteia o presente procedimento, conforme enunciado do artigo 32 da Lei nº 9.430, lista, em seu artigo 10, os requisitos obrigatórios de uma notificação fiscal, dentre eles a disposição fiscal infringida. Como a disposição legal indicada pela autoridade fiscal não tem eficácia - posto que revogado - resulta em igual efeito ao de não mencionar”.

- b) se o dispositivo legal correto a ser aplicado é a Lei nº 9.532/97, “teria que declarar a nulidade do Ato Declaratório por ter sido construído em texto de lei revogada. Caso contrário, se adotar como correto o artigo 14 do CTN, terá que explicar (para o julgamento ter consistência de legalidade) a motivação do primeiro item do parecer 197/2002, qual seja a não contabilização completa de conta bancária”.
- c) não pode prevalecer a suspensão da imunidade para o ano de 1998, em virtude de o citado Ato não poder alcançar documento cujo efeito fiscal diluiu-se após a contagem dos cinco anos, conforme disposto na alínea “d”, do § 2º, do artigo 12, da Lei nº 9.532/97, que determina que a documentação deva ser conservada em boa ordem pelo prazo de cinco anos, contado da data de emissão do documento. A ciência do aludido Ato ocorreu em 31/12/03 e o prazo decadencial expirou em 31/12/02;
- d) “verificando as leis que orientam e determinam as condutas para o gozo do benefício da imunidade, não se encontra qualquer menção quanto à suspensão do benefício constitucional em razão da modificação ou transformação do caráter social de uma instituição”;
- e) “se uma instituição deixa de ser sem fins lucrativos, para ingressar no mercado próprio do sistema capitalista, remunerando seus investidores, nada mais justo de que o imposto sobre o valor acrescido (lucro) seja tributado, como é o caso no Brasil. Contudo, essa tributação só ocorre a partir do momento inaugural da transformação para frente e não retroativo.”
- f) “a autoridade lançadora é que, por presunção, e sem a devida previsão legal, entendeu que o balanço que serve de demarcação de um novo período teria a capacidade de ser utilizado para tributar de forma retroativa, as operações já realizadas no passado. Porém inexistente dispositivo em lei que determine a perda ou suspensão da imunidade por esse evento e sim a partir desse evento.”

#### ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A DRJ/Salvador-BA afastou a preliminar suscitada e, no mérito, julgou procedente a suspensão de imunidade, sendo oportuno transcrever os seguintes trechos do respectivo acórdão:

*“A estruturação legal do benefício da imunidade, tem início no art. 150, VI, “c” da CF/88, onde se inclui a Imunidade das Instituições de Educação:*

(...)

*No art. 14 do CTN, têm-se os requisitos para a fruição dessa imunidade:*

(...)

*Os procedimentos para a suspensão da imunidade foram disciplinados pelo art. 32 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, conforme abaixo:*

*(...)*

*Como se pode verificar, a Lei 9.430/1996 estabeleceu os procedimentos que, a partir de sua publicação, devem ser observados pela Administração Tributária quando constatado que a entidade beneficiária de imunidades tributárias condicionadas está descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência (caput e § 1º, art. 32).*

*A Lei nº 9.532/1997, introduziu novas regras a serem observadas pelas entidades imunes:*

*(...)*

*Ocorre, entretanto, que os artigos 12, 13 e 14 da Lei 9.532/1997 estão sendo questionados na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.802-3, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, na qual foi concedida medida liminar em 27.08.1998, nos seguintes termos:*

*"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º e alínea f do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, caput e do art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 10/12/97, e indeferindo-o com relação aos demais."*

*Na referida ADIn 1.802-3, são contestados os arts. 12, 13 e 14 da Lei 9.532/1997, por entender a autora serem tais dispositivos ofensivos às determinações constitucionais relativas à imunidade tributária, ação esta, ainda pendente de julgamento do mérito.*

*Note-se, contudo, que a liminar foi concedida parcialmente para a suspensão do § 1º e da alínea "f" do § 2º do art. 12, do caput do art. 13 e do art. 14 da Lei nº 9.532/1997.*

*Por seu turno, a Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996 já vigia no ano-calendário de 1998, de sorte que todo o período abrangido pelo Ato Declaratório Executivo nº 97 de 20 de outubro de 2003, encontra-se devidamente respaldado pela norma contida no art. 32 do referido diploma legal. A partir de sua edição, o procedimento administrativo a ser observado pela fiscalização tributária, nos casos de suspensão da imunidade em virtude de descumprimento dos requisitos legais, é o definido no artigo 32 da referida lei, conforme preceituam seus §§ 1º a 4º.*

*Se, hipoteticamente raciocinando, as alterações introduzidas pela Lei 9.532/1997 não tivessem ocorrido, os procedimentos administrativos para determinar a suspensão do gozo de imunidade fiscal seriam, até o presente momento, unicamente os definidos na Lei 9.430/1996, como o eram até o advento daquela lei.*

*Além do mais, o Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal ao tratar das nulidades em seu art. 59, define a sua aplicação às seguintes situações:*

*Art. 59 - São nulos:*

*I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*Ante o exposto, **afasto a preliminar de nulidade.***

*(...)*

*Conforme se observa do texto acima citado, a Notificação de que trata o presente processo, não se confunde com a Notificação de Lançamento do Decreto 70.235/1972.*

*A Notificação Fiscal questionada pela impugnante é uma das etapas exigidas nos procedimentos para suspensão de imunidade, e está prevista no § 1º do art. 32 da Lei 9.430/1996.*

*No caso em exame todos os requisitos estabelecidos no art. 32 da Lei 9.430/1996 foram observados, desde a lavratura da notificação fiscal pela fiscalização (§ 1º) e o acolhimento das respectivas alegações e provas apresentadas pela contribuinte (§ 2º), até a expedição do ato declaratório suspensivo do benefício (§ 3º). A apreciação das impugnações interpostas, aludida nos §§ 6º e 9º, corresponde à presente fase processual, motivo pelo qual, **afasto a presente alegação.**”*

Afastou a alegação de decadência, por entender que deve ser aplicada a regra de contagem do prazo quinquenal prevista no art. 173, I, do CTN. Dessa forma o *dies ad quem* do citado prazo seria 31/12/04, para o ano-calendário de 1998.

Quanto ao mérito, considerou ter sido provado que a impugnante movimentou no extinto Banco do Estado da Bahia – BANEBA, à margem da contabilidade oficial, a conta corrente nº 100.470-3. No que diz respeito à distribuição de lucros, entendeu que restou caracterizada, de acordo com as seguintes razões:

*“Quanto à distribuição do patrimônio aos sócios, a Ata de 10 de julho de 1999 (fl. 237), comprova que a instituição de educação sem fins lucrativos, na sua transformação em sociedade com fins lucrativos, distribuiu seu patrimônio aos sócios, em valor equivalente à participação de cada um na sociedade. Ocorre que, ao longo do tempo, a interessada vinha apurando lucros, incorporando-os ao capital, e, ao restituir tal patrimônio aos sócios, fez indiretamente distribuição dos lucros, fato confirmado inclusive, pelo registro da variação patrimonial, declarada no Imposto de Renda da Pessoa Física dos integrantes da sociedade (fls. 414 a 456).”*

Assim, por terem sido desrespeitados os requisitos necessários para a fruição da imunidade em questão, insertos no art. 14 do CTN, concluiu pela procedência da suspensão

do citado benefício, efetuada por meio do Ato Declaratório Executivo nº 97, de 20 de outubro de 2003.

## RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

### PRELIMINARES

#### A) NULIDADE

Cientificada da decisão de primeira instância em 09/11/07, fls. 553, a interessada apresentou, em 29/11/07, o Recurso de fls. 554/561, em que alega preliminarmente, nulidade do processo, por entender que não foi mencionada a fundamentação legal correta para o caso em apreço, haja vista que, segundo sua ótica, os requisitos para fruição da imunidade, na hipótese de instituição de educação, estão disciplinados na Lei nº 9.532, de 1997, e não no art. 14 do CTN. Para corroborar essa assertiva, afirma que a Instrução Normativa SRF 113/98, que normatiza a matéria, faz alusão à Lei nº 9.532/97.

Sustenta que o relator do acórdão de primeira instância, em seu voto, “pretendeu aperfeiçoar a Representação Fiscal com inserção daquilo que não foi apontado na malfadada representação, qual seja: o artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, conforme se lê às fls. 544 a 546”.

Considera que, diante do exposto acima, sua defesa foi prejudicada pois, se soubesse qual seria o enquadramento legal correto, teria também discutido a nulidade em face da decisão do Supremo Tribunal Federal, que concedeu liminar suspendendo diversos dispositivos daquela lei. Aduz que o Fisco não pode utilizar norma suspensa pelo STF, no caso o art. 32 da Lei nº 9.430/96, posto que decisão proferida na ADIN 1802 suspendeu o art. 14 da Lei nº 9.532/97, que faz referência àquele dispositivo legal.

#### B) DECADÊNCIA

Alega, ainda, em sede preliminar, a expiração do prazo decadencial para o Fisco verificar documentos e utilizá-los para fins de imputação de caráter tributário.

Assevera que, nos termos do art. 12, § 2º, alínea “d”, da Lei nº 9.532, de 1997, a instituição de educação imune deve guardar os documentos pelo prazo de cinco anos, contados da data da emissão. Por conseguinte conclui que, como foi cientificada do Ato Declaratório Executivo nº 97 em 30/12/03, os documentos passíveis de verificação seriam aqueles emitidos a partir de 31/12/98, e por terem sido apreciados documentos anteriores a essa data, para fins de suspensão da imunidade relativa ao ano-calendário 1998, entende que o procedimento é inválido.

### MÉRITO

Em relação ao ano-calendário 1998, afirma que, como o Fisco não efetuou qualquer lançamento, a questão encontra-se resolvida, tendo ressaltado que “a Representação não identificou qualquer receita ou despesa que não tenha sido objeto de escrituração”. Dessa forma entende ser impossível acatar a proposta de suspensão da imunidade no citado período.

Quanto ao ano-calendário 1999, requer que sejam consideradas as alegações apresentadas na primeira instância, que estão descritas, resumidamente, nas alíneas “d” a “f” do tópico “IMPUGNAÇÃO”.

Afirma que foram lavrados autos de infração contra todos os sócios da entidade, considerando estar correta a suspensão da imunidade, com base na distribuição de lucros no ano de 1999, e que tais autos foram julgados improcedentes pela DRJ/Salvador, o que comprova seus argumentos acerca de inexistência de irregularidade em relação a essa matéria.

Por tais razões, postula pelo “cancelamento do presente processo em razão da impossibilidade de verificar documento alcançado pelo instituto da decadência (ano calendário de 1998) e pela inexistência de distribuição de lucro em junho de 1999, na forma apontada na Representação”.

O processo foi distribuído para a Terceira Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que declinou da competência em favor da Segunda Seção, por meio da Resolução nº 1803.00.016 (fls. 572/573), com base nos arts. 4º e 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima

O recurso é tempestivo e atende as demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

### PRELIMINARES

#### A) NULIDADE

A imunidade tributária das instituições de educação está prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

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

*(...)*

*VI - instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

Como pode ser observado pela leitura do dispositivo legal acima reproduzido, a aludida imunidade está sujeita ao cumprimento de determinados requisitos, que se encontram discriminados no art. 14 do CTN, *in 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 Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

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

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

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

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

Posteriormente, foi editada a Lei nº 9.532/97 que, em seus art. 12 a 14 (abaixo reproduzidos), tratou da matéria em discussão.

*“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.*

*§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

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

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

*b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

*c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*

*d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a*

*realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

*e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*

*g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*

*h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

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

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

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

*Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.”*

Diante dessa nova legislação, surgiram vários questionamentos acerca da constitucionalidade desses dispositivos legais, em virtude de o art. 146, II, da Carta Magna, determinar que as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por lei complementar, o que motivou a ADIN 1802, em que tais artigos são contestados, tendo sido concedida liminar em 27/08/98, nos seguintes termos:

*"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º e alínea f do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, caput e do art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 10/12/97, e indeferindo-o com relação aos demais."*

Ao julgar o mérito da citada ação, em 2004, o STF decidiu, no tocante à imunidade tributária, que a lei ordinária somente pode fixar normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune, sendo que, em relação aos limites da imunidade, a matéria deve ser tratada por lei complementar, mantendo, assim, o mesmo entendimento proferido na liminar acerca dos dispositivos considerados eivados de inconstitucionalidade. Vejamos abaixo a ementa da respectiva decisão:

*"EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. I. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Mutioz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta"*

Pelo exposto, não restam dúvidas que o art. 14 do CTN é a norma que determina os requisitos que devem ser atendidos para a fruição do benefício em pauta. Por

consequente não prospera a alegação da recorrente de que a base legal correta a ser mencionada no Termo de Suspensão de Imunidade seria a Lei nº 9.532/97. Cumpre observar que não há qualquer menção naquele Termo acerca dessa lei ou mesmo da Instrução Normativa SRF 113/98, que faz alusão à Lei nº 9.532/97. Nesse sentido, o Fisco agiu em conformidade com a decisão proferida pelo STF na ADIN 1802, ao fundamentar a suspensão da imunidade no art. 14 do CTN.

Resta averiguar se assiste razão à interessada acerca da alegação de nulidade processual, em virtude de o Termo de Suspensão de Imunidade ter sido lavrado com base no art. 32 da Lei nº 9.430/96, sendo que o artigo que remete à aplicação desse dispositivo, art. 14 da Lei nº 9.532/97, teve sua suspensão determinada pela decisão proferida na ADIN 1802, sendo oportuno transcrever aquele dispositivo legal:

*Lei nº 9.430/96*

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

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

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

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

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

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

*§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:*

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

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

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

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

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

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

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

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

Pela leitura do texto acima, percebe-se que a norma estabelece procedimentos relativos à suspensão da imunidade de tributos federais, prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, à vista da inobservância de requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN. Ou seja, em nenhum momento aborda questão que diga respeito aos limites da imunidade, cuja regulação está reservada à lei complementar, conforme entendimento exposto na decisão proferida na ADIN 1802.

Convém ressaltar que as regras insertas no art. 32 da Lei nº 9.430/96 visaram oferecer aos contribuintes maiores garantias ao contraditório e à ampla defesa, posto que permite apresentação de defesa prévia à eventual decretação da suspensão da imunidade, regra até então inexistente. E este dispositivo legal estava sendo utilizado nos casos de suspensão de imunidade antes mesmo da edição da Lei nº 9.532/97, que, em seu art. 14, fez alusão à sua aplicação.

Por tais razões o alcance da suspensão do art. 14 da Lei nº 9.532/97, que determina a aplicação do disposto no art. 32, da Lei nº 9.430/96, à suspensão do gozo da imunidade, é vedar a aplicação daquele dispositivo legal somente às hipóteses dos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/97, que tiveram sua suspensão determinada pelo STF (ADIN 1802), não abarcando as suspensões efetuadas com base no descumprimento dos requisitos contidos no art. 14 do CTN, tal qual o caso em comento.

Diante do exposto acima rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

## B) DECADÊNCIA

A recorrente alega que o Fisco se baseou em documentos alcançados pelo prazo decadencial de guarda, previsto no art. 12, § 2º, alínea “d”, da Lei nº 9.532/97, para suspender a imunidade relativa ao ano-calendário 1998.



beneficiados, que passaram a registrar a existência das quotas de capital nas respectivas declarações de bens, caracterizando, assim, aumento de patrimônio.

É importante destacar que, ao efetuar a titulação por quotas do patrimônio social aos associados fundadores, não foram a estes devolvidos somente os valores utilizados para constituir a entidade em questão, mas também o lucro acumulado desde a sua fundação, que foi incorporado ao capital social. Esse fato pode ser comprovado por meio da Ata da Assembléia Geral Ordinária realizada em 20/02/94 (fls. 213/214), em que foi deliberado pela incorporação ao capital social do resultado do exercício de 1993, somado a todos os resultados anteriores, no total de CR\$ 29.815.799,17 (vinte e nove milhões, oitocentos e quinze mil, setecentos e noventa e nove cruzeiros reais e dezessete centavos). Por conseguinte o capital social foi elevado para CR\$ 100.392.013,89 (cem milhões, trezentos e noventa e dois mil, treze cruzeiros reais e oitenta e nove centavos). Logo não há dúvidas que a entidade distribuiu, de forma indireta, lucros aos associados em questão, afrontando, com isso, o disposto no inciso I, do art. 14, do CTN.

Não obstante o acima exposto, cumpre assinalar que a distribuição de lucros ocorreu em 01/07/99, como pode ser comprovado pela leitura da Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada naquela data (fls. 43/45). A suspensão da imunidade deve vigorar a partir da data em que houve o descumprimento do(s) requisito(s) previsto(s) nos incisos do art. 14 do CTN. Esse entendimento é corroborado pelo disposto no § 1º daquele dispositivo legal e no § 5º do art. 32 da Lei nº 9.430/96. Portanto a distribuição de lucros aos sócios, neste caso, não pode servir como fundamento para suspensão da imunidade para o primeiro semestre de 1999. Todavia, como a imunidade da recorrente já havia sido suspensa desde 01/01/98, por manter conta bancária não contabilizada, desrespeitando, assim, o disposto no inciso III do art. 14 do CTN, esta suspensão não se limita somente ao ano-calendário 1998, mas alcança todo o período subsequente a 01/01/98 até 30/06/99, haja vista que a partir de 01/07/99 houve a transformação da associação em entidade com finalidade lucrativa, sendo inócua qualquer suspensão de imunidade a partir dessa data..

Diante do exposto acima voto por REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

*Assinado digitalmente*

Walter Reinaldo Falcão Lima – Relator