



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10909.001216/2007-05
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1302-001.611 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2015
Matéria Imunidade dos Templos.
Recorrente CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO DAS ASSEMBLÉIAS DEUS SC SO PR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

IMUNIDADE DOS TEMPLOS.

A recorrente foi constituída, *ab ovo*, por livre disposição dos seus associados originários, como uma organização religiosa que faz parte junto com a Convenção das Igrejas Assembléia de Deus do Estado de Santa Catarina e Sudoeste do Paraná da Igreja Assembléia de Deus nesta parte do país. Assim, fazendo prevalecer a substância sobre a forma, superou-se o fato de que a recorrente se autointitulou associação isenta, para concluir que, em verdade, ela goza de imunidade tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto, Waldir Rocha, Eduardo Andrade, Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso de ofício em face do Acórdão nº 0731.982 da 3ª Turma da DRJ/FNS (doc. a fls. 997 e segs.), cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.

A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", da Constituição Federal, abrange não somente os prédios destinados ao culto religioso, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais.

ISENÇÃO. SUSPENSÃO. INADEQUAÇÃO.

Constatado que a entidade goza de imunidade tributária, é de se cancelar a suspensão da isenção tributária formalizada por ato declaratório e, consequentemente, cancelar os lançamentos de impostos e contribuições com base no lucro arbitrado.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

O Parecer SARAC/DRF/ITJ nº 82/2007 (doc. a fls. 515 e segs.), no qual se baseou o Ato Declaratório Executivo DRF/ITJ nº 22, de 25 de setembro de 2007, para suspender a isenção da recorrente, está assim fundamentado:

"Para a análise e manifestação jurídica quanto aos argumentos e provas da matéria das preliminares e do mérito arguidas pela CEADENSC, torna-se prudente e necessário fixar a denominada "moldura jurídica para o caso dos autos.

A expressão "entidades sem fins lucrativos", prevista no art. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, engloba diversas instituições, tais como as associações civis ou sociedade civil que devem prestar serviços para os quais houverem sido instituídas além disso deverão colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, destacam-se ainda as instituições recreativas, cultural e científicas entre outras.

No caso dos autos trata-se de uma "ASSOCIAÇÃO CIVIL ou SOCIEDADE CIVIL" conforme prova abaixo destacada:

a) pelo estatuto da CEADENSC e suas duas alterações: "... uma Sociedade Civil" (fls. 14); "A associação (...) A Sociedade..." (fls. 16 e 20).

b) pelas "Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJs" prestadas pela própria CEADENSC e entregues oficialmente para a Secretaria da Receita Federal, conforme provam as DIPJs dos anos-calendários 2002, 2003, 2004 e 2005, onde o AUTO-ENQUADRAMENTO foi o seguinte: "Tipo de Entidade: Associação Civil" (fls. 361, 390, 421 e 450, respectivamente).

É necessário esclarecer que o Sistema de Processamento de Dados das referidas Declarações (DIPJs), no momento em que a contribuinte fez a sua declaração, pediu que fosse informado a "Forma de Tributação do Lucro", que poderia ser uma das seguintes:

"a) Lucro Real;

b) Lucro Presumido;

c) Lucro Arbitrado;

(..-);

d) Imune do IRPJ;

e) Isenta do IRPJ".

No caso em análise a CEADDESCP informou nos quatro anos-calendários que era ISENTA; ou seja, o seu AUTOENQUADRAMENTO foi o seguinte: "Forma de Tributação do Lucro: Isenta do IRPJ" (fls. 361, 390, 421 e 450).

Em seguida o Sistema de Processamento de Dados das referidas Declarações (DIPJs) deu a oportunidade para a declarante fazer os seguintes enquadramentos:

- "a) associação civil;
- b) associação cultural;
- c) entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos;
- d) entidade fechada de previdência complementar;

Nos quatro anos-calendário a CEADDESCP fez o seu AUTOENQUADRAMENTO como ASSOCIAÇÃO CIVIL; nunca informou que era imune, nem que era "entidade fechada de previdência complementar" (fls. 361, 390, 421 e 450). Logicamente não informou porque, realmente, não corresponderia com as suas disposições estatutárias, que objetivamente a enquadram como "associação civil".

A referida "moldura jurídica" está estabelecida em decorrência do AUTOENQUADRAMENTO feito, pela própria CEADDESCP, em cada época que apresentou suas DIPJs, nos anos-calendários 2002, 2003, 2004 e 2005, onde declarou que a instituição enquadrava-se, naquele período, como "Forma de Tributação do Lucro: Isenta do IRPJ" e o "Tipo de Entidade: Associação Civil" (fls. 361, 390, 421 e 450).

A Auditoria Fiscal da Receita Federal respeitou, rigorosamente, este AUTOENQUADRAMENTO feito pela CEADDESCP, para realizar a fiscalização tributária e expedir a Notificação Fiscal (fls. 01/06), na qual relatou os fatos que determinam a suspensão do benefício indicando inclusive a data da ocorrência das infrações.

Pelas razões retro mencionadas o auto-enquadramento ou a "moldura jurídica", acima destacada, NÃO PODERÁ SER ALTERADA, pela CEADDESCP, ATRAVÉS DAS ALEGAÇÕES APRESENTADAS (fls. 125/174 e 467/483) contra a presente Notificação Fiscal (fls. 01/06 e fls. 463/466), com a pretensão de querer considerá-la com direito "imunidade tributária" e/ou reenquadrá-la como "entidade fechada de previdência complementar".

Tal pretensão esbarra:

- a) na impossibilidade jurídica, diante da inexistência de previsão legal de se fazer um reenquadramento pela via da impugnação à Notificação Fiscal (fls. 01/06);
- b) na impossibilidade de alterar os fatos, já relatados na Notificação Fiscal (fls. 01/06), que determinam a suspensão do benefício de isenção tributária, por infração aos requisitos legais e que já está pendente de decisão sobre a procedência ou não das alegações com vista à

expedição de ato declaratório suspensivo do benefício de exclusão do crédito tributário.

O Estatuto inicial da CEADESCP apresentava como objetivo social a promoção da "evangelização e a beneficiência" [sic]; após a realização da primeira alteração estatutária, ocorrida em 06/07/2004, foi alterado para a "finalidade de promover a evangelização, missões e assistência social, sendo entidade religiosa"; após a segunda e última alteração do estatuto da entidade, datada de 19/01/2005, foi mantido o mesmo objetivo social (fls.14/23).

Nos termos do art. 175 do Código Tributário Nacional - CTN a ISENÇÃO é uma das causas de exclusão do crédito tributário. A isenção tributária, normalmente, é "veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador, diferenciando-se da imunidade, que consiste na exclusão da própria competência tributária, originária da própria Constituição Federal. (...) Na isenção exclui-se da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária" (MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 340).

Paulo de Barros Carvalho fez a inserção da isenção dentre as normas de estrutura (afastou das normas de comportamento), deduziu ser a isenção a mutilação de um ou mais critérios (ou aspectos) da norma de incidência. Como definição, asseverou ser a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do consequente da norma jurídica tributária, impeditiva do nascimento do tributo (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 488-490).

Eliud José Pinto da Costa afirma que não existe uma norma jurídica tributária anterior e outra isentiva posterior, mas sim urna resultante das leis tributárias e isentivas. Não há mutilação da norma jurídica tributária, e sim urna nova feição, para concluir que tanto é isentiva a lei que coloca certos fatos fora do campo de incidência de certo tributo, quanto a lei que considera pressuposto da exação alguns dos vários fatos que, em tese, seriam tributáveis (COSTA, Eliud José Pinto da. A norma jurídica e as isenções tributárias. São Luís: CBFD, 2000).

O art. 15 da Lei 9.532/97, conjugado com o art. 174 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR (Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 e alterações posteriores), fixam os requisitos e condições que a ASSOCIAÇÃO CIVIL deverá cumprir para ter direito à isenção tributária; estabelecem igualmente, a previsão, no caso da prática de infração a estes dispositivos com sujeição da associação civil à suspensão do benefício.

Diante do exposto ficou evidente que são impróprias e estranhas, ao caso dos autos, todas as alegações da CEADESCP relativas à imunidade tributária.

Em relação as preliminares arguidas pela CEADESCP verifica-se o seguinte:

a) DIREITO ADQUIRIDO (fls. 130): não há como reconhecer, neste processo administrativo, eventual direito à imunidade tributária da CEADDESCP, nos anos-calendários: 2002, 2003, 2004 e 2005, pelos motivos retro mencionados; inclusive, porque a referida associação civil fez seu auto-enquadramento como ISENTA e não como imune; além disso, a presente notificação fiscal objetiva apenas a suspensão da ISENÇÃO tributária, nos termos e limites da Lei nº 9.532/1997, combinado com a Lei nº 9.430/1996; diante do exposto são improcedentes as alegações CEADDESCP;

b) "DA CONSTATAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE CAIXA DE APOSENTADORIA FECHADA/IMUNIDADE DECRETO 3000-99 ART. 175/SÚMULA Nº 730" (fls. 131/133): para demonstrar a improcedência das alegações da CEADDESCP, não é demais relembrar que neste processo discute-se apenas a suspensão da ISENÇÃO tributária, nos anos-calendários: 2002, 2003, 2004 e 2005, a partir do auto-enquadramento feito pela própria associação civil nas declarações anuais entregues para a Secretaria da Receita Federal do Brasil; portanto, não abrange nenhuma discussão relativa à imunidade tributária; assim, são inaplicáveis na situação ora analisada os termos da Súmula nº 730 e dos citados acórdãos do STF, que tratam de imunidade; além disso, é flagrante a inaplicabilidade dos dispositivos legais indicados pelos seguintes motivos:

b.1) Lei nº 6.435/77 e Decreto-Lei nº 2.065/83 (faz referência à Lei nº 6.435/77) = porque a Lei nº 6.435/77 já foi revogada pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001; verifica-se ainda, que as infrações indicadas na notificação fiscal foram cometidas pela associação civil em época posterior à revogação dos referidos dispositivos legais;

b.2) quanto ao Decreto no 3000/99, art. 175 = é inaplicável na redação indicada CEADDESCP, porque já foi alterada pela Lei nº 9.532/1997, para excluir a expressão "entidades de previdência privada fechadas" do âmbito das entidades com direito à isenção;

c) "ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA CRIAÇÃO NECESSÁRIA P/ EXPANSÃO DA RELIGIÃO/ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE A TODAS ATIVIDADES CORRELATAS/ ART. 44, PAR. 1º E ART. 2031 DO CÓDIGO CIVIL" (fls. 133/137 e fls. 468/483): neste item a CEADDESCP volta a sustentar a tese relativa à imunidade tributária; como já mencionado acima, é matéria estranha ao caso dos autos; assim, fundamentado nas razões retro mencionadas ou diante do exposto são improcedentes as alegações CEADDESCP;

d) "CERCEAMENTO DE DEFESA/ AFASTADA IMUNIDADE SEM DEVIDO PROCESSO LEGAL/ NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO/ ART. 5º, INCISO LV DA CF, ART. 75 DO CÓDIGO CIVIL" (fls. 137/140 e fls. 468/483): A Notificada está equivocada pelos argumentos da presente tese. Não é demais repetir, que foi a própria Notificada a autora do seu auto-enquadramento como ISENTA. Além disso, não são procedentes as afirmações da CEADDESCP de que "este órgão Federal não possibilita ao contribuinte outra qualificação mais

próxima da realidade da organização religiosa, quando menciona o 'tipo de entidade; e que O mesmo acontece com o 'Código da Natureza Jurídica' (fls. 137/138). Estas afirmações são improcedentes porque o sistema ao abrir a tela para a "Nova Declaração" pediu, em cada um dos anos das infrações (2002 até 2005), o "CNPJ", o "Ano-calendário" (...) a "Forma de Tributação do Lucro: ..." (entre outras, como já mencionado acima, abriu a opção para clicar em: "Imune do IRPJ" ou "Isenta do IRPJ"). A CEADENSC não teve dúvida, nos quatro anos em que ocorreram as infrações, clicou em "Isenta do IRPJ". Não poderia ter errado quatro anos seguidos; ou melhor, até hoje apresenta a sua declaração como isenta. É lógico que as janelas posteriores, como "Tipo de Entidade" ofereceram opções que se ajustavam aos casos de ISENÇÃO e não de imunidade. Além disso, estas possibilidades jurídicas de opções NÃO são possibilitadas por "este órgão Federal" e sim pela legislação reguladora da matéria tributária; rigorosamente de acordo com a norma jurídica vigente. Igualmente não é procedente a alegação de que a Auditoria Fiscal afastou a suposta imunidade da Notificada sem dar oportunidade de defesa. **Não procede porque a Auditoria Fiscal encontrava-se e encontra-se impossibilitada, de fato e juridicamente, de lavrar notificação fiscal visando a suspensão de imunidade que NÃO FOI DECLARADA pela CEADENSC, nos anos-calendários: 2002, 2003, 2004 e 2005. A suspensão só pode ser contra algo que existe e o que existe é apenas o decorrente do auto-enquadramento = ISENTA DO IRPJ.** E foi neste sentido que a Auditoria Fiscal se pronunciou nas razões que fundamentam a Notificação Fiscal, como segue: "A própria CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO assume sua condição de Associação Civil, entregando as DIPJs para a Receita Federal, " (fls. 02); e, depois nos esclarecimentos prestados: "Quanto às alegações do contribuinte, que foi afastada a imunidade sem o devido processo legal, fls. 137, não podem ser acolhidas, pois se trata de pessoa jurídica isenta, conforme já descrito acima. Não se pode tirar algo de quem não tem." (fls. 464); deste esclarecimento foi reaberto o prazo para a associação civil se manifestar, como realmente aconteceu, sem alterar a situação já estabelecida nos autos (fls. 466/483). Assim, restou demonstrado que na "moldura jurídica" desse processo encontra-se em análise as ocorrências das infrações que motivam a suspensão da ISENÇÃO tributária; portanto, não é e não poderia ser objeto de estudo uma eventual suspensão de imunidade, inclusive, porque não foi objeto de auto-enquadramento. Diante do exposto, não ocorreu afastamento sumário de eventual direito de imunidade, não existe prova de cerceamento de defesa e não há amparo legal para que seja declarada a nulidade desta notificação fiscal, que tem como objetivo a suspensão da isenção tributária.

e) "IMUNIDADE ELEMENTO VIABILIZADOR DOS DIREITOS SOCIAIS/ INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 12, PARÁGRAFO 10 E ALÍNEA 'F' DO 2º, AMBOS DO ART. 12 E ARTS. 13 E 14 DA LEI 9.532 CALCADOS NOS ARTS. CF, ART. 150, VI, c, e 146, II" (fls. 140/149): Pelas mesmas razões retro mencionadas e por tratar de tese que defende imunidade tributária fica evidente a improcedência dos argumentos da Notificada. **A decisão proferida pelo STF na ADIN nº 1802-3/DF foi acatada pela**

Auditoria Fiscal; os requisito eficácia jurídica suspensa, pela decisão, não fundamentam nenhuma infração descrita nos autos.

Este fato é, inclusive, reconhecido expressamente pela Auditoria Fiscal. como segue: "... até porque o caput dos art. 13 e 14 da Lei 9.532/97, o STF concedeu liminar na ADIN 1802-3." (fls. 465). Diante do exposto são improcedentes os argumentos da CEADDESCP.

Quanto aos argumentos e provas da matéria de mérito, sustentados pela CEADDESCP, serão analisados abaixo:

a) "DA REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES (f.4/4.1)/APLICAÇÃO DO ESTATUTO DO IDOSO QUANTO A BENEFICÊNCIA" (fls. 150/156 e fls. 468/483): **Os argumentos e provas apresentados com a defesa da CEADDESCP na realidade, em sua maioria (salvo, os destaques abaixo), não conflitam com o relatório da notificação fiscal, porque confirmam as infrações cometidas e descritas pela Auditoria Fiscal. São pagamentos, predominantemente, feitos de forma direta e indireta aos seus dirigentes, por intermédio das igrejas e outras instituições sociais.** A legislação exige um NÃO REMUNERAR os seus dirigentes, POR QUALQUER FORMA; engloba a forma direta e indireta, como evidentemente ocorre no caso dos autos. Quando a CEADDESCP repassa dinheiro para as Igrejas Evangélicas de Deus fazer o pagamento de salários/prebendas daquelas pessoas físicas, que são os dirigentes da Notificada, conforme fartamente provado nos autos, na verdade esta remunerando de forma indireta (por qualquer forma) os seus dirigentes, pelos serviços prestados. Irrelevante no caso dos autos, porque não se discute direitos trabalhistas, se este tipo de pagamento caracteriza ou não vínculo empregatício, nos termos da Consolidação da Lei Trabalhistas - CLT. Aqui o assunto é direito tributário. Os documentos acostados nos autos, pela Auditoria Fiscal, servem para comprovar a ocorrência das infrações indicadas no relatório da notificação fiscal. Não altera a situação dos autos o fato ISOLADO de que Jamir Brito não faz parte da diretoria. Não existe prova nos autos de que a CEADDESCP é entidade de previdência complementar fechada nos termos da legislação vigente, inclusive, porque não foi feito nenhum auto-enquadramento neste sentido, nos anos-calendário objeto dessa notificação fiscal. A atribuição de vantagens a dirigentes da entidade, dissimuladas por meio de pagamentos de serviços feitos por intermédio de outras pessoas jurídicas, caracteriza ofensa a requisitos para a fruição da isenção. Diante do exposto são improcedentes os argumentos da CEADDESCP e não existe amparo legal para acatar o pedido de revogação da notificação fiscal.

b) "DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS EM ATIVIDADES ESTRANHAS AOS SEUS OBJETIVOS SOCIAIS (f. 5/4.2)" (fls. 156/159 e fls. 468/483): **Sem provas para afastar as flagrantes infrações cometidas à legislação disciplinadora da isenção tributária condicionada, a CEADDESCP fez referências genéricas de que "os objetivos da organização religiosa é a Previdência Complementar fechada" (fls. 158). Para o caso em análise não é**

possível afastar a flagrante caracterização da infração, apenas com relatos históricos ou que historicamente existiu "Caixa de Socorro". A prova do objetivo social é feita através de verificação objetiva e direta no estatuto social da entidade. Além disso, não servem referências indiretas em cláusulas estatutárias; isto, porque existe cláusula própria e específica indicadora do seu objetivo social. No caso da CEADESCP o seu estatuto inicial apresentava como objetivo social a promoção da "evangelização e a beneficência" [sic]; após a realização da primeira alteração estatutária, ocorrida em 06/07/2004, foi alterado para a "finalidade de promover a evangelização, missões e assistência social, sendo entidade religiosa"; após a segunda e última alteração do estatuto da entidade, datada de 19/01/2005, foi mantido o mesmo objetivo social (fls.14/23). Ou seja, em nenhum momento do seu estatuto consta como objetivo social as atividades relativas "previdência complementar fechada". O parágrafo único, do art. 5º, da primeira e da segunda alteração estatutária especifica quem são sócios e não existe a caracterização, em nenhum momento, quanto aos objetivos da sociedade, que estão fixados no art. 2º, como já mencionado. Além disso, dizer que o título dos relatórios (constantes nas partes superiores; fls. 47/53) definem e caracterizam o objetivo social da CEADESCP é menosprezar os ditames legais e a própria lógica jurídica. Isto porque, ao contrário do que afirma a Notificada: referidos relatórios (fls. 47/53) PROVAM CONTRA a própria NOTIFICADA, porque confirmam as aplicações dos recursos da CEADESCP em atividades, completamente, estranhas aos seus objetivos sociais, **mediante o pagamento de aposentadorias, salários e outras parcelas remuneratórias. Está comprovado que a Notificada fez despesas dissociadas dos fins estatutários. A isenção pressupõe a lisura e exige transparência da entidade na prática de suas atividades institucionais**, razão pela qual a destinação de recursos à despesas seja efetivamente vinculada aos objetivos estatutários. Diante do exposto são improcedentes os argumentos da CEADESCP e não existe amparo legal para acatar o pedido de revogação da notificação fiscal.

c) "DEIXAR DE CUMPRIR COM AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (F. 5-4.3)" (fls. 159/164): A defesa da Notificada representa VERDADEIRA CONFISSÃO da prática das infrações pela falta de manutenção da escrituração contábil completa de suas receitas e despesas que fosse possível assegurar a respectiva exatidão, conforme descrito na notificação fiscal. Os descumprimentos, reiterados, de tais obrigações acessórias retiraram a boa fé da escrituração contábil da CEADESCP e representam fundamentação suficiente para a suspensão da imunidade tributária da referida sociedade civil. O documento de folhas 30 fornecido para a Auditoria Fiscal, datado de 22/02/2007, é a prova material das INFRAÇÕES OCORRIDAS nos anos-calendários de 2002 até 2005 (dentro do período da pretendida suspensão da isenção tributária). Assim não existe amparo para a qualquer dilação da defesa ou para querer dizer que a prática da infração está fora do período de 2002 até 2005. O princípio contábil da entidade foi desrespeitado, sem qualquer justificativa legal por parte da Notificada. Os lançamentos no livro diário (fls. 346/347) estão restritos ao ano-calendário 2002 e as infrações ocorridas envolvem os anos-calendários

de 2002 até 2005, conforme consta no documento de folhas 30. A CEADDESCP tentou justificar a omissão nos livros contábeis dos registros dos empréstimos realizados entre empresas distintas, como a CONVEÇÃO, CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO e IGREJAS MEMBROS, dizendo que foram feitos pela conta caixa; porém, CONFESSA que na realidade a movimentação dos empréstimos aconteceu mediante "emissão de cheques" (fls. 163) e que estes cheques NÃO FORAM realmente lançados na contabilidade. Os argumentos sobre apego ao legalismo e abuso de forma não apresentam força jurídica capaz de afastar os efeitos da comprovada ocorrência das infrações descritas pela Auditoria Fiscal (fls. 05). Não é demais repetir que a isenção pressupõe a lisura e exige transparência da entidade na prática de suas atividades institucionais. Diante do exposto são improcedentes os argumentos da CEADDESCP.

d) "EVASÃO E ELISÃO FISCAL" (fls. 164/171): A farta prova constante dos autos, apresentada pela Auditoria Fiscal e pela própria defesa da CEADDESCP não deixa dúvida da ocorrência das infrações descritas no relatório da notificação fiscal. É certo e inquestionável que as irregularidades indicadas e provadas neste processo administrativo não podem ser caracterizadas como elisão fiscal, inclusive, pelas definições apresentadas pela defesa da CEADDESCP. Diante do exposto são improcedentes os argumentos da CEADDESCP.

Concluída a análise dos elementos que estabeleceram o contraditório, a seguir serão destacados os fatos, que caracterizam o descumprimento das condições ou requisitos legais do benefício da "isenção condicionada" de tributos federais, evidenciados pela Auditoria Fiscal (fls. 01/06 e 463/466) já confrontado com os argumentos e provas apresentadas pela CEADDESCP (fls. 125/356 e fls. 467/493) e de acordo com entendimentos doutrinário, jurisprudenciais e dispositivos legais específicos:

a) a CEADDESCP remunerou, de forma indireta, seus dirigentes (p evangelistas, presbíteros e demais obreiros), por serviços prestados, quando pagou os seu salários/prebendas, mantendo a responsabilidade jurídica de empregadora; ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "a", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

b) a CEADDESCP remunerou, de forma indireta, seus dirigentes, por serviços prestados, ao pagar uma Previdência Complementar, custeada com dinheiro da própria "associação civil" (CEADDESCP); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "a", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

c) a CEADDESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais quando pagou valores de diversas aposentadorias (denominadas de previdência complementar aos jubilados/aposentados, conforme relação nominal constante dos autos; folhas 46/61); ao proceder desta forma,

descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

d) a CEADESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar valores desviando recursos para outras pessoas jurídicas denominadas Igrejas Assembléias de Deus (folhas 47, 50, 54, 58, 77/121); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

e) a CEADESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar rendimentos, denominados de "prebendas", em favor dos denominados Ministros (folhas: 77/121); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

f) a CEADESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio médico para diversas pessoas físicas (exemplo: Raul Carlos Herbst; Antônio Ismael da Silva; Euro Beli; Alcides Ambrósio; Juarez de Borba; David Greg; Juventino C. Alves; Ivânio Luciano; Giovani L. O de Souza; Cristiano Pommerening; Juvino S. Teixeira; Hércules A. Silva; Valdeni Angelo; Maria Sarassa; Luiz Serafim Silva; José Correa Maciel; Valério Cunha; Anézio Leite; Anézio Leite; Adão Ibraim; Emilio Medeiros; Oridio J. da Silva; Francisco Lino de Aviz; Leonir dos Santos; folhas: 83, 84, 91, 96, 107, 108, 118); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

g) a CEADESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio funeral (exemplo: Martins C. Steffen; Albertina Pereira de Castro; folhas: 83, 107, 117); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

h) a CEADESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar mensalidade da UNIMED (Exemplo: para Valdumiro e Esposa (fls. 89); folhas: 83, 89, 96); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

i) a CEADESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio familiar (exemplo: José A. dos Santos; Alcides Ambrósio; José Anastácio Santos; Oci Vieira Steffen; Rudimar L. Alves; João Adão P. Duarte; folhas: 83, 92, 96, 106); ao proceder desta

forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

j) a CEADDESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio mudança (exemplo: AD-Sangdo; AD-Barra Velha; Oridio J. da Silva; Iracy Eschembach; folhas: 84, 106, 116); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

l) a CEADDESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio especial (exemplo: AD-União da Vitória/PR; AD-Abelardo Luz; AD- Palhoça; AD-Barracão; AD-Trombudo Central; AD-Itajai; AD-Mafra; AD-Palhoça; AD -Içara; Valdumiro Souza; folhas: 84, 85, 90, 96, 116); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97; .

m) a CEADDESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar seguro de vida (exemplo: para Valdumiro e Esposa; folhas: 89, 93); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

n) a CEADDESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio assistencial (exemplo: para Eronido Francisco; folhas 106); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

o) a CEADDESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio tratamento de saúde (exemplo: para Luiza Fernandes Cipriano; folhas: 107); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

p) a CEADDESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio temporário (exemplo: para Emilio Medeiros; folhas: 107); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

q) a CEADDESCP não aplicou integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; ou seja, aplicou seus recursos em atividades estranhas aos objetivos sociais ao pagar auxílio farmácia (exemplo: para Francisco F. Davila; Alcides

Ambrósio; José A. Duarte; Anésio Leite; Fábio O. Pereira; Hercules A. da; folhas: 117); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

r) a CEADESCP não manteve escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; ou seja, os registros contábeis da entidade não asseguram a respectiva exatidão ao desrespeitar o "princípio contábil da entidade", como faz prova o documento existente As folhas: 30, onde "CONVENÇÃO DAS IGREJAS EV. ASSEMBLÉIA DEUS SC SO PR – CNPJ 82.606.823/0001-20, informa que incorporou as contas-corrente e cobrança de outra entidade, qual seja: CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO - CNPJ 83.242.230/0001-94." (fls. 05); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "c", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

s) a CEADESCP não manteve escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; ou seja, os registros contábeis da entidade não asseguram a respectiva exatidão ao desrespeitar o "princípio contábil da entidade", quando "utilizou também as contas-corrente para movimentação financeira de uma entidade para outra, sem a preocupação dos registros contábeis" (fls. 05); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "c", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

t) a CEADESCP não manteve escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; ou seja, os registros contábeis da entidade não asseguram a respectiva exatidão porque não fez os "registros nos livros contábeis, de empréstimos entre CONVENÇÃO, CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO e IGREJAS MEMBROS" (fls. 05); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "c", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97;

u) a CEADESCP não manteve escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; ou seja, os registros contábeis da entidade não asseguram a respectiva exatidão porque não fez a contabilização da movimentação financeira em Banco Conta Movimento, conforme provas constantes no documento de folhas 26 (fls. 05); ao proceder desta forma, descumpriu o disposto no art. 12, § 2º, alínea "c", combinado com o art. 15, § 3º, ambos da Lei nº 9.532/97.

Existem nos autos todos os elementos probatórios necessários para elucidar os conflitos estabelecidos com a apresentação da impugnação. Estes conflitos já foram, detalhadamente analisados e decididos acima e não exigiram, pela própria natureza da discussão, a produção de outras provas.

Pelas razões retro mencionadas não ficou constatado nenhum erro de fato ou de direito, conforme alegado pela Notificada, que justifique a revogação da notificação fiscal.

Cabe, no caso em análise, a suspensão da isenção tributária, nos anos-calendários de 2002, 2003, 2004 e 2005, diante do comprovado desvirtuamento da finalidade da entidade (associação civil) que se auto-enquadrou como isenta dos tributos federais.”

Por sua vez o Acórdão nº 0731.982, restou assim fundamentado:

“Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade, conheço da manifestação de inconformidade e da impugnação (fls. 515 a 568; 930 a 959).

Como visto no relatório, há diversas questões preliminares e de mérito trazidas pela interessada frente à imunidade e à suspensão da isenção tributária e aos autos de infrações que constituem o crédito tributário relativo ao IRPJ e seus reflexos.

Observe-se que desde o início dos procedimentos de fiscalização até as decisões recorridas a interessada não foi considerada entidade imune. Existe a controvérsia sobre o alcance do termo “templos”, insculpido na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Carta de 1988. A fiscalização manifestou seu entendimento sobre esse ponto da seguinte forma (fl. 02):

Não se pode afirmar em momento algum que é um templo, que tenha em sua essência a finalidade de difundir a religião, pregando o evangelho, ou mesmo servindo para culto de seus fiéis.

As Igrejas Evangélicas Assembléia de Deus é que se prestam para a finalidade acima mencionada. Prova disso é a existência de 153 Igrejas Sedes, fls. 34. Citamos como exemplo o CNPJ 84.308.308/000166 - Igreja Evangélica Assembléia de Deus Rua Andrade, 35 Centro Itajai/ SC.

A própria CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO assume sua condição de Associação Civil, entregando as DIPJs para a Receita Federal, informando ser uma ASSOCIAÇÃO CIVIL, fls. 38 a 45.

Ocorre que essa leitura limitada do termo “templos” inviabiliza a livre organização das instituições religiosas. Uma religião, um “culto”, necessita mais do que um edifício para alcançar seus propósitos, os quais, em última instância, podem ser resumidos como a difusão e a vivência de uma determinada fé religiosa.

Assim como qualquer outra organização, também as igrejas, à medida que se expandem, necessitam de unidades para as quais convirjam as questões de natureza administrativas e eclesiais, provenientes de seus diversos templos. Ou seja, além dos edifícios onde são realizados os rituais religiosos, também as unidades que ocupam posições superiores nos organogramas de uma determinada ordem devem ser compreendidos como partes integrantes do “culto”, da “fé”, que tenha tomado forma em uma determinada “instituição religiosa”, esteja essa constituída em uma única ou em diversas pessoas jurídicas.

Dispondo de unidades centralizadoras as igrejas podem realizar estudos teológicos voltados à formação e à orientação de seus quadros,

necessários para que seu “culto” tenha forma definida, e não se fragmente em diferentes cultos professados em cada um de seus “templos”.

Nesse sentido, veja-se a jurisprudência abaixo:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. ABRANGÊNCIA.

A imunidade prevista na Constituição que veda a instituição de impostos sobre "templos de qualquer culto" deve ser interpretada de forma extensiva, a fim de abranger o patrimônio, renda e serviços relacionados com crenças religiosas enquanto instituição.

Decisão: A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO À APELAÇÃO E À REMESSA OFICIAL.

(Acórdão: TRIBUNAL QUARTA REGIÃO. Classe: AMS APELAÇÃO EM

MANDADO DE SEGURANÇA. Processo: 200270000644420 UF: PR Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data da decisão: 22/02/2006 Documento:

TRF400121178. Relator(a): ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA)

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. ART. 150, VI, b, CF. MITRA METROPOLITANA DE FLORIANÓPOLIS.

O constituinte, ao declarar na norma inserta na letra b do art. 150, da Constituição Federal, que é vedado instituir imposto sobre "templos de qualquer culto", pretendeu fosse abrangido pela imunidade tributária não o "prédio" onde realizado o culto, mas a instituição como um todo.

Decisão: A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO À REMESSA OFICIAL, NOS TERMOS.

(Acórdão: TRIBUNAL QUARTA REGIÃO. Classe: REO REMESSA EX OFFICIO. Processo: 200104010578424 UF: SC Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data da decisão: 26/10/2005 Documento: TRF400117259. Relator(a): VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA)

Os elementos contidos nos autos demonstram que a interessada é parte integrante da Igreja Assembléia de Deus, conforme fica claro pelos esclarecimentos prestados à fiscalização (fls. 27 e 28), que se coadunam com o estatuto (fls. 14 a 24).

A CEADESCP — CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS DE SANTA CATARINA E SUDOESTE DO PARANÁ, foi criada em 31 de outubro de 1975, com a finalidade em difundir a pregação do cristianismo acrescido de assistência social.

Será dirigida por uma diretoria que é eleita anualmente, tratando-se de uma extensão da CIADESCP Convenção das Igrejas Evangélicas Assembléia de Deus do Estado de Santa Catarina e Sudoeste do Paraná, pois, sua manutenção tem como fonte exclusiva as igrejas membros da CIADESCP.

Desde o procedimento de fiscalização **foi dito que a CEADDESCP não preenchia as condições necessárias para ser enquadrada como entidade religiosa imune, pois não era um “templo” onde os fiéis compareciam.** Ou seja, a questão da imunidade foi enfrentada de forma parcial, prevalecendo entendimento desfavorável à Impugnante.

Ressalte-se que se deve considerar no processo administrativo também o princípio da verdade material, verbis:

Ementa: BUSCA DA VERDADE MATERIAL – No processo administrativo, predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

(Acórdão nº: 10247.972. Sessão de: 18 de outubro de 2006. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos. RELATOR: ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO)

Considerando que são livres a criação, a organização, a estrutura interna e o funcionamento das organizações religiosas; que a CEADDESCP é um braço administrativo das Igrejas Evangélicas Assembléias de Deus; que o constituinte, ao declarar na norma inserta na letra “b”, do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, que é vedado instituir imposto sobre “templos de qualquer culto”, pretendeu fosse abrangido pela imunidade tributária não o “prédio” onde realizado o culto, mas a instituição como um todo, esclareço minha posição em favor do reconhecimento da imunidade tributária da interessada, por ser esta entidade de natureza religiosa, a quem deve ser aplicado o disposto no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal.

O texto constitucional estabelece:

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:

[...]

b) templos de qualquer culto;

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

[...]

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços,

relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (Grifei)

[...]

Sobre os requisitos para fruição da imunidade, é oportuno destacar as orientações contidas no Capítulo II – Limitações da Competência Tributária, do Código Tributário Nacional:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV cobrar imposto sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

[...]

§ 1º O disposto no inciso IV 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.

[...]

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

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.

Como se pode observar, os requisitos contidos no caput do artigo 14 reportam-se à alínea “c” do inciso IV do artigo 9º, não incluem a alínea “b” (“templos de qualquer culto”).

Note-se que a Constituição Federal estabelece como única limitação à fruição da imunidade tributária pelos templos o disposto no § 4º do art. 150, ou seja: a imunidade compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades. **Assim, a suspensão da imunidade só poderia ocorrer caso fossem verificadas essas condições, o que autorizaria a constituição do crédito tributário correspondente.**

Nesse sentido, veja-se a jurisprudência administrativa abaixo:

Ementa: IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL IMUNIDADE.

A imunidade concedida aos templos de qualquer culto não é de caráter amplo e irrestrito, alcançando apenas as rendas relativas às finalidades essenciais da entidade religiosa, o que, não ocorre, quando recursos são empregados na concessão de empréstimos para membros da Igreja, sejam eles a título gratuito ou oneroso. A existência de escrituração contábil permite que se adote a tributação dos lucros pelo lucro real, admitindose a proporcionalização dos resultados na forma preconizada no Parecer Normativo CST 73/75.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(Acórdão 10193037. Data da Sessão: 12/04/2000. PRIMEIRA CÂMARA. Relator: Jezer de Oliveira Cândido.)

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR

Exercício: 1995 Ementa: A imunidade para os templos de qualquer culto e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, relativamente ao ITR sobre os imóveis rurais dessas entidades, é condicionada, daí ser necessário às entidades de que trata o art. 150, inciso VI, alíneas b e c, provarem o uso dos imóveis em perfeita consonância com as finalidades essenciais das aludidas entidades. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

(Acórdão 30238478. Data da Sessão: 28/02/2007. SEGUNDA CÂMARA. Relator: Corinho Oliveira Machado.)

Na mesma direção, decidiu o STF:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação

entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido

(RE 325822 / SP SÃO PAULO. Julgamento: 18/12/2002. Órgão Julgador:

Tribunal Pleno Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO. Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES).

Pela interpretação do disposto no § 4º do art. 150 da Constituição Federal, resta claro que a vedação de instituição de imposto sobre o patrimônio relaciona-se, unicamente, com as finalidades essenciais das entidades citadas. O próprio constituinte estabeleceu uma hipótese de imunidade condicionada, ou seja, não são todos os bens da pessoa jurídica que estão imunes aos impostos, mas somente aquela parcela do patrimônio que tenha relação com as finalidades essenciais da entidade.

Sobre esse assunto, o professor Roque Carrazza orienta que não devemos nos esquecer que as vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c (art. 150, § 4º, da CF) compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Ressalta:

Logo, se, por exemplo, um partido político abrir uma loja, vendendo, ao público em geral, mercadorias, deverá pagar ICMS, ainda que os lucros revertam em benefício das suas atividades. Por quê? Porque a prática de operações mercantis não se relaciona, nem mesmo indiretamente, com as finalidades de um partido político.” (in Curso de Direito Constitucional Tributário. 14ª ed: 2000. São Paulo: Malheiros, p. 480)

A regra visa evitar que, sob o manto da imunidade, seja violado o princípio da isonomia, como bem explica Aurélio Pitanga Seixas Filho:

Assim como a imunidade recíproca em favor das pessoas jurídicas de direito público não abrange a exploração de atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, do mesmo modo se as entidades filantrópicas, assistenciais e educacionais exercerem alguma atividade extravagante, isto é, fora de suas funções próprias favorecidas, deverão se sujeitar ao regime jurídico tributário próprio dessa atividade empresarial para não ferir o princípio máximo da isonomia tributária, de que situações idênticas não podem pagar tributos diferentes, já que o exercício de uma atividade econômica ou empresarial deve sujeitar as pessoas ao pagamento do mesmo tributo para não agredir o princípio da livre concorrência. O privilégio concedido a alguém dentro de um mesmo setor econômico ou empresarial configura uma concorrência desfavorável para os demais participantes. (in Justiça Tributária. 1998. São Paulo: Max Limonad, p. 56).

Ressalte-se que o ônus da prova da vinculação cabe ao contribuinte. Neste ponto é pertinente a lição de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

Significa que não é a Administração Tributária que tem que provar a não vinculação para poder cobrar o imposto e sim o particular que deve demonstrar a pertinência do patrimônio, da renda ou do serviço à

finalidade essencial sua para poder gozar o benefício constitucional. (in Direito Tributário na Constituição e no STF, 7ª. ed: 2004. Rio de Janeiro: Impetus, p. 134)

Esse entendimento já foi manifestado pelo Supremo Tribunal Federal. O Informativo STF nº 108, de 7 de maio de 1998, noticia a decisão da Segunda Turma da Corte, no julgamento do RE 206.169SP, nos seguintes termos:

Imunidade Tributária: Ônus da Prova Incumbe ao contribuinte a prova da relação entre o patrimônio e a finalidade essencial da entidade, prevista no § 4º do art. 150 da CF ("As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas."). Com base nesse entendimento, a Turma confirmou despacho do relator que negara seguimento a recurso extraordinário, em que se sustentava ser do fisco, e não do contribuinte, o ônus da prova. RE 206.169SP, rel. Min. Marco Aurélio, 27.4.98.

Ante a todo o exposto, conclui-se que a entidade é imune e, no caso dos templos, são inaplicáveis os requisitos previstos no artigo 14 do CTN, razão pela qual não foram apreciadas as alegações relativas a esse tema. A única limitação para a fruição da imunidade dos templos é a vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais de tais entidades. Assim, os fatos relatados pela fiscalização não ensejariam a suspensão da referida imunidade.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, encaminho meu voto no sentido de julgar procedente a manifestação de inconformidade e a impugnação apresentadas, cancelando-se a suspensão da isenção tributária formalizada por ato declaratório e, consequentemente, cancelar a exigência consubstanciada nos autos de infrações de IRPJ e seus reflexos com base no lucro arbitrado (fls. 865 a 914, 918 a 925)."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O acórdão recorrido cancelou créditos tributários acima do limite de alçada, razão pela qual, conheço do recurso de ofício.

Inicialmente, vale trazer à colação o Ato Declaratório Executivo DRF/ITJ nº 22/2007, *in verbis*:

Ato Declaratório Executivo DRF/ITJ n.º 22, de 25 de setembro de 2007.

Declara suspensa a isenção tributária de pessoa jurídica. O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM ITAJAÍ, no uso da atribuição que lhe confere o § 3º e § 10 do art. 32, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997, art. 174 do Decreto n.º 3.000, de 1999, e alterações posteriores, e do inciso VIII do art. 249 da Portaria MF n.º 95, de 2007, após constatar, comprovadamente, o descumprimento dos requisitos e condições previstas no art. 12, alíneas "a", "b" e "c", e parágrafo único do art. 13, combinado com o art. 15, § 3º, da Lei n.º 9.532, de 1997, com a redação dada pela Lei n.º 9.718, de 1998, conforme consta do Processo Administrativo n.º 10909.001216/2007-05 e, ainda, de acordo com o Parecer SARAC/DRF/ITJ n.º 82/2007, declara:

Art. 1º Suspensa a isenção tributária da pessoa jurídica Caixa de Evangelização das Assembléias de Deus do Estado de Santa Catarina e Sudoeste do Paraná (CEADESCP), CNPJ N.º 3.242.230/0001-94, nos anos-calendários de 2002, 2003, 2004 e 2005.

Art. 2º A referida CEADESCP poderá, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência deste ato declaratório, apresentar impugnação ao presente ato suspensivo, nos termos do § 6º do art 32 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Art. 3º Este ADE entra em vigor na data de sua publicação.

Assim, a primeira questão que devemos investigar é se a recorrente era isenta ou imune, pois em sendo imune restará prejudicado todo o trabalho fiscal, por erro no enquadramento legal, ainda que demonstrada estivesse conduta que pudesse levar à suspensão da imunidade.

O acórdão recorrido não enfrentou o principal fundamento do Parecer SARAC/DRF/ITJ n.º 82/2007, para sustentar que a recorrente gozava efetivamente de isenção tributária, se não vejamos os seguintes excertos do referido parecer:

"A referida "moldura jurídica" está estabelecida em decorrência do AUTOENQUADRAMENTO feito, pela própria CEADESCP, em cada época que apresentou suas DIPJs, nos anos-calendários 2002, 2003, 2004 e 2005, onde declarou que a instituição enquadrava-se, naquele período, como "Forma de Tributação do Lucro: Isenta do IRPJ" e o "Tipo de Entidade: Associação Civil" (fls. 361, 390, 421 e 450).

A Auditoria Fiscal da Receita Federal respeitou, rigorosamente, este AUTOENQUADRAMENTO feito pela CEADESCP, para realizar a fiscalização tributária e expedir a Notificação Fiscal (fls. 01/06), na qual relatou os fatos que determinam a suspensão do benefício indicando inclusive a data da ocorrência das infrações.

(...)

A CEADESCP não teve dúvida, nos quatro anos em que ocorreram as infrações, clicou em "Isenta do IRPJ". Não poderia ter errado quatro anos seguidos; ou melhor, até hoje apresenta a sua declaração como isenta. É lógico que as janelas posteriores, como "Tipo de Entidade" ofereceram opções que se ajustavam aos casos de ISENÇÃO e não de imunidade. Além disso, estas possibilidades jurídicas de opções NÃO são possibilitadas por "este órgão Federal" e sim pela legislação reguladora da matéria tributária; rigorosamente de acordo com a norma

jurídica vigente. **Igualmente não é procedente a alegação de que a Auditoria Fiscal afastou a suposta imunidade da Notificada sem dar oportunidade de defesa. Não procede porque a Auditoria Fiscal encontrava-se e encontra-se impossibilitada, de fato e juridicamente, de lavrar notificação fiscal visando a suspensão de imunidade que NÃO FOI DECLARADA pela CEADESCP, nos anos-calendários: 2002, 2003, 2004 e 2005. A suspensão só pode ser contra algo que existe e o que existe é apenas o decorrente do auto-enquadramento = ISENTA DO IRPJ.** E foi neste sentido que a Auditoria Fiscal se pronunciou nas razões que fundamentam a Notificação Fiscal, como segue: "A própria CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO assume sua condição de Associação Civil, entregando as DIPJs para a Receita Federal, " (fls. 02); e, depois nos esclarecimentos prestados: "Quanto às alegações do contribuinte, que foi afastada a imunidade sem o devido processo legal, fls. 137, não podem ser acolhidas, pois se trata de pessoa jurídica isenta, conforme já descrito acima. Não se pode tirar algo de quem não tem." (fls. 464);..."

Em princípio, não seria possível suspender a imunidade tributária de um Associação que, pelo menos do ponto de vista formal, gozava apenas de isenção tributária. No entanto, o fato de se ter declarado isenta, não significa, em absoluto, que ficaria afastada a imunidade tributária dos templos, caso assim se enquadre. Desta forma, o que está inicialmente em pauta é saber se a recorrente gozava de imunidade tributária nos períodos em tela, embora tenha se declarado como uma entidade isenta.

A forma de constituição como "Associação" não era um obstáculo ao gozo da imunidade. Ressalto que, à época em que constituída a recorrente (1975), não existia uma classificação específica, entre as espécies de pessoas jurídicas de direito privado, para as organizações religiosas. Em regra, até 2003, as organizações religiosas se constituíam sob a forma de associação, o que jamais poderia ser obstáculo para o gozo da imunidade tributária reservada aos templos de qualquer culto pela Constituição Federal de 1988 (CF/88). Isso refletia em uma outra questão, qual seja, que objeto da entidade, tanto antes como depois da Lei 10.825/03, é um elemento muito pouco útil para diferenciar uma associação de uma organização religiosa. Noto que, dentro da definição de associação do art. 53 do Código Civil ("união de pessoas que se organizem para fins não econômicos"), enquadram-se o objeto de qualquer organização religiosa. Por outro lado, embora a Lei 10.825/03 tenha criado a espécie organização religiosa, não definiu o seu objeto. Assim, nada impede que uma Associação se dedique à difusão de uma determinada Fé, nem que uma organização religiosa também desenvolva atividades filantrópicas de ensino ou de assistência social. O que definirá então se uma entidade é uma associação ou uma organização religiosa será a sua forma de constituição, o que, por óbvio, depende da vontade de seus dirigentes.

É verdade que a recorrente não alterou o seu registro, para ajustá-lo ao novel inciso IV do art. 43 do CC. Ocorre que, com a inserção do inciso IV no art. 43 da Lei 10406/02 (Código Civil - CC), pela Lei 10.825/03, a organização religiosa passou expressamente a ser uma espécie do gênero: pessoa jurídica de direito privado, ao lado de: associação, sociedade, fundação, partido político e empresa individual de responsabilidade limitada. Todavia, ao se compulsar os autos, verifico que seu Estatuto Geral assim dispunha:

"Art. 2º - A associação terá por finalidade promover a evangelização, missões e assistência social, sendo uma entidade religiosa.

Art. 5º - Os associados não responderão, individualmente e subsidiariamente pelas obrigações sociais.

Parágrafo primeiro — O associado para ser admitido precisa estar integrado à "Convenção das Igrejas Assembléia de Deus do Estado de Santa Catarina e Sudoeste do Paraná".

Ora, fica claro que, a recorrente foi constituída, *ab ovo*, por livre disposição dos seus associados originários, como uma organização religiosa que faz parte junto com a Convenção das Igrejas Assembléia de Deus do Estado de Santa Catarina e Sudoeste do Paraná da Igreja Assembléia de Deus nesta parte do país. Assim, fazendo prevalecer a substância sobre a forma, supero o fato de que a recorrente se autointituiu associação isenta, para concluir que, em verdade, ela goza de imunidade tributária. Ademais, há que se interpretar as leis segundo a Constituição Federal e não o inverso. Como a Constituição Federal garante a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, não limitando tal proteção a forma de constituição da entidade religiosa, entendo que prevalece a vontade revelada na disposição estatutária que a classifica como entidade religiosa.

Ao tratar da Igreja Católica antes da entrada em vigor da Lei 10.825/03, Sílvio Venosa (*in* Direito Civil – Parte Geral, Atlas, 4ª edição, p. 267/268) ensinava que: *“Entende-se que a Igreja Católica tem personalidade internacional sob a égide da Santa Sé, com representantes diplomáticos nas nações, que igualmente enviam seus embaixadores à Santa Sé. Esse tratamento é excepcional, porque é a única igreja assim tratada. Já no direito interno, a Igreja Católica fragmenta-se em várias entidades, sob a forma de associações”*. Ou seja, entendo que, do ponto de vista do Direito Interno, é justamente o que verifiquei com relação à Assembléia de Deus, a qual se divide em várias associações de âmbito nacional, com o propósito de difundir a sua Fé.

Por essas razões, entendo que a recorrente gozava de imunidade tributária, logo houve erro no enquadramento legal do Ato Declaratório em tela, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator