



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.003797/2007-10
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.963 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de fevereiro de 2022
Recorrente CONVENÇÃO DAS IGREJAS EVANGÉLICAS ASSEMBLÉIA DE DEUS DE SANTA CATARINA E SUDOESTE DO PARANÁ (CIADESCP)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA TRATADA EM ACÓRDÃO NÃO RECORRIDO NO PRAZO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial cuja divergência apontada diz respeito à matéria não decidida no acórdão recorrido.

Para que a matéria decidida em primeiro acórdão proferido pelo colegiado *a quo* - que não declarou a nulidade de primeira instância por vício na própria decisão e determinou o retorno dos autos à DRJ para exame dos demais pontos tratados em Impugnação - pudesse ser examinada em sede de recurso especial de divergência deveria ter sido interposto recurso contra essa decisão, e, ultrapassado o prazo recursal sem o seu manejo, a matéria tornou-se preclusa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

O Contribuinte recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1402-001.907 (sessão de 04/02/2015), que negou provimento ao seu Recurso Voluntário apresentado cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: ISENÇÃO. SUSPENSÃO. FALTA DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

A Interessada, para fazer jus ao benefício da isenção tributária, deve observar os requisitos legais previstos no art.14 do CTN. O descumprimento de pelo menos um deles permite à autoridade competente determinar a suspensão do benefício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. LUCRO REAL.

Suspensa a isenção tributária, a Interessada passa a se submeter à tributação aplicável às demais pessoas jurídicas. Se a Contribuinte não possui as condições legais para ser tributada pelo Lucro Real, correto o procedimento fiscal do arbitramento de lucros.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia é cabível nas situações em que a averiguação de fatos depende de conhecimentos especializados, sendo desnecessária, portanto, quando tais fatos podem ser comprovados documentalmente, mediante a apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais

Trata-se de exigência de crédito tributário do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS), dos anos-calendário de 2002 a 2005 em face da suspensão da *isenção* tributária da interessada dos impostos e contribuições por meio Ato Declaratório Executivo DRF/ITJ nº 23, de 26/09/2007 (fl. 522).

Por consequência da suspensão da isenção tributária foi lavrado Auto de Infração para a exigência do IRPJ e tributos reflexos, por meio do Arbitramento do Lucro, uma vez que a escrita da interessada foi considerada pela Fiscalização como como imprestável para a apuração pelo Lucro Real, dado que teria sempre "se tratado como sendo uma entidade religiosa, imune aos tributos e contribuições".

Outro motivo para o arbitramento do lucro foi o fato de, segundo a autoridade fiscal, não ter sido contabilizada movimentação financeira em conta própria no período de 2002 a 2004, por ocasião da incorporação das contas correntes de outra entidade da congregação, a Caixa de Evangelização, entidade esta com CNPJ próprio, em afronta ao princípio da entidade.

Ainda segundo a Fiscalização os motivos pelos quais propôs a Suspensão da Isenção Tributária da interessada seriam os seguintes:

- teria remunerado os seus dirigentes;
- teria sido aplicado seus recursos em atividades estranhas aos seus objetivos sociais;
- deixado de cumprir obrigações acessórias;

- a interessada não poderia ser enquadrada como entidade Imune por ter sido “criada uma entidade para representar uma classe, qual seja: as Igrejas Membros da Assembleia de Deus”. Dessa forma, conclui que “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 féis”;
- a interessada sempre se autoenquadrou como entidade Isenta a partir do preenchimento de suas DIPJs, circunstância que inviabilizaria a lavratura de ato com o propósito de suspender a Imunidade.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação, aduzindo, em apertada síntese, que:

- era uma entidade religiosa, favorecida pela Imunidade Tributária, que lhe foi negada sem o devido processo legal, sendo que nesse caso a verdade material deveria prevalecer;
- demonstrou a convergência dos gastos incorridos com as finalidades descritas em seu Estatuto Social;
- trouxe à colação jurisprudência administrativa para demonstrar que o Arbitramento do Lucro ocorre apenas em condições extremas;
- houve afronta ao princípio da entidade, escorando-se na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976), argumentando que eventual tributação deveria recair sobre as Igrejas-Membro, não sobre ela.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância, por meio Acórdão nº 07-13.056, de 04/07/2008, declarou improcedente o Ato Declaratório Executivo DRF/ITJ nº 23, e assim incorreta a suspensão da isenção fiscal da pessoa jurídica nos anos-calendário de 2002 a 2005, bem assim a lavratura dos lançamentos (IRPJ e reflexos).

No caso, o fundamento da decisão de piso foi o reconhecimento de que a entidade tinha natureza religiosa e assim teria direito ao gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, "b", da Constituição Federal de 1988, não havendo sido apresentado pela Fiscalização elementos capazes de demonstrar que houve extrapolação do escopo previsto no §4º¹ do art. 150 da Constituição Federal, no que concerne a imunidade dos “templos de qualquer culto” (inciso VI do mesmo art. 150 da CF).

Em face do montante exonerado a DRJ recorreu de ofício ao CARF.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº 1402-00.421, de 28/01/2011, deu provimento ao recurso de ofício, para que fosse ultrapassada a nulidade do Ato Declaratório de suspensão da isenção, determinando-se o retorno dos autos à DRJ para que fossem apreciadas as demais matérias discutidas na impugnação.

A referida decisão do CARF foi assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

¹ § 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.

BUSCA DA VERDADE MATERIAL - No processo administrativo-fiscal tributário predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador e se a obrigação teve seu nascimento e regular constituição. Nesse contexto, devem ser superados os erros procedimentos dos contribuintes, bem como vícios formais da Administração Tributária, desde que não impliquem em prejuízo ao contribuinte e, por consequência, ao PAF.

Essa primeira decisão do CARF fundou-se no fato de que a própria entidade autointitulava-se como isenta e não como imune, acrescentando ainda que os mesmos fatos que determinaram a suspensão da isenção poderiam também ensejar a suspensão da imunidade, mencionando inclusive as disposições do art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN, que teria sido também descumpridas.

Inconformado, o contribuinte apresentou embargos de declaração contra o Acórdão n.º 1402-00.421 que foram rejeitados. No caso, contestou-se a falta da declaração de voto vencido de determinado Conselheiro, bem assim a falta da apreciação de todas as suas alegações de mérito.

A DRJ emitiu, então, uma nova decisão, o Acórdão n.º 07-31.898, de 05/07/2013 (fl. 1.915 a 1.974), mantendo dessa vez tanto o ato de suspensão de isenção, quanto aos lançamentos tributários, forte na premissa de que a questão preliminar da natureza da não tributação (imunidade ou isenção) não mais se colocava possível, uma vez que o CARF já havia decidido que litígio teria que ser assentado na isenção tributária.

Entretanto o ato de suspensão foi mantido, mas sendo subtraído dois dos seus três fundamentos que foram considerados pela DRJ como não comprovados:

- "remuneração dos dirigentes"; e
- "aplicação dos recursos em atividades estranhas aos seus objetivos sociais" (considerou insuficiência probatória em relação aos Srs. Valmor Leonel Batista, Arcelino Victor de Mello e Nirton dos Santos terem recebido remuneração).

No caso, manteve-se o terceiro fundamento ligado à "descumprimento de obrigações acessórias".

A Recorrente, inconformada com a segunda decisão da primeira instância, impetrou Recurso Voluntário ao qual foi negado provimento pelo segundo acórdão do CARF (n.º 1402-001.907), cuja ementa já foi reproduzida alhures.

Intimada dessa decisão, a Recorrente interpôs Recurso Especial por meio do qual apresenta dois paradigmas: o Acórdão n.º 1302-001.611 e o Acórdão n.º 1802-00.896, que foram assim ementados:

1º Paradigma – Acórdão n.º 1302-001.611:

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 auto-intituiu associação isenta, para concluir que, em verdade, ela goza de imunidade tributária.

2º Paradigma – Acórdão nº 1802-00.896:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento de controle administrativo, de forma que omissões, incorreções ou inobservância de normas a ele relativas não implicam nulidade do lançamento.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. Cabe ao autuante demonstrar claramente que falha na escrituração contábil constitui vício insanável, que a torna imprestável para determinar o lucro real. E a autenticação do Livro Diário no curso da fiscalização também não é motivo suficiente para desprezo da contabilidade e arbitramento do lucro.

TEMPLO DE QUALQUER CULTO – ENTIDADES COM FINALIDADE RELIGIOSA NO MESMO ENDEREÇO. As instituições religiosas (de qualquer culto) são imunes dos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais como firmado no artigo 150, VI, b e §4º da CF/88, fundamentado no princípio da liberdade religiosa e funcionam sob o manto da personalidade jurídica que lhes é conferida nos termos da lei civil. A finalidade essencial da instituição religiosa (templos de qualquer culto) é a manifestação da religiosidade mediante a exposição da palavra ou celebração do culto independente da existência de lugar único e específico (Templo, igreja, prédio), ainda que na Constituição Federal sejam os Templos a gozar da imunidade tributária. Portanto, a atividade religiosa não se desenvolve apenas nos templos ou igrejas, mas em outros locais onde a atividade essencial é a dedicação e o aperfeiçoamento de qualquer culto ou estudos religiosos.

REMUNERAÇÃO DE RELIGIOSOS. As instituições religiosas podem remunerar seus dirigentes/pastores sem perder a condição de imunidade, o que não se admite são receitas que seriam imunes direcionadas a pagamentos que representem desvio das finalidades essenciais.

PIS e Cofins. Inconsistentes os autos de infração que tomam como base de cálculo, tanto para a exigência do PIS quanto da Cofins, todas as receitas escrituradas de dízimos, de doações ou de contribuições, como receitas de prestação de serviços gerais.

A respeito das arguições expendidas pela Recorrente a fim de demonstrar a divergência, valho-me de transcrições do despacho de admissibilidade que bem descreve as mesmas:

[...]

DO PARADIGMA - ACÓRDÃO Nº 1302-001.611

- no Acórdão nº 1302-001.611, da lavra do Conselheiro Relator Alberto Pinto Souza Júnior, presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, temos situação *ipsis litteris* ao caso dos autos:

a) Organização Religiosa que de 2002 a 2005 estava qualificada no código de associação civil por auto enquadramento;

b) sofrendo investigação fiscal no que se refere a suposta prática de atividade fora do escopo do seu estatuto, culminando em Ato Declaratório de Suspensão de Isenção e Auto de Lançamento para a cobrança de tributos federais, do

descumprimento de obrigações acessórias e do arbitramento do lucro por contabilidade imprestável.

- na decisão da DRJ no paradigma, fica claro que o julgador compreendeu que há elementos que provam que a organização religiosa recorrente é um braço da Igreja Assembleia de Deus, que tem como finalidade "a promoção a evangelização e beneficência", que em sendo um braço administrativo das Igrejas Evangélicas da Assembléia de Deus estão albergados pela imunidade da alínea "b" do inciso IV do Art. 150 da CF, promovendo uma leitura ampliada do texto legal;

- diante desta decisão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso de Ofício que resultou no julgamento pelo desprovimento deste por unanimidade;

- o primeiro ponto abordado pelo Conselheiro foi a questão da qualificação como associação e o auto enquadramento como imune, no que explica de forma muito clara a impossibilidade de a organização religiosa ter feito outra qualificação e enquadramento diverso do que fez diante da não existência de espécie jurídica específica ao tempo do período investigado pelo Fisco;

- observa-se que é justamente nesse ponto do Ato Declaratório de Suspensão que o acórdão recorrido se apoia, desqualificando a organização religiosa como imune em virtude do seu auto enquadramento, compreendendo equivocadamente o primeiro acórdão do CARF que determinava que os autos voltassem para a DRJ para julgar as matérias não dirimidas, mas mantendo o posicionamento quanto à imunidade tributária;

- nestes termos, compreende-se o acórdão recorrido como divergente de decisão já proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, vez que não bem observa que não houve de fato erro de forma cometido pelos auditores quando da realização do Ato Declaratório de Suspensão de Isenção em vez de Imunidade, mas erro material, tendo em vista que os fundamentos jurídicos estavam equivocados. Não observa bem, também, a impossibilidade de outro enquadramento pela organização religiosa nos anos de 2002 a 2005 senão como associação isenta, por não haver qualificação de natureza jurídica à época que fosse específica à organizações religiosas como há hoje, condenando a organização religiosa de fato;

- assim, no que se refere ao erro material do Ato Declaratório de Suspensão e pelo merecimento do benefício da imunidade tributária da recorrente, como no caso paradigma, entende-se como bem apontada a divergência do acórdão recorrido, pugnado a recorrente pela modificação da decisão para a aplicação dos mesmos termos que constam no Acórdão n.º 1302- 001.611 paradigma;

DO PARADIGMA - ACÓRDÃO n.º 1802-00.896

- no acórdão n.º 1302-001.611 da lavra da Conselheira Relatora Ester Marques Lins de Sousa, presidente da 2ª Turma Especial do CARF, estão presentes os seguintes pontos que são *ipsis litteris* ao que ocorreu com o recorrente durante o trâmite da investigação fiscal e na conclusão pelo Ato Declaratório de Suspensão da Isenção e da lavratura do auto de lançamento:

- a) Não qualificação da Organização Religiosa como imune;
- b) Desqualificação da contabilidade e arbitramento do lucro;
- c) Atividade fora do escopo do Estatuto no que se refere à remuneração dos religiosos.

- em relação ao arbitramento do lucro, vê-se de pronto que o acórdão recorrido não observou de forma alguma os documentos trazidos pela recorrente nos autos, caso contrário veria que há documentação suficiente para que fosse apurado o lucro pelo regime real. Por essa razão, merece reforma o acórdão recorrido no que diverge do paradigma no ponto sobre o não arbitramento de lucro quando apresentados livros diário e razão pela organização religiosa;

(...)"

O despacho de admissibilidade foi admitido parcialmente chegando à seguinte conclusão:

Desse modo, entendo que se deva DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial da contribuinte, relativamente às divergências sobre: os efeitos atribuídos ao suposto erro cometido pela Administração Tributária (lavar ato de suspensão de isenção, e não de imunidade); a amplitude da expressão "templos de qualquer culto", que está inserta na letra "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, para fins de caracterizar uma pessoa jurídica como entidade religiosa; e a possibilidade de aplicação do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei 9.532/1997 como regras definidoras de requisitos para fins de reconhecimento de imunidade tributária às entidades religiosas.

A admissão foi parcial em face de o despacho não ter admitido as questões levantadas de preliminares de nulidade² para as quais também não se apresentou paradigmas, bem assim também não admitiu com base no segundo paradigma a "divergência sobre a desqualificação da contabilidade e o arbitramento do lucro" por se apresentar situações fáticas distintas.

No mérito, requer a Recorrente a reforma do acórdão recorrido, aduzindo, os mesmos argumentos utilizados para comprovar a divergência e já ao norte relatados.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 02/06/2017 (fl. 2.474) e em 19/06/2017 (fl. 2.487) os autos retornaram ao CARF com Contrarrazões de fls. 2.475 a 2.486, cujos principais argumentos podem ser assim sintetizados:

1. Em relação ao juízo de admissibilidade

- alega que o interessado busca convencer tratar-se de entidade de natureza religiosa que estaria revestida dos requisitos legais para ser considerada "templo" e, conseqüentemente, gozar da imunidade prevista no art. 150, VI, "b" da Constituição Federal;
- entretanto, aduz que a questão controversa limita-se apenas ao revolvimento de matéria eminentemente probatória;
- isso porque, segundo o Recorrente, no que se refere à tese jurídica, não haveria qualquer divergência jurisprudencial, mas sim convergência de entendimentos, dado que em todos os casos seria

² - "Declarar a nulidade por erro material do Ato Declaratório de Suspensão, vez que não apresenta os fundamentos corretos";

- "Declarar a nulidade da decisão dos Embargos de Declaração, vez que não observou que foi requerido pedido de diligência e não perícia para analisar os documentos colacionados e listados nos embargos como sendo vitais para dar fim ao litígio, bem como não oportunizou ao embargante a sustentação oral em sessão de julgamento"; e

- "Declarar a nulidade e reconhecer o erro processual no que se refere ao julgamento de matéria que não foi reformada pelo CARF"

pacífica a posição de que as entidades que se enquadram como templo estariam aptas a gozar da imunidade prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal;

- reitera que “o ponto controverso, entretanto, é se a autuada pode ou não ser considerada ‘templo’ e essa questão, iniludivelmente, exige a reanálise de provas, isso porque os interessados são diferenciados e, conseqüentemente, o conjunto probatório analisado, especialmente o estatuto social, é diverso daquele existente nos presentes autos.

2. Em relação ao mérito:

- ressalta a correção do entendimento adotado no acórdão que deu provimento ao recurso de ofício, no sentido de que o Contribuinte “não reveste as condições necessárias para se enquadrar como entidade religiosa, não podendo ser considerado ‘templo’;
- dessa forma conclui que o mesmo não estaria apto a gozar do benefício fiscal da imunidade previsto no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, bem assim revelando-se também “juridicamente inviável o pedido do contribuinte de alargamento do conceito de ‘templo’;
- salienta, por fim, que ainda que fosse ultrapassada a questão do alcance do conceito de “Templos”, remanesceria ainda um outro óbice à fruição do benefício fiscal, qual seja, o fato de o Contribuinte não ter observado o princípio contábil da entidade, descumprindo obrigações acessórias indispensáveis para o gozo de benefício fiscal;
- ainda a respeito do descumprimento das obrigações acessórias a PFN reproduz trechos da segunda decisão da DRJ nº 07-31.898 – chamando atenção para o fato de que “o contribuinte não observou os requisitos legais previstos no art. 14 do CTN”;
- por fim, conclui suas contrarrazões de mérito nos seguintes termos:

Ora, manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão do quanto informado é obrigação de qualquer entidade que pretenda fruir de benefício fiscal, seja de isenção ou de imunidade. Trata-se de dever que garante à Receita Federal averiguar o próprio direito ao benefício.

No presente caso, entretanto, o contribuinte descumpriu sua obrigação de manter a escrituração em boa ordem. Conforme bem identificou a autoridade fiscal, o contribuinte não observou o princípio contábil da entidade. Há uma mistura entre as contas das instituições CONVENÇÃO, CAIXA DE EVANGELIZAÇÃO e IGREJAS MEMBROS, fato este não negado pela autuada.

[...]

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade foi questionada pela Fazenda Nacional, em apertada síntese, sob o fundamento de que a questão controversa limitar-se-ia apenas ao revolvimento de matéria eminentemente probatória, o que não seria permitido nesta instância processual..

Isso porque, segundo a Fazenda Nacional, no que se refere à tese jurídica, não haveria qualquer divergência jurisprudencial, mas sim convergência de entendimentos, dado que em todos os casos seria pacífica a posição de que as entidades que se enquadram como templo estariam aptas a gozar da imunidade prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal.

Peço vênia para discordar da Fazenda Nacional, pois por meio da divergência apontada, apesar de envolver provas que já foram analisadas, não se pretende que as mesmas sejam reapreciadas, mas tão somente seja verificada se a qualificação jurídica atribuída pelo colegiado está em dissonância ou não com a qualificação jurídica ofertada por outros paradigmas, qualificação jurídica essa que implica a perquirição do alcance do termo "templos de qualquer culto", inserto na letra “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, para efeito de caracterização do instituto da imunidade tributária.

A questão é, ao fim e ao cabo, de cunho estritamente jurídico, pois é a moldura da norma que se traça para aquele preceptivo legal que irá determinar os fatos que serão prevalentes para preencher o conteúdo daquela subsunção. Ou seja, os fatos aqui são secundários ao aspecto jurídico prevalente da contenda.

E a esse respeito a própria Fiscalização corrobora com a tese acima quando, em tópico específico do Parecer SARAC/DRF/ITJ nº 084/2007 (fls. 539-570), indefere pedido de perícia sob o fundamento de que “em sua maioria a matéria objeto de decisão é exclusivamente de direito”. Confira-se excerto do referido Parecer (fl. 569): “*Por outro lado, em sua maioria a matéria objeto de decisão é exclusivamente de direito, que dispensa a produção de prova pericial*”.

Ademais, os paradigmas apresentados possuem situações fáticas bastante assemelhadas, com providências antagônicas no que se refere ao núcleo principal da divergência (enquadramento na situação de imunidade ou de isenção tributária). No primeiro paradigma (Acórdão nº 1302-001.611), a situação fática beira à quase identidade, bem assim o teor dos respectivos TVFs, ainda ocorrendo praticamente as mesmas alegações preliminares (e também de mérito) por parte do Contribuinte de ter erroneamente se autointitulado de uma entidade isenta e não imune, sendo o interessado (CEADESCP) inclusive parte da mesma Congregação religiosa adotando o mesmo *modus operandi*, inclusive constando dos seus estatutos como sendo uma “extensão” da CIADESCP (ora Recorrente).

Retratando o aspecto acima, segue excerto de decisão da DRJ que reproduz parte dos estatutos da CEADESCP:

Processo 10909.001216/2007-05
Acórdão n.º 07-31.982DRJ/FNS
Fls. 983

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.

Confira-se também os termos do despacho de admissibilidade com cujo encaminhamento comungo na sua parte relevante, ressaltando-se alguns aspectos secundários do seu escopo que serão melhor elucidados mais adiante:

ANÁLISE DO PRIMEIRO PARADIGMA

[...]

Realmente, a análise desse primeiro paradigma evidencia que há divergências a serem sanadas pelo processamento do recurso especial da contribuinte.

A primeira delas diz respeito aos efeitos atribuídos ao suposto erro cometido pela Administração Tributária (lavar ato de suspensão de isenção, e não de imunidade). Enquanto nos presentes autos esse suposto erro foi relevado, no caso paradigma o mesmo erro motivou o cancelamento de todo o trabalho fiscal.

Outra divergência está no fato de que no contexto dos presentes autos, a Convenção das Igrejas acabou sendo considerada como entidade isenta (encampando-se uma visão mais restrita para o termo "templo", conforme defendia a Fiscalização), enquanto que no caso paradigma a Caixa de Evangelização (entidade correlata) foi considerada como imune, a partir de uma interpretação mais ampla sobre a expressão "templos de qualquer culto", que está inserta na letra "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

[...]

ANÁLISE DO SEGUNDO PARADIGMA

O Acórdão nº 1802-00.896 tratou de situação que guarda algumas semelhanças com a que foi examinada nos presentes autos, mas não tantas quanto as que foram verificadas em relação ao primeiro paradigma.

[...]

Da mesma forma como ocorreu com o primeiro paradigma, o segundo paradigma adotou uma interpretação mais ampla sobre a expressão "templos de qualquer culto", para fins de reconhecer uma pessoa jurídica, no caso, a Missão Apostólica da Graça de Deus - uma Visão Mundial, como entidade religiosa, e, conseqüentemente, também reconhecer o direito à imunidade constitucional reservada a esse tipo de entidade.

O segundo paradigma, portanto, da mesma forma que o primeiro, serve para a caracterização da divergência sobre o alcance da expressão "templos de qualquer culto", que está inserida na letra "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

[...]

Peço vênia apenas para fazer um pequeno reparo no alcance do despacho de admissibilidade que a meu ver foi além do que as temáticas arguidas como divergentes e que foram propostas pelo próprio Contribuinte.

Destaco abaixo os trechos do despacho que, com as devidas vênicas de praxe, extrapolam o escopo da divergência proposta pelo Contribuinte:

[...]

E também houve divergência sobre as regras a serem aplicadas como requisito para o reconhecimento da imunidade tributária das entidades religiosas, especialmente sobre o art. 14 do CTN. No caso recorrido, entendeu-se que esse dispositivo poderia ser aplicado na análise de imunidade das entidades religiosas, enquanto que no caso paradigma, entendeu-se que esse dispositivo não era aplicável.

Embora não esteja tão explícito nos conjuntos decisórios cotejados, esse mesmo tipo de divergência citado no parágrafo anterior *pode ser percebido* em relação à aplicação do art. 12 da Lei 9.532/1997. É que nos dois casos esse dispositivo foi utilizado como fundamento do trabalho fiscal, mas os processos seguiram caminhos diferentes. No caso do acórdão recorrido, houve manifestação no sentido de que a detentora de isenção/imunidade deve manter escrituração completa de suas receitas e despesas, de forma a garantir a exatidão dos seus registros, conforme o art. 12 da Lei nº 9.532/1997, o que acabou justificando a suspensão da isenção. Por outro lado, no caso do paradigma, mesmo diante da referência expressa a esse dispositivo, houve o cancelamento de todo o trabalho fiscal. [destaques ora inseridos]

Como se observa, salvo a questão do alcance conceitual referido para enquadramento da imunidade dos "templos de qualquer culto" (alínea "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal), que considero a questão fulcral da divergência - destacou outras divergências laterais de outra natureza (e tão somente por meio do primeiro paradigma), que além de não serem defendidas pelo Recorrente em seu recurso, ao fim e ao cabo tem como pressuposto lógico antecedente a admissão da primeira divergência.

Isso porque apenas a partir do pressuposto lógico de que a Recorrente se enquadraria na imunidade a que diz respeito a alínea "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal é que se abrem as outras alternativas – a seguir destacadas - que são meras consequências lógicas do encaminhamento de mérito a ser dado, e assim não se vinculando à necessidade de se apresentar como matérias divergentes a serem admitidas. Por outras palavras, a partir da constatação da divergência principal, a outra divergência (3ª) é devolvida automática e integralmente para a CSRF decidir os desdobramentos do mérito a esse respeito.

O quadro sinóptico abaixo ilustra bem o raciocínio acima:

1. Saber se a contribuinte é uma entidade imune ou isenta para desvelar-se possível erro de fundamentação feito pela Administração Tributária:

1.1 Para saber se imune, perquirir a respeito da amplitude da expressão "templos de qualquer culto" para efeito de caracterização da imunidade a que diz respeito alínea "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal)

1.1.1 Se imune: saber dos efeitos atribuídos ao erro cometido pela Administração Tributária por ter se lavrado ato de suspensão de isenção ao invés de imunidade:

1.1.1.1 Opção 1: cancelar todo o trabalho fiscal (ato de isenção/lançamento principal e reflexos), tal qual a linha de entendimento seguida pelo 1º Paradigma;

1.1.1.2 Opção 2: saber se as regras que foram descumpridas como requisitos para o reconhecimento da isenção poderiam ser aproveitadas também para o não reconhecimento da imunidade tributária das entidades religiosas dado que seus conteúdos se equivaleriam a teor do art. 12 da Lei 9.532/1997 que aplicar-se-ia tanto para isenção quanto para imunidade. (linha de entendimento seguida pelo acórdão recorrido).

1.1.2 Se isenta. Recurso do Contribuinte negado, a não ser que se apresentasse outras divergências para se avançar na descaracterização da isenção, o que não foi o caso.

Ou seja, a divergência determinante para o conhecimento do recurso é mesmo a divergência relacionada à *amplitude da expressão "templos de qualquer culto" para efeito de caracterização da imunidade* – 2ª divergência pelos termos do despacho - divergência autônoma e independente que pelo seu escopo já compõe também a outra divergência (1ª) apontada pelo despacho de admissibilidade, qual seja, "*os efeitos atribuídos ao suposto erro cometido pela Administração Tributária*".

Uma 3ª divergência apontada pelo despacho de admissibilidade - *a possibilidade de aplicação do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei 9.532/1997 como regras definidoras de requisitos para fins de reconhecimento de imunidade tributária às entidades religiosas* - é também completamente subsidiária à divergência principal (2ª), não servindo, portanto, de óbice (caso se negue-lhe seguimento) e nem de amparo ou reforço à divergência principal (caso a divergência seja constatada como foi o caso que se deu no despacho), isso porque, como se demonstrou acima, pode-se decidir anular o ato declaratório de Isenção Tributária – uma vez considerando-o inadequado em relação à circunstância da Imunidade - e cancelar o auto de infração³, apenas com base naquela divergência relacionada à inadequação do lançamento à real natureza do regime de tributação atribuído ao Contribuinte (Isenção ou Imunidade), como aliás foi o caso do 1º paradigma.

Ocorre, após eu apresentar meu voto, a ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa solicitou vista dos autos a fim de reexaminar o conhecimento do recurso nos termos em que propus.

No retorno do processo à pauta, em que pese a Conselheira Edeli Pereira Bessa ter concluído que o primeiro paradigma seria apto a demonstrar o dissídio jurisprudencial, acabou por apontar um detalhe que impede o conhecimento do Apelo do Contribuinte: a matéria atacada no Recurso Especial estaria preclusa, uma vez que veiculada no primeiro Acórdão proferido em julgamento de Recurso de Ofício (Acórdão nº 1402-00.421. Esse acórdão havia reformado a a primeira decisão da DRJ (Acórdão nº 07-13.056, que havia declarado improcedente o ato declaratório de suspensão de isenção) determinou o retorno dos autos à DRJ para que fosse ultrapassada a nulidade do referido ato declaratório fossem apreciadas as demais matérias veiculadas em Impugnação.

³ "Opção 1" do quadro sinóptico acima, entendimento seguido pelo 1º paradigma.

Com efeito, não há como se conhecer de Recurso Especial cuja divergência apontada diz respeito à matéria não decidida no acórdão recorrido.

Nesse contexto, para que a matéria decidida em primeiro acórdão proferido pelo colegiado *a quo* - que *não* declarou a nulidade de primeira instância por vício na própria decisão e determinou o retorno dos autos à DRJ para exame dos demais pontos tratados em Impugnação – pudesse ser examinada em sede de recurso especial de divergência deveria ter sido interposto recurso contra essa decisão, e, ultrapassado o prazo recursal sem o seu manejo, a matéria tornou-se preclusa, impedindo seu exame por esta C. Turma.

Sobre o tema, peço vênia para transcrever trecho da declaração de voto formulada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa com o brilhantismo que lhe é peculiar:

[...] como bem observado no exame de admissibilidade, o litígio apreciado no acórdão recorrido sujeitou-se à delimitação que teria sido imposta pelo Acórdão CARF nº 1402-00.421, concordando com a orientação adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância, frente ao anterior provimento do recurso de ofício, e assim descrita no início do voto condutor do acórdão recorrido:

Conforme declaração de voto do acórdão ora recorrido:

“Em síntese, de tudo que acima foi exposto pode-se concluir que:

- a fiscalização entendeu que a Interessada não é entidade imune e, em razão da inobservância dos requisitos legais da isenção, lavrou o auto de infração;
- a DRJ/FNS entendeu que a entidade Autuada é imune e, uma vez inaplicáveis os requisitos próprios da isenção, decidiu, no mérito, pela improcedência do lançamento;
- já o CARF, concordando com a fiscalização, entendeu que a decisão da DRJ é equivocada, pois a imunidade dos templos não poderia ser estendida à entidade Autuada. No entendimento do CARF, desde que atendesse aos requisitos da lei, a entidade seria, no máximo, isenta. Como o atendimento aos requisitos legais da isenção não foi objeto de apreciação pela primeira instância, o CARF anulou o Acórdão da DRJ para “para que se aprecie as demais matérias discutidas na impugnação”.

Nesse diapasão, limitada a analisar o atendimento, pela Recorrente, dos requisitos legais para fazer jus à isenção, o conselheiro relator, nessa parte seguido pelos demais, assim se pronunciou:

[...]

A Contribuinte questiona esta condução em seu recurso especial, procurando construir o cenário de ser o acórdão recorrido a decidir contrariamente ao que afirmado no paradigma. Veja-se:

Observa-se que é justamente no ponto do Ato Declaratório de Suspensão que o acórdão recorrido se apoia, desqualificando a organização religiosa como imune em virtude do seu autoenquadramento, **compreendendo equivocadamente o primeiro acórdão do CARF que determinava que os autos voltassem para a DRJ para julgar as matérias não dirimidas, mas mantendo o posicionamento quanto à imunidade tributária.**

Colaciona-se o trecho do acórdão nº 1402-001.907 em que consta este erro.

[...]

Deve ser dito que a anulação parcial da primeira decisão da DRJ era no sentido de aplicação da verdade material utilizada para conferir imunidade a organização religiosa também no Ato Declaratório de Suspensão, ou seja, o conselheiro compreendeu que o

princípio deveria ser usado tanto a favor da entidade quanto da fazenda já que ambos teriam cometido erros formais e que o restante das matérias (arbitramento de lucro, débito de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e descumprimento de declarações acessórias) fosse julgado pela DRJ.

Colaciona-se o trecho referido.

[...]

Nestes termos, **compreende-se o acórdão recorrido como divergente** de decisão já proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, **vez que não bem observa que houve de fato erro de forma cometido pelos auditores quando da realização do Ato Declaratório de Suspensão de Isenção em vez de Imunidade, mas erro material, tendo em vista que os fundamentos jurídicos estavam equivocados**. Não observa bem, também, a impossibilidade de outro enquadramento pela organização religiosa nos anos de 2002 a 2005 senão como associação isenta, por não haver qualificação de natureza jurídica à época que fosse específica à organizações religiosas como há hoje, condenando a organização religiosa de fato. *(destaques do original)*

Ao referir o acórdão anterior (nº 1402-00.421), a Contribuinte reproduz apenas seus últimos parágrafos. Vale transcrição mais extensa, a partir do momento em que o relator, ex-Conselheiro Antônio José Praga de Souza, se opõe à premissa da decisão de 1ª instância, no sentido de que a Contribuinte seria entidade imune e de que caberia a declaração de improcedência do Ato Declaratório Executivo DRF/ITJ nº 23/2007 por não estar demonstrado nos autos a ocorrência das situações previstas no §4º do art. 150 da Constituição Federal:

Pois bem, da análise dos fatos narrados nos relatórios fiscais de fls. 144-153, bem como dos fundamentos da decisão de recorrida, acima transcritos, verifica-se que a decisão de 1a. instancia não apreciou todos os fundamentos que levaram a fiscalização a suspender a imunidade da organização. Isso porque entendeu que a CONVENÇÃO é entidade religiosa, nos termos do disposto na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, fazendo jus à imunidade tributária.

A meu ver, merece reparos os fundamentos da decisão recorrida que levaram o colegiado a concluir que a “CONVENÇÃO” é uma entidade religiosa e que, em princípio faria jus a imunidade constitucional sobre seu patrimônio, rendas e serviços.

Entendo que no presente caso, cabe razão ao Fisco em suas conclusões, que transcrevo do próprio relatório da decisão recorrida:

[...]

Em verdade, a CONVENÇÃO é uma associação de entidades religiosas, sem fins lucrativos, e que faz jus a isenção de tributos, desde que obviamente aplique os recursos em suas atividades. Tal qual dispõe seu estatuto e declarou à Receita Federal.

Todavia, a fiscalização apontou vários fatos que determinariam a suspensão da “isenção” da organização, que salvo melhor juízo também poderiam ensejar a suspensão da imunidade, conforme a seguir transcrito:

4. DOS FATOS QUE DETERMINAM A SUSPENSÃO DA ISENÇÃO

4.1 REMUNERAÇÃO DE SEUS DIRIGENTES:

[...]

4.2 APLICAR RECURSOS EM ATIVIDADES ESTRANHAS AOS SEUS OBJETIVOS SOCIAIS:

[...]

4.3 DEIXAR DE CUMPRIR OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS:

[...]

Vejamos o disposto no art. 14 do CTN:

[...]

Com a devida vênia, a decisão de 1a. instância aplicou o chamado princípio da verdade material apenas para ultrapassar o auto enquadramento da Convenção em entidade sem fins lucrativo isenta do IRPJ e contribuições, que considerou ter sido errôneo. Já em relação ao despacho de suspensão da isenção, esse princípio não foi considerado, mesmo não havendo qualquer à entidade, que pode se defender plenamente. É certo que o princípio) da legalidade deve prevalecer, mas nesse caso foi o próprio contribuinte que ensejou a forma do ato. Aplica-se aqui o disposto no art. 60 do Decreto 70.235/1972 (PAF):

art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa**, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifei)

Diante do exposto, voto no sentido em anular parcialmente a decisão de primeira instância, determinando que outra seja proferida para enfrentamento das demais questões em litígio, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (*destaques do original*)

Como se vê, o voto condutor do referido julgado é expresso no sentido de que a decisão de 1ª instância deve ser reformada na parte em que concluiu que a “CONVENÇÃO” é uma entidade religiosa e que, em princípio faria jus a imunidade constitucional sobre seu patrimônio, rendas e serviços. O entendimento firmado no julgamento do recurso de ofício foi de que a CONVENÇÃO é uma associação de entidades religiosas, sem fins lucrativos, e que faz jus a isenção de tributos, desde que obviamente aplique os recursos em suas atividades. Tal qual dispõe seu estatuto e declarou à Receita Federal.

Assim, quem interpretou equivocadamente o conteúdo do referido julgado foi a Contribuinte que, desde os embargos de declaração opostos contra o acórdão que deu provimento ao recurso de ofício, expressa que:

O respeitado Voto veio afastar o pântano desesperante da insegurança jurídica que pairava na administração da Embargante. Posicionou-se o Relator e acompanhado unanimemente por seus pares, quanto ao reconhecimento da IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, diante a natureza religiosa espancando as brumas, diante o vigor analítico das provas colacionadas aos autos, assim atrelado a LEI MAIOR.

Fornecendo superfície a nulidade do julgado que antecedeu. Pautou sua interpretação no art. 60 do Decreto 70235/72, sobre o viés do princípio material em detrimento ao princípio da legalidade pois entendeu que FORA “...FOI O PRÓPRIO CONTRIBUINTE QUE ENSEJOU A FORMA DO ATO”.

Tal aplicação se dá, quando “... não implique em prejuízo ao contribuinte”. Como pando de fundo e de clareza mediana mais a frente estaremos trazendo decisões desta Casa quanto aos três itens, caso não modificar estes julgado, deverá ser apreciado pela Primeira Instância;

4.1 Remuneração dos seus dirigentes;

4.2 Aplicar recursos em atividades estranhas aos seus objetivos sociais;

4.3 Deixar de cumprir obrigações acessórias;

[...] (*sic*)

Assim, sem questionar a premissa daquele acórdão que ensejou o retorno dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância, a Contribuinte se limitou a arguir, além da omissão acerca do voto vencido, omissão aceca de suas razões para cancelamento do auto de infração. Tais embargos foram rejeitados porque o acórdão embargado determinou exatamente que essas alegações seja apreciadas em nova decisão de 1ª instância, logo,

não haverá qualquer prejuízo à defesa do contribuinte que, caso não tenha êxito na DRJ, ainda poderá interpor recurso voluntário nos termos do art. 33 do PAF.

Note-se que embora o voto do relator mencione a nulidade parcial da decisão de 1ª instância, o Colegiado decidiu que:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício para superar a nulidade do Ato Declaratório de suspensão da isenção, e determinar o retorno dos autos à DRJ para que se aprecie as demais matérias discutidas na impugnação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que negava provimento ao recurso.

É certo que o RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, estipulava em seu Anexo II, art. 67, §2º, que não cabe recurso especial de decisão [...] que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância, à semelhança do RICARF atual, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que no §4º do mesmo artigo firma que não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

Contudo, como visto, o Acórdão nº 1402-00.421 não decidiu pela nulidade da decisão de 1ª instância por vício na própria decisão, em razão de arguição em preliminar, mas sim apreciou o fundamento de mérito que resultou na exoneração inicial do crédito tributário exigido nestes autos, reformando-o para firmar que a CONVENÇÃO é uma associação de entidades religiosas, sem fins lucrativos, e que faz jus a isenção de tributos, desde que obviamente aplique os recursos em suas atividades. Tal qual dispõe seu estatuto e declarou à Receita Federal.

Logo, qualquer questionamento contra essa interpretação da legislação tributária deveria ter sido deduzido em recurso especial contra referido acórdão, e assim não procedeu a Contribuinte, limitando-se ela a opor os embargos de declaração antes mencionados, além de renová-los ao ser cientificada do despacho de rejeição, para receber em resposta a informação de inexistência de previsão legal para interposição de novos embargos ao mesmo Acórdão, conforme e-fls. 1896/1913.

Registre-se que este aspecto foi objeto de discussão na segunda decisão de 1ª instância, restando consignado no voto vencedor do então Julgador Cláudio de Andrade Camerano que:

A maioria dos membros da Turma de Julgamento decidiu que a questão considerada no voto do Relator original, que então atribuiu o caráter de imunidade tributária à Interessada, já não podia ser suscitada como matéria objeto de discussão, uma vez que o CARF já havia decidido que o presente litígio não envolve imunidade tributária, mas sim, que é o caso de isenção tributária.

Neste sentido, de se afastar esta discussão então considerada no voto (vencido) do Relator original, permanecendo, entretanto, as demais questões/conclusões trazidas naquele Voto, cujo Relatório, este integralmente adotado no presente Voto Vencedor, e Voto passam a fazer parte do presente Voto Vencedor:

[...]

Há também declaração de voto do Julgador Murillo Lo Visco que aborda a questão, mas apenas para afirmar a desnecessidade do retorno dos autos para a DRJ se pronunciar

acerca do mérito das questões referidas na conclusão do provimento do recurso de ofício anterior:

Conforme restou registrado em ata, “o Julgador Murillo Lo Visco propôs que o processo nem fosse objeto de julgamento, para reconsideração da decisão proferida pelo CARF. Posta em votação, tal proposta foi rejeitada por maioria”.

De fato, depois de tomar conhecimento do caso, este Julgador entendeu que a 3ª Turma da DRJ/FNS não poderia proferir nova decisão de mérito. Uma vez rejeitada a proposição, a presente declaração de voto se faz necessária para expor as razões subjacentes à iniciativa.

Mas, antes de iniciar a exposição, impende desde logo esclarecer que a proposição se fundamentou em motivo eminentemente processual.

No entendimento deste Julgador, com todo respeito à 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, a decisão proferida por meio do Acórdão nº 1402-00.421, de 28 de janeiro de 2011, decorre de uma leitura equivocada do princípio do duplo grau de jurisdição, conforme a seguir se esclarece.

[...]

Em síntese, de tudo que acima foi exposto pode-se concluir que:

- a fiscalização entendeu que a Interessada não é entidade imune e, em razão da inobservância dos requisitos legais da isenção, lavrou o auto de infração;
- a DRJ/FNS entendeu que a entidade Autuada é imune e, uma vez inaplicáveis os requisitos próprios da isenção, decidiu, no mérito, pela improcedência do lançamento;
- já o CARF, concordando com a fiscalização, entendeu que a decisão da DRJ é equivocada, pois a imunidade dos templos não poderia ser estendida à entidade Autuada. No entendimento do CARF, desde que atendessem aos requisitos da lei, a entidade seria, no máximo, isenta. Como o atendimento aos requisitos legais da isenção não foi objeto de apreciação pela primeira instância, o CARF anulou o Acórdão da DRJ para “para que se aprecie as demais matérias discutidas na impugnação”.

Portanto, muito claro o entendimento do CARF: a Autuada não é imune e, no máximo, seria isenta, desde que observados os requisitos legais. E como a DRJ não apreciou os argumentos de defesa da Impugnante, contrários à tese da fiscalização de que teria havido descumprimento dos requisitos da isenção, o CARF anulou a decisão de primeira instância, determinando que outra fosse proferida “para enfrentamento das demais questões em litígio”.

No entanto, considerando que a 3ª Turma da DRJ/FNS enfrentou o mérito de maneira conclusiva, realmente teria que apreciar “as demais questões em litígio”? Em outras palavras, uma vez reconhecida, em primeira instância, a imunidade prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição da República, bem assim a inaplicação dos requisitos próprios da isenção (e da imunidade das outras entidades, referidas na alínea “c” do mesmo inciso), será mesmo que a DRJ, por conta da discordância da segunda instância quanto ao mérito, teria que apreciar a matéria relativa aos requisitos que considerou inaplicáveis?

Salvo melhor juízo, a decisão de ordenar novo julgamento pela primeira instância, “para que se aprecie as demais matérias discutidas na impugnação”, só pode ser entendida como decorrência de um suposto impedimento de as “demais matérias” serem apreciadas originariamente na segunda instância. Parece que há um entendimento de que a segunda instância somente poderia se pronunciar quanto a questões já apreciadas pela primeira, como se houvesse a necessidade de as questões alegadas na impugnação serem apreciadas duas vezes, pela primeira e pela segunda instâncias administrativas.

Ora, não há qualquer previsão legal nesse sentido. Nem no Decreto nº 70.235, de 1972, nem no Decreto nº 7.574, de 2011, e nem mesmo no próprio Regimento Interno do CARF (RICARF Portaria MF nº 256, de 2009).

[...]

Nessa circunstância, como bem apontado na sessão de julgamento, não há como se conhecer do Recurso Especial.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O exame de admissibilidade concluiu pelo seguimento parcial do recurso especial da Contribuinte *relativamente às divergências sobre: os efeitos atribuídos ao suposto erro cometido pela Administração Tributária (lavrar ato de suspensão de isenção, e não de imunidade); a amplitude da expressão "templos de qualquer culto", que está inserta na letra "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, para fins de caracterizar uma pessoa jurídica como entidade religiosa; e a possibilidade de aplicação do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei 9.532/1997 como regras definidoras de requisitos para fins de reconhecimento de imunidade tributária às entidades religiosas*. O seguimento foi parcial porque extraiu-se, da peça recursal, que:

Em seu recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência sobre a legislação tributária no que tange à interpretação do termo Templo, à análise da imunidade tributária para a Organização Religiosa recorrente, e ao arbitramento do Lucro, quando deveria ter-se aplicado o regime de tributação do Lucro Real, posto que a recorrente tem contabilidade registrada.

Além de alegar a ocorrência de divergência jurisprudencial, a contribuinte aponta a ocorrência de erro processual e de nulidades no processo, cuja análise não será objeto do presente despacho, que cuidará apenas do exame de admissibilidade do recurso especial.

Mais à frente, as divergências arguidas são assim referidas:

A contribuinte alega que houve divergência de interpretação sobre a legislação tributária no que tange: (1) à interpretação do termo Templo, (2) à análise da imunidade tributária para a Organização Religiosa recorrente, e (3) ao arbitramento do Lucro, quando deveria ter-se aplicado o regime de tributação do Lucro Real, posto que a recorrente tem contabilidade registrada.

Para comprovar essas divergências, ela apresentou os Acórdãos nºs 1302- 001.611 e 1802-00.896 como paradigmas de divergência.

O recurso especial da Contribuinte, portanto, não teve seguimento quanto aos questionamentos acerca da apuração da base tributável mediante arbitramento. De outro lado, a terceira matéria que teve seguimento foi deduzida, no exame de admissibilidade, da confrontação do recorrido com o paradigma nº 1302-001.611, nos seguintes termos:

E também houve divergência sobre as regras a serem aplicadas como requisito para o reconhecimento da imunidade tributária das entidades religiosas, especialmente sobre o

art. 14 do CTN. No caso recorrido, entendeu-se que esse dispositivo poderia ser aplicado na análise de imunidade das entidades religiosas, enquanto que no caso paradigma, entendeu-se que esse dispositivo não era aplicável.

Embora não esteja tão explícito nos conjuntos decisórios cotejados, esse mesmo tipo de divergência citado no parágrafo anterior pode ser percebido em relação à aplicação do art. 12 da Lei 9.532/1997. É que nos dois casos esse dispositivo foi utilizado como fundamento do trabalho fiscal, mas os processos seguiram caminhos diferentes. No caso do acórdão recorrido, houve manifestação no sentido de que a detentora de isenção/imunidade deve manter escrituração completa de suas receitas e despesas, de forma a garantir a exatidão dos seus registros, conforme o art. 12 da Lei nº 9.532/1997, o que acabou justificando a suspensão da isenção. Por outro lado, no caso do paradigma, mesmo diante da referência expressa a esse dispositivo, houve o cancelamento de todo o trabalho fiscal.

Anote-se, ainda, que o exame de admissibilidade também rejeitou a pretensão da Contribuinte de constituir divergência jurisprudencial, com base no paradigma nº 1802-00.896, acerca da remuneração dos religiosos. Consignou-se que:

Com esse segundo paradigma, a contribuinte também pretende demonstrar divergência sobre a questão referente à remuneração dos religiosos.

Ocorre que o acórdão recorrido manteve a suspensão do benefício fiscal apenas em razão dos fatos relacionados ao item intitulado como "descumprimento de obrigações acessórias".

Em relação ao item "remuneração dos dirigentes", que poderia servir para a caracterização da alegada divergência, a conclusão do acórdão recorrido foi no sentido de que o ato que suspendeu a isenção da pessoa jurídica não deveria permanecer com base nesse motivo.

Portanto, não há divergência a ser examinada no que toca à remuneração de religiosos.

Cientificada do seguimento parcial (e-fl. 2468/2472), a Contribuinte não apresentou agravo.

No que se refere à divergência acerca dos *efeitos atribuídos ao suposto erro cometido pela Administração Tributária (lavar ato de suspensão de isenção, e não de imunidade)*, importa inicialmente observar que para se concluir, no exame de admissibilidade, pela existência de dissídio em face do paradigma nº 1302-001.611, toma-se o acórdão recorrido em conjunto com o acórdão antecedente proferido nestes autos, no qual foi dado provimento ao recurso de ofício e ensejou a segunda decisão de 1ª instância que, confirmada no acórdão recorrido, é questionada no recurso especial sob apreço. Veja-se a construção expressa no exame de admissibilidade:

Para o exame da divergência em relação a esse primeiro paradigma é importante observar que no caso dos presentes autos **há duas decisões do CARF que se complementam num único conjunto decisório**, e que no caso paradigma, em que houve negativa do recurso de ofício, a decisão de primeira instância administrativa também compõe um conjunto decisório com a decisão do CARF, conjunto esse que deve ser cotejado com o dos presentes autos.

Conforme já relatado, **a primeira decisão do CARF exarada nos presentes autos deu provimento ao recurso de ofício, destacando que a decisão de primeira instância tinha aplicado o chamado Princípio da Verdade Material apenas para ultrapassar o auto enquadramento da Convenção das Igrejas como entidade isenta**, que considerou ter sido errôneo, mas que em relação ao despacho de suspensão da isenção, esse princípio não foi considerado, mesmo não havendo qualquer prejuízo à defesa da entidade.

Destacou também que a fiscalização apontou vários fatos que determinariam a suspensão da "isenção" da organização, que, salvo melhor juízo, também poderiam ensejar a suspensão da imunidade, e transcreveu partes da peça fiscal que apontavam esses fatos, mencionando ainda as disposições do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN.

E deu provimento ao recurso de ofício **para que fossem superados os erros procedimentais do contribuinte (auto enquadramento como entidade isenta), bem como os vícios formais da Administração Tributária (elaboração de ato de suspensão de isenção)**, e para que a DRJ apreciasse as demais matérias discutidas na impugnação.

Em suma, em relação aos presentes autos, **o que a primeira decisão do CARF fez foi afastar uma incoerência que verificou na decisão da DRJ**. Entendeu-se que se a DRJ, em nome do Princípio da Verdade Material, tinha relevado o erro cometido pela contribuinte em seu auto enquadramento como entidade isenta (e não como imune), deveria também relevar o erro da Administração Tributária em lavrar ato de suspensão de isenção (e não de imunidade), principalmente porque haviam fatos que, segundo a decisão do CARF, poderiam ensejar tanto suspensão de isenção quanto de imunidade.

A segunda decisão da DRJ partiu do entendimento de que o caráter de imunidade tributária já não podia ser suscitado como matéria objeto de discussão naquela primeira instância, porque o CARF já havia decidido que o presente litígio não envolvia imunidade, mas sim isenção, e passou a examinar os fatos que não havia analisado anteriormente.

E nesse exame, entendeu que a isenção deveria mesmo ser afastada em razão dos fatos relativos ao "descumprimento de obrigações acessórias".

A segunda decisão do CARF exarada nos presentes autos (acórdão ora recorrido) adotou exatamente os mesmos fundamentos da segunda decisão da DRJ.

Já no caso paradigma, em que se examinou situação correlata, que abrangia os mesmos fatos analisados pelo recorrido (especialmente no item relativo ao "descumprimento de obrigações acessórias"), o entendimento foi de que os requisitos previstos no artigo 14 do CTN não eram aplicáveis ao caso (porque esse dispositivo não trata de entidades religiosas), e que mesmo que estivesse comprovada conduta que pudesse levar à suspensão da imunidade, o trabalho fiscal estava prejudicado, por erro no enquadramento legal.

Nesse contexto, foi dado (*sic*) provimento ao recurso de ofício, mantendo-se o cancelamento de todo o trabalho fiscal.

Realmente, a análise desse primeiro paradigma evidencia que há divergências a serem sanadas pelo processamento do recurso especial da contribuinte. A primeira delas diz respeito aos efeitos atribuídos ao suposto erro cometido pela Administração Tributária (lavar ato de suspensão de isenção, e não de imunidade).

Enquanto nos presentes autos esse suposto erro foi relevado, no caso paradigma o mesmo erro motivou o cancelamento de todo o trabalho fiscal.

Outra divergência está no fato de que no contexto dos presentes autos, a Convenção das Igrejas acabou sendo considerada como entidade isenta (encampando-se uma visão mais restrita para o termo "templo", conforme defendia a fiscalização), enquanto que no caso paradigma a Caixa de Evangelização (entidade correlata) foi considerada como imune, a partir de uma interpretação mais ampla sobre a expressão "templos de qualquer culto", que está inserta na letra "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

E também houve divergência sobre as regras a serem aplicadas como requisito para o reconhecimento da imunidade tributária das entidades religiosas, especialmente sobre o art. 14 do CTN. No caso recorrido, entendeu-se que esse dispositivo poderia ser aplicado na análise de imunidade das entidades religiosas, enquanto que no caso paradigma, entendeu-se que esse dispositivo não era aplicável.

Embora não esteja tão explícito nos conjuntos decisórios cotejados, esse mesmo tipo de divergência citado no parágrafo anterior pode ser percebido em relação à aplicação do art. 12 da Lei 9.532/1997. É que nos dois casos esse dispositivo foi utilizado como fundamento do trabalho fiscal, mas os processos seguiram caminhos diferentes. No caso do acórdão recorrido, houve manifestação no sentido de que a detentora de isenção/imunidade deve manter escrituração completa de suas receitas e despesas, de forma a garantir a exatidão dos seus registros, conforme o art. 12 da Lei nº 9.532/1997, o que acabou justificando a suspensão da isenção. Por outro lado, no caso do paradigma, mesmo diante da referência expressa a esse dispositivo, houve o cancelamento de todo o trabalho fiscal.

Diante disso, em relação ao primeiro paradigma, deve-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para análise das divergências acima mencionadas. *(negrejou-se)*

Ocorre que, como bem observado no exame de admissibilidade, o litígio apreciado no acórdão recorrido sujeitou-se à *delimitação* que teria sido *imposta pelo Acórdão CARF nº 1402-00.421*, concordando com a orientação adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância, frente ao anterior provimento do recurso de ofício, e assim descrita no início do voto condutor do acórdão recorrido:

Conforme declaração de voto do acórdão ora recorrido:

“Em síntese, de tudo que acima foi exposto pode-se concluir que:

- a fiscalização entendeu que a Interessada não é entidade imune e, em razão da inobservância dos requisitos legais da isenção, lavrou o auto de infração;
- a DRJ/FNS entendeu que a entidade Autuada é imune e, uma vez inaplicáveis os requisitos próprios da isenção, decidiu, no mérito, pela improcedência do lançamento;
- já o CARF, concordando com a fiscalização, entendeu que a decisão da DRJ é equivocada, pois a imunidade dos templos não poderia ser estendida à entidade Autuada. No entendimento do CARF, desde que atendesse aos requisitos da lei, a entidade seria, no máximo, isenta. Como o atendimento aos requisitos legais da isenção não foi objeto de apreciação pela primeira instância, o CARF anulou o Acórdão da DRJ para “para que se aprecie as demais matérias discutidas na impugnação”.

Nesse diapasão, limitada a analisar o atendimento, pela Recorrente, dos requisitos legais para fazer jus à isenção, o conselheiro relator, nessa parte seguido pelos demais, assim se pronunciou:

[...]

A Contribuinte questiona esta condução em seu recurso especial, procurando construir o cenário de ser o acórdão recorrido a decidir contrariamente ao que afirmado no paradigma. Veja-se:

Observa-se que é justamente no ponto do Ato Declaratório de Suspensão que o acórdão recorrido se apoia, desqualificando a organização religiosa como imune em virtude do seu autoenquadramento, **compreendendo equivocadamente o primeiro acórdão do CARF que determinava que os autos voltassem para a DRJ para julgar as matérias não dirimidas, mas mantendo o posicionamento quanto à imunidade tributária.**

Colaciona-se o trecho do acórdão nº 1402-001.907 em que consta este erro.

[...]

Deve ser dito que a anulação parcial da primeira decisão da DRJ era no sentido de aplicação da verdade material utilizada para conferir imunidade a organização religiosa também no Ato Declaratório de Suspensão, ou seja, o conselheiro compreendeu que o

princípio deveria ser usado tanto a favor da entidade quanto da fazenda já que ambos teriam cometido erros formais e que o restante das matérias (arbitramento de lucro, débito de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e descumprimento de declarações acessórias) fosse julgado pela DRJ.

Colaciona-se o trecho referido.

[...]

Nestes termos, **compreende-se o acórdão recorrido como divergente** de decisão já proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, **vez que não bem observa que houve de fato erro de forma cometido pelos auditores quando da realização do Ato Declaratório de Suspensão de Isenção em vez de Imunidade, mas erro material, tendo em vista que os fundamentos jurídicos estavam equivocados**. Não observa bem, também, a impossibilidade de outro enquadramento pela organização religiosa nos anos de 2002 a 2005 senão como associação isenta, por não haver qualificação de natureza jurídica à época que fosse específica à organizações religiosas como há hoje, condenando a organização religiosa de fato. *(destaques do original)*

Ao referir o acórdão anterior (nº 1402-00.421), a Contribuinte reproduz apenas seus últimos parágrafos. Vale transcrição mais extensa, a partir do momento em que o relator, ex-Conselheiro Antônio José Praga de Souza, se opõe à premissa da decisão de 1ª instância, no sentido de que a Contribuinte seria entidade imune e de que caberia a declaração de improcedência do Ato Declaratório Executivo DRF/ITJ nº 23/2007 por não estar demonstrado nos autos *a ocorrência das situações previstas no §4º do art. 150 da Constituição Federal*:

Pois bem, da análise dos fatos narrados no relatórios fiscais de fls. 144-153, bem como dos fundamentos da decisão de recorrida, acima transcritos, verifica-se que a decisão de 1a. instancia não apreciou todos os fundamentos que levaram a fiscalização a suspender a imunidade da organização. Isso porque entendeu que a CONVENÇÃO é entidade religiosa, nos termos do disposto na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, fazendo jus à imunidade tributária.

A meu ver, merece reparos os fundamentos da decisão recorrida que levaram o colegiado a concluir que a “CONVENÇÃO” é uma entidade religiosa e que, em princípio faria jus a imunidade constitucional sobre seu patrimônio, rendas e serviços.

Entendo que no presente caso, cabe razão ao Fisco em suas conclusões, que transcrevo do próprio relatório da decisão recorrida:

[...]

Em verdade, a CONVENÇÃO é uma associação de entidades religiosas, sem fins lucrativos, e que faz jus a isenção de tributos, desde que obviamente aplique os recursos em suas atividades. Tal qual dispõe seu estatuto e declarou à Receita Federal.

Todavia, a fiscalização apontou vários fatos que determinariam a suspensão da “isenção” da organização, que salvo melhor juízo também poderiam ensejar a suspensão da imunidade, conforme a seguir transcrito:

4. DOS FATOS QUE DETERMINAM A SUSPENSÃO DA ISENÇÃO

4.1 REMUNERAÇÃO DE SEUS DIRIGENTES:

[...]

4.2 APLICAR RECURSOS EM ATIVIDADES ESTRANHAS AOS SEUS OBJETIVOS SOCIAIS:

[...]

4.3 DEIXAR DE CUMPRIR OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS:

[...]

Vejamos o disposto no art. 14 do CTN:

[...]

Com a devida vênia, a decisão de 1a. instância aplicou o chamado princípio da verdade material apenas para ultrapassar o auto enquadramento da Convenção em entidade sem fins lucrativo isenta do IRPJ e contribuições, que considerou ter sido errôneo. Já em relação ao despacho de suspensão da isenção, esse princípio não foi considerado, mesmo não havendo qualquer à entidade, que pode se defender plenamente. É certo que o princípio) da legalidade deve prevalecer, mas nesse caso foi o próprio contribuinte que ensejou a forma do ato. Aplica-se aqui o disposto no art. 60 do Decreto 70.235/1972 (PAF):

art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa**, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifei)

Diante do exposto, voto no sentido em anular parcialmente a decisão de primeira instância, determinando que outra seja proferida para enfrentamento das demais questões em litígio, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (*destaques do original*)

Como se vê, o voto condutor do referido julgado é expresso no sentido de que a decisão de 1ª instância deve ser reformada na parte em que concluiu *que a “CONVENÇÃO” é uma entidade religiosa e que, em princípio faria jus a imunidade constitucional sobre seu patrimônio, rendas e serviços*. O entendimento firmado no julgamento do recurso de ofício foi de que *a CONVENÇÃO é uma associação de entidades religiosas, sem fins lucrativos, e que faz jus a isenção de tributos, desde que obviamente aplique os recursos em suas atividades. Tal qual dispõe seu estatuto e declarou à Receita Federal*.

Assim, quem interpretou equivocadamente o conteúdo do referido julgado foi a Contribuinte que, desde os embargos de declaração opostos contra o acórdão que deu provimento ao recurso de ofício, expressa que:

O respeitado Voto veio afastar o pântano desesperante da insegurança jurídica que pairava na administração da Embargante. Posicionou-se o Relator e acompanhado unanimemente por seus pares, quanto ao reconhecimento da IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, diante a natureza religiosa espancando as brumas, diante o vigor analítico das provas colacionadas aos autos, assim atrelado a LEI MAIOR.

Fornecendo superfície a nulidade do julgado que antecedeu. Pautou sua interpretação no art. 60 do Decreto 70235/72, sobre o viés do princípio material em detrimento ao princípio da legalidade pois entendeu que FORA “...FOI O PRÓPRIO CONTRIBUINTE QUE ENSEJOU A FORMA DO ATO”.

Tal aplicação se dá, quando “... não implique em prejuízo ao contribuinte”. Como pando de fundo e de clareza mediana mais a frente estaremos trazendo decisões desta Casa quanto aos três itens, caso não modificar estes julgado, deverá ser apreciado pela Primeira Instância;

4.1 Remuneração dos seus dirigentes;

4.2 Aplicar recursos em atividades estranhas aos seus objetivos sociais;

4.3 Deixar de cumprir obrigações acessórias;

[...] (*sic*)

Assim, sem questionar a premissa daquele acórdão que ensejou o retorno dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância, a Contribuinte se limitou a arguir, além da omissão acerca do voto vencido, omissão aceca de *suas razões para cancelamento do auto de infração*. Tais embargos foram rejeitados porque *o acórdão embargado determinou exatamente que essas alegações seja apreciadas em nova decisão de 1ª instância, logo, não haverá qualquer prejuízo*

à defesa do contribuinte que, caso não tenha êxito na DRJ, ainda poderá interpor recurso voluntário nos termos do art. 33 do PAF.

Note-se que embora o voto do relator mencione a nulidade parcial da decisão de 1ª instância, o Colegiado decidiu que:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício para superar a nulidade do Ato Declaratório de suspensão da isenção, e determinar o retorno dos autos à DRJ para que se aprecie as demais matérias discutidas na impugnação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que negava provimento ao recurso.

É certo que o RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, estipulava em seu Anexo II, art. 67, §2º, que *não cabe recurso especial de decisão [...] que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância*, à semelhança do RICARF atual, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que no §4º do mesmo artigo firma que *não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999*.

Contudo, como visto, o Acórdão nº 1402-00.421 não decidiu pela nulidade da decisão de 1ª instância por vício na própria decisão, em razão de arguição em preliminar, mas sim apreciou o fundamento de mérito que resultou na exoneração inicial do crédito tributário exigido nestes autos, reformando-o para firmar que *a CONVENÇÃO é uma associação de entidades religiosas, sem fins lucrativos, e que faz jus a isenção de tributos, desde que obviamente aplique os recursos em suas atividades. Tal qual dispõe seu estatuto e declarou à Receita Federal*.

Logo, qualquer questionamento contra essa interpretação da legislação tributária deveria ter sido deduzido em recurso especial contra referido acórdão, e assim não procedeu a Contribuinte, limitando-se ela a opor os embargos de declaração antes mencionados, além de renová-los ao ser cientificada do despacho de rejeição, para receber em resposta a informação de inexistência de previsão legal para *interposição de novos embargos ao mesmo Acórdão*, conforme e-fls. 1896/1913.

Registre-se que este aspecto foi objeto de discussão na segunda decisão de 1ª instância, restando consignado no voto vencedor do então Julgador Cláudio de Andrade Camerano que:

A maioria dos membros da Turma de Julgamento decidiu que a questão considerada no voto do Relator original, que então atribuiu o caráter de imunidade tributária à Interessada, já não podia ser suscitada como matéria objeto de discussão, uma vez que o CARF já havia decidido que o presente litígio não envolve imunidade tributária, mas sim, que é o caso de isenção tributária.

Neste sentido, de se afastar esta discussão então considerada no voto (vencido) do Relator original, permanecendo, entretanto, as demais questões/conclusões trazidas naquele Voto, cujo Relatório, este integralmente adotado no presente Voto Vencedor, e Voto passam a fazer parte do presente Voto Vencedor:

[...]

Há também declaração de voto do Julgador Murillo Lo Visco que aborda a questão, mas apenas para afirmar a desnecessidade do retorno dos autos para a DRJ se pronunciar acerca do mérito das questões referidas na conclusão do provimento do recurso de ofício anterior:

Conforme restou registrado em ata, “o Julgador Murillo Lo Visco propôs que o processo nem fosse objeto de julgamento, para reconsideração da decisão proferida pelo CARF. Posta em votação, tal proposta foi rejeitada por maioria”.

De fato, depois de tomar conhecimento do caso, este Julgador entendeu que a 3ª Turma da DRJ/FNS não poderia proferir nova decisão de mérito. Uma vez rejeitada a proposição, a presente declaração de voto se faz necessária para expor as razões subjacentes à iniciativa.

Mas, antes de iniciar a exposição, impende desde logo esclarecer que a proposição se fundamentou em motivo eminentemente processual.

No entendimento deste Julgador, com todo respeito à 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, a decisão proferida por meio do Acórdão nº 1402-00.421, de 28 de janeiro de 2011, decorre de uma leitura equivocada do princípio do duplo grau de jurisdição, conforme a seguir se esclarece.

[...]

Em síntese, de tudo que acima foi exposto pode-se concluir que:

- a fiscalização entendeu que a Interessada não é entidade imune e, em razão da inobservância dos requisitos legais da isenção, lavrou o auto de infração;
- a DRJ/FNS entendeu que a entidade Autuada é imune e, uma vez inaplicáveis os requisitos próprios da isenção, decidiu, no mérito, pela improcedência do lançamento;
- já o CARF, concordando com a fiscalização, entendeu que a decisão da DRJ é equivocada, pois a imunidade dos templos não poderia ser estendida à entidade Autuada. No entendimento do CARF, desde que atendesse aos requisitos da lei, a entidade seria, no máximo, isenta. Como o atendimento aos requisitos legais da isenção não foi objeto de apreciação pela primeira instância, o CARF anulou o Acórdão da DRJ para “para que se aprecie as demais matérias discutidas na impugnação”.

Portanto, muito claro o entendimento do CARF: a Autuada não é imune e, no máximo, seria isenta, desde que observados os requisitos legais. E como a DRJ não apreciou os argumentos de defesa da Impugnante, contrários à tese da fiscalização de que teria havido descumprimento dos requisitos da isenção, o CARF anulou a decisão de primeira instância, determinando que outra fosse proferida “para enfrentamento das demais questões em litígio”.

No entanto, considerando que a 3ª Turma da DRJ/FNS enfrentou o mérito de maneira conclusiva, realmente teria que apreciar “as demais questões em litígio”? Em outras palavras, uma vez reconhecida, em primeira instância, a imunidade prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição da República, bem assim a inaplicação dos requisitos próprios da isenção (e da imunidade das outras entidades, referidas na alínea “c” do mesmo inciso), será mesmo que a DRJ, por conta da discordância da segunda instância quanto ao mérito, teria que apreciar a matéria relativa aos requisitos que considerou inaplicáveis?

Salvo melhor juízo, a decisão de ordenar novo julgamento pela primeira instância, “para que se aprecie as demais matérias discutidas na impugnação”, só pode ser entendida como decorrência de um suposto impedimento de as “demais matérias” serem apreciadas originariamente na segunda instância. Parece que há um entendimento de que a segunda instância somente poderia se pronunciar quanto a questões já apreciadas pela primeira, como se houvesse a necessidade de as questões alegadas na impugnação serem apreciadas duas vezes, pela primeira e pela segunda instâncias administrativas.

Ora, não há qualquer previsão legal nesse sentido. Nem no Decreto nº 70.235, de 1972, nem no Decreto nº 7.574, de 2011, e nem mesmo no próprio Regimento Interno do CARF (RICARF Portaria MF nº 256, de 2009).

[...]

Diante da definitividade da decisão expressa no Acórdão nº 1402-00.421, o presente voto é contrário ao entendimento do I. Relator no sentido de que cabe, aqui, *verificar se a qualificação jurídica atribuída pelo colegiado está em dissonância ou não com a qualificação jurídica ofertada por outros paradigmas, qualificação jurídica essa que implica a perquirição do alcance do termo "templos de qualquer culto", inserto na letra "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, para efeito de caracterização do instituto da imunidade tributária. Aquele julgado, como já dito, firmou que a primeira decisão de 1ª instância merecia reparos em seus fundamentos que levaram o colegiado a concluir que a "CONVENÇÃO" é uma entidade religiosa e que, em princípio faria jus a imunidade constitucional sobre seu patrimônio, rendas e serviços, estipulando que a CONVENÇÃO é uma associação de entidades religiosas, sem fins lucrativos, e que faz jus a isenção de tributos, desde que obviamente aplique os recursos em suas atividades.*

Assim, sob a ótica do I. Relator, que validamente considera a *questão do alcance conceitual referido para enquadramento da imunidade dos "templos de qualquer culto" (alínea "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal)* como a *questão fulcral da divergência*, esta Conselheira entende que o recurso especial não deve ser conhecido, porque a classificação da Contribuinte como entidade isenta não foi questionada oportunamente e integra decisão definitiva no âmbito administrativo.

Esta é a conclusão que se chega, aqui, na análise que parte da divergência referida, no exame de admissibilidade, como *"efeitos atribuídos ao suposto erro cometido pela Administração Tributária (lavrar ato de suspensão de isenção, e não de imunidade)"*. No primeiro acórdão referido foi afirmada a regularidade desse procedimento, sob a premissa de que a Contribuinte é entidade isenta. Mas, consequência dessa conclusão é, também, que as outras duas divergências *(a amplitude da expressão "templos de qualquer culto", que está inserta na letra "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, para fins de caracterizar uma pessoa jurídica como entidade religiosa; e a possibilidade de aplicação do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei 9.532/1997 como regras definidoras de requisitos para fins de reconhecimento de imunidade tributária às entidades religiosas)* restam prejudicadas, porque erigidas a partir da premissa de que a Contribuinte seja reconhecida como entidade imune.

Caberia, apenas, o debate acerca da inobservância dos requisitos apontados pela autoridade fiscal para afastamento da isenção e exigência do crédito tributário lançado, ou de outros vícios no lançamento. Contudo, consoante exposto no exame de admissibilidade, a Contribuinte se limitou a suscitar dissídio jurisprudencial acerca da remuneração de religiosos, ao passo que o acórdão recorrido manteve a exigência em razão do descumprimento de obrigações acessórias, bem como não logrou caracterizar divergência quanto ao arbitramento dos lucros.

De todo a sorte, cabe observar, na comparação do acórdão nº 1402-00.421 com o paradigma nº 1302-00.1611, que ambos julgados analisam o seguinte fundamento expresso pela autoridade julgadora de 1ª instância para cancelar as exigências, dada a impropriedade da suspensão da isenção, vez que as entidades confrontadas seriam imunes:

Ocorre que essa leitura limitada do termo "Templos" inviabiliza a livre organização das instituições religiosas. Parece por demais óbvio que 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 eclesásticas, 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.

Não é demais lembrar que somente 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”.

Nos dois casos as entidades se declararam como isentas. Ao descrever as atividades da Contribuinte, o acórdão nº 1402-00.421 traz a seguinte referência contida no parecer que suspendeu a isenção:

O Estatuto da CIADESCP, datado de 26/07/1986 apresentava como objetivo social a promoção da “pregação do evangelho, trabalhos missionários, amparo e manutenção dos obreiros ativos e inativos, bem como a assistência social, educacional e beneficente” [sic; fls. 14]; em 06/07/1994 foi aprovado o estatuto subsequente com alteração do seu objetivo social para o seguinte: “promover a pregação do Evangelho, trabalhos missionários, amparo e manutenção dos ministros, bem como a assistência social, educacional e beneficente” (fls. 20); estes são os objetivos estatutários que se mantiveram no período da ocorrência das infrações no relatório fiscal.

E o paradigma nº 1302-001.611

O Estatuto inicial da CEADSCP 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).

O voto condutor do Acórdão nº 1402-00.421 endossa a acusação fiscal de que a Contribuinte, nestes autos, uma entidade criada *para representar uma classe, qual seja: as Igrejas Membros da Assembléia de Deus*, não sendo possível afirmar que seja *um templo, que tenha em sua essência e finalidade de difundir a religião, pregando o evangelho, ou mesmo servindo para culto de seus fiéis*. Como ela se declara *uma entidade das igrejas e que tem por finalidade a orientação, a organização e a fiscalização das Igrejas membros, as quais se submetem às regras por ela instituídas na formulação do que os estatutos estabelecem*, concluiu-se que a *CONVENÇÃO é uma associação de entidades religiosas, sem fins lucrativos, e que faz jus a isenção de tributos, desde que obviamente aplique os recursos em suas atividades*.

O paradigma nº 1302-001.611, por sua vez, reputa a correlação da outra entidade, juntamente com a Contribuinte, à Igreja Assembléia de Deus, como suficiente para reconhecimento de sua imunidade. Veja-se:

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 autointitulou 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. *(negrejou-se)*

Sob esta ótica, portanto, o dissídio jurisprudencial estaria demonstrado na confrontação dos Acórdãos nº 1402-00.421 e 1302-001.611. Enquanto o primeiro está pautado no entendimento de que a Contribuinte é entidade isenta, e assim valida formalmente o ato de suspensão da isenção, o segundo afirma outra entidade associada – Caixa de Evangelização das Assembleias de Deus SC SO PR – apenas em razão da sua vinculação à Igreja Assembleia de Deus, como imune, invalidado o ato que expôs a inobservância dos requisitos para suspensão de sua isenção.

Quanto ao paradigma nº 1802-00.896, cabe observar que o seu voto condutor, antes de avaliar se o sujeito passivo seria entidade imune, primeiro enfrenta os questionamentos acerca do arbitramento dos lucros e conclui:

Entendo que, ainda que o Fisco não conheça a origem dos recursos escriturados como contribuições/dízimos/doações, haja vista que pelas mesmas ninguém será obrigado a revelar suas convicções religiosas, mesmo assim, não caberia o arbitramento, e sim, a apuração do lucro real a partir da escrituração dos livros Diário e Razão apresentados.

Somente depois de adotar entendimento suficiente para o cancelamento da exigência, a relatora, ex-Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, pondera que:

As instituições religiosas (de qualquer culto) são imunes dos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais como previsto no artigo 150, VI, b e § 4º da CF/88, fundamentado no princípio da liberdade religiosa e funcionam sob o manto da personalidade jurídica que lhes é conferida nos termos do Código Civil Brasileiro (artigos 44 a 52). A finalidade essencial da instituição religiosa (templos de qualquer culto) é a manifestação da religiosidade mediante a exposição da palavra ou celebração do culto, independente da existência de lugar único e específico (Templo, igreja, prédio) ainda que sejam os Templos a gozar da imunidade tributária. Apesar de ser o Templo a gozar da imunidade tributária, a liberdade de culto pode ser desenvolvida em princípio em qualquer lugar.

E, confrontando essa premissa com o caso dos autos, conclui que:

Verifico que há um imbróglio a ser resolvido quanto a finalidade essencial da Missão Apostólica, pois de acordo com os artigos 4º e 6º do seu Estatuto, acima transcrito, o objetivo da Missão Apostólica é promover obras de assistência nas áreas filantrópicas e Sociais :a) ensinar princípios Bíblicos da doutrina Cristã, mantendo serviços e cultos organizados para esta finalidade;... e, a receita da Missão Apostólica por contribuições ofertadas voluntárias, dízimos de fiéis que será aplicada na execução das finalidades que a Missão se destina.

[...]

Como se vê, apesar de o autuante e a autuada descreverem situações fáticas que demonstram que a Missão Apostólica da Graça de Deus e a Igreja Evangélica Cristo Vive representam uma só instituição tratam as mesmas, incoerentemente, como se fossem distintas.

O CGC e o nome distinto dado a essas instituições não significa que são instituições distintas.

Ora, se ambas (Missão Apostólica da Graça de Deus e a Igreja Evangélica Cristo Vive) têm as mesmas finalidades essenciais, professam a mesma fé, utilizam as mesmas dependências do Templo existente na Rua Maricá, 320, dirigidas pelo presidente e fundador de ambas, o Apóstolo Miguel Ângelo, não vejo como segregar de fato as atividades dessas nomeadas instituições.

Assim, considerando que as duas entidades embora possuam CGC, nome e estatutos distintos não significa que são instituições distintas na medida em que têm as mesmas finalidades essenciais, professam a mesma fé, dirigidas pelo mesmo presidente e fundador e utilizam as mesmas dependências do Templo, utilizam recursos uma da outra, portanto, são de fato uma única instituição com a finalidade essencial dos templos de qualquer culto para fins da imunidade tributária.

A conclusão que se impõe é que o resultado da fiscalização em ambas tornou-se incoerente visto que a Missão Apostólica da Graça de Deus é parte integrante da Igreja Evangélica Cristo Vive e como tal deve ser tratada. Caberia a fiscalização pelas constatações efetivadas e descritas haver procedido a fiscalização na Igreja Evangélica Cristo Vive considerando os fatos equivocadamente escriturados na Missão Apostólica da Graça de Deus por serem as receitas de contribuições e despesas com pastores, próprias das atividades religiosas da Igreja Evangélica Cristo Vive, conforme evidenciados nos itens 1 e 2 acima. *(destaques do original)*

Assim, a conclusão de que a entidade autuada seria imune decorreu da constatação de que ela seria parte integrante da igreja referida, exercendo as mesmas funções destas, e não por estar a ela associada, executando funções correlatas. Há, portanto, dessemelhanças fáticas entre o caso tratado nestes autos e o referido paradigma.

Reitere-se, ainda, que a conclusão final é diretamente impactada pela conclusão contrária ao arbitramento dos lucros, nos seguintes termos do voto condutor do paradigma:

Indubitavelmente o que deveria ser objeto de autuação são os recursos desviados da atividade religiosa que é imune.

Quanto à tributação efetivada com base no lucro arbitrado, adotando como paradigma as mesmas razões de decidir estampadas no acórdão com a ementa acima transcrita, é de se concluir que o fisco aponta a existência de escrituração por parte da entidade, sendo, portanto, possível exigir o tributo através de apuração do lucro real, mostrando-se adequada a adoção dos critérios preconizados no aludido Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação que permite segregar os resultados provenientes das atividades religiosas daqueles pertinentes aos desvios apurados e estabelecer base de cálculo a tributar os lucros decorrentes das receitas desviadas das finalidades essenciais do templo.

E, quanto à divergência aqui arguida acerca da forma de apuração do lucro tributado, o exame de admissibilidade negou seguimento ao recurso especial neste ponto, consignando que:

Ainda com base nesse segundo paradigma, a contribuinte pretende demonstrar divergência sobre a desqualificação da contabilidade e o arbitramento do lucro.

Quanto a esse ponto, cabe esclarecer que as decisões cotejadas (acórdãos recorrido e paradigma) examinaram situações distintas.

No caso do recorrido, o arbitramento está relacionado aos fatos referentes ao "descumprimento de obrigações acessórias", já mencionados anteriormente.

O arbitramento foi fundamentado não apenas no argumento de que a escrita era imprestável para apuração pelo lucro real, porque a contribuinte sempre tinha se tratado como entidade religiosa. Registrou-se também que, além disso, não tinha sido contabilizada a movimentação financeira em conta própria no período de 2002 a 2004, por ocasião da incorporação das contas correntes da Caixa de Evangelização, entidade com CNPJ próprio, em afronta ao princípio da entidade.

No caso do acórdão paradigma, o arbitramento não foi mantido. Mas o motivo apontado para o seu afastamento foi que cabia ao autuante demonstrar claramente as falhas na escrituração contábil que constituíam vício insanável, que a tornavam imprestável para determinar o lucro real (o que não teria sido feito), e que a autenticação do Livro Diário no curso da fiscalização não era motivo suficiente para desprezo da contabilidade e arbitramento do lucro.

Vê-se que não há paralelo entre as decisões cotejadas, para que se possa caracterizar divergência jurisprudencial em relação ao arbitramento dos lucros.

As distintas situações de cada processo justificam as diferentes decisões.

Portanto, não deve ser dado seguimento ao recurso especial relativamente à divergência sobre o arbitramento dos lucros.

A divergência demonstrada, portanto, se limitaria aos entendimentos dissonantes dos Acórdãos nº 1402-00.421 e 1302-001.611.

Considerando, porém, que este dissídio somente se estabeleceria em face de acórdão que se encontra revestido de definitividade, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA