



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

Processo n° 13808.000311/2002-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.365 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente ASSOCIAÇÃO DAS FAMÍLIAS PARA A UNIFICAÇÃO E PAZ MUNDIAL
Recorrida 3ª Turma da DRJ/SPOI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

DECADÊNCIA. PRIMEIRO LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento anterior, hipótese que não se amolda ao presente caso.

ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. MANUTENÇÃO DA IMUNIDADE E ISENÇÃO. POSSIBILIDADE. SUPERÁVIT NÃO REVERTIDO INTEGRALMENTE À MANUTENÇÃO DOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. O gozo de benefício fiscal (imunidade ou isenção) não é elidido pela obtenção de receitas (desenvolvimento de atividade econômica), desde que a renda seja destinada à consecução das finalidades essenciais da entidade. Verificado no caso concreto que o superávit não foi destinado em sua integralidade à manutenção dos objetivos institucionais, deve ser mantida a suspensão do benefício e os autos de infração correlatos.

Recurso Voluntário desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, manter a suspensão da imunidade e negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO (Presidente), FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, CARLOS PELÁ

Relatório

Cuida a lide de suspensão da isenção tributária da entidade em epígrafe, em razão de ter ela supostamente aplicado recursos, nos anos-calendário de 1996 a 2000, em objetivos totalmente diversos de seus objetivos sociais, o que resultou na exigência de valores de IRPJ, CSLL e PIS-Repique.

O processo administrativo 13808.005490/2001-86, relativo ao procedimento de suspensão da imunidade foi apensado ao presente para que as impugnações apresentadas contra o ato declaratório e contra a exigência do crédito tributário fossem julgadas simultaneamente, nos termos do art. 32, § 9º, da Lei 9.430, de 1996.

Para melhor compreensão dos fatos, transcrevo o conciso relatório elaborado pela contribuinte em sua peça recursal:

A Recorrente é entidade civil, sem fins lucrativos, de caráter cultural, educacional, religioso e assistencial, que tem por objeto social a disseminação do plano de Deus contido na filosofia inspiradora da Entidade (o "Princípio Divino"); a contribuição para a formação do caráter dos indivíduos e de uma sociedade mais pacífica e harmônica, fortalecendo e reavivando os valores morais, éticos e espirituais universalmente aceitos; a contribuição com recursos materiais e humanos para a instrução e saúde da coletividade; a criação e manutenção de

serviços e atividades em favor da infância, adolescência e velhice, dentre outros.

Nesses termos, e em consequência de seu caráter religioso e assistencial, está a Recorrente amparada pela imunidade tributária do artigo 150, IV, "b" e "c" da Constituição Federal, que dispõe que é vedado aos Entes Federativos instituir impostos sobre templos de qualquer culto, bem assim sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Ocorre que, em 31.07.2001, em procedimento regular de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, as autoridades fiscais entenderam que, nos anos de 1996 a 2000, a Recorrente não teria aplicado integralmente os recursos na manutenção dos seus objetivos sociais educacionais e assistenciais e a notificaram a apresentar alegações e provas, nos termos do artigo 32, § 1º, da Lei 9.430/96.

Irresignada, a Recorrente contestou tal notificação, argüindo, em síntese, que sempre aplicou integralmente a totalidade de seus recursos nos objetivos institucionais da Entidade.

Nada obstante, o Delegado da Receita Federal de São Paulo expediu o Ato Declaratório Executivo nº 01, de 25 de outubro de 2001, suspendendo a isenção tributária da Recorrente relativa ao período de Janeiro de 1996 a Dezembro de 2000.

Por decorrência, em 15.03.2002, as autoridades fiscais lavraram o auto de infração (processo administrativo nº 13808.000311/2002-03) para cobrança de supostos débitos relativos ao IRPJ, CSLL e PIS-REPIQUE.

Contra os atos administrativos acima mencionados, a Recorrente apresentou as competentes impugnações, aduzindo, essencialmente, a nulidade do feito em razão do não cumprimento integral da norma inserta no § 3º do artigo 32, da Lei 9.430/96.

Por meio da decisão da 1ª Turma de Julgamento de São Paulo (fl. 205/225) – a qual foi confirmada pelo acórdão proferido pela 7ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes no julgamento do Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Nacional (fl. 243/268)-, foram julgados nulos o Ato Declaratório Executivo e os lançamentos dele decorrentes, em virtude do descumprimento da formalidade legal e conseqüente preterição do direito de defesa.

Assim é que, em 28.02.2008, os autos foram remetidos novamente às autoridades fiscais que, após análise das alegações e provas apresentadas pela Recorrente, entenderam pela suspensão da isenção tributária da Entidade no período de 1996 a 2000 (fl. 496/505 do PA 13808.005490.2001-86), sob a alegação de que:

(i) a Entidade destinou grande parte de seus recursos a atividades e aquisições não revestidas de caráter filantrópico e sem fins lucrativos, caracterizando a não aplicação integral dos seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais e;

(ii) a prática de atividades agropecuaristas e imobiliárias, e a aquisição de terras extrapolam qualquer objetivo assistencial ou educacional.

Ato contínuo, fora expedido o Ato Declaratório Executivo nº 43, de 06 de março de 2008 (fl. 508), o qual suspendeu a isenção tributária da Recorrente, tendo sido novamente lavrado o auto de infração para cobrança de supostos débitos de IRPJ, CSLL e PIS-REPIQUE em 30.05.2008 (fl. 518/565).

Em sua impugnação ao auto de infração, protocolada em 30.06.2008, a Recorrente demonstrou ter havido nulidade do feito por cerceamento de defesa, tendo em vista não ter lhe sido dada a oportunidade de exercer o direito de apresentar impugnação ao Ato Declaratório, conforme disposto no § 6º do artigo 32, da Lei nº 9.430/96.

Acatando a preliminar de nulidade do procedimento por ofensa ao devido processo legal, as autoridades administrativas de 1ª instância, em 20.02.2009, intimaram a Recorrente a impugnar o Ato Declaratório Executivo nº 43/08, direito esse regularmente exercido em 23.03.2009.

Analisando as impugnações apresentadas contra o Ato Declaratório Executivo 43/2008 - que suspendeu a isenção da entidade - e contra os lançamentos realizados de IRPJ, CSLL e PIS-Repique, a 3ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 2071/2097) manteve os lançamentos, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

ENTIDADE ISENTA. AQUISIÇÃO DE BENS. NÃO APLICAÇÃO INTEGRAL DOS RECURSOS NOS OBJETIVOS SOCIAIS. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. A legislação tributária determina que a entidade isenta deve aplicar a totalidade dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. A aquisição de inúmeros imóveis e milhares de cabeças de gado, entre outros bens, configura infração à legislação, implicando a suspensão do benefício fiscal.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA ANÁLISE. A alegação de inconstitucionalidade de legislação tributária não pode ser apreciada na esfera administrativa, por ser a competência para análise de tal matéria exclusiva do Poder Judiciário.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. NOVO LANÇAMENTO. Não tendo havido pagamento antecipado de imposto referente ao ano-calendário de 1996, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (01/01/1998), não estando extinto o direito de o fisco lançar na data de lavratura do auto de infração (15/03/2002). Declarado nulo o lançamento, por vício formal, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou o lançamento anterior.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

IR. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. LANÇAMENTO DE IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. VÍCIO MATERIAL. INOCORRÊNCIA. Suspensa a isenção da entidade, e diante da impossibilidade de se apurar o lucro real, foram arbitrados os lucros nos períodos fiscalizados, com base nos valores das receitas informados pelo sujeito passivo que, mesmo intimado, não calculou o lucro tributável nem demonstrou eventuais custos ou despesas dedutíveis.

DOAÇÕES E TRANSPARÊNCIAS DE NUMERÁRIO DO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. As doações e as transferências de numerário provenientes do exterior são receitas do período a que competirem, não havendo previsão legal para serem excluídas da tributação.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são calculados com base na taxa SELIC por expressa determinação legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

VÍCIO FORMAL. AUTORIZAÇÃO PARA REEXAME. ABRANGÊNCIA. A autorização para reexame de período já fiscalizado, quanto ao IRPJ, abrange os lançamentos decorrentes, relativos, no caso, a PIS-REPIQUE e CSLL, por resultarem das mesmas infrações verificadas, com base nos mesmos elementos de prova.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS-REPIQUE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O auto de infração é nulo somente se lavrado por pessoa incompetente. Lavrados em conformidade com a legislação tributária, e com a devida autorização da autoridade competente, ficam mantidos os autos

de infração reflexos, de CSLL e PIS-REPIQUE, em consonância com o decidido relativamente ao lançamento principal, de IRPJ.

CIÊNCIA DOS ATOS ADMINISTRATIVOS. DOMICÍLIO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. As intimações e notificações devem ser enviadas ao domicílio tributário da contribuinte, assim entendido o endereço por ela fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária. Não há previsão legal para envio ao procurador que subscreve a impugnação.

PERÍCIA CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. Indefere-se o pedido de perícia, por desnecessária, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235; de 1972.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 2107/2134) repisando parte dos argumentos de sua peça impugnatória a seguir sintetizados:

(i) a decadência do direito de lançar, já que a recorrente foi intimada da lavratura do novo Auto de Infração apenas em 30.05.2008, conforme art. 150, § 4º do CTN, ainda que não tenha havido o recolhimento antecipado do tributo;

(ii) seu direito à imunidade tributária, já que, no caso da Recorrente, que é instituição de caráter religioso, sua imunidade tributária, por força do art. 150, alínea c da CF, pode ser exercida independentemente da observância a quaisquer requisitos;

(iii) seu direito à imunidade tributária, já que preenche os requisitos do art. 14 do CTN, quais sejam:

(a) a não distribuição de seu patrimônio, comprovada pelas Declarações subscritas pelos seus membros da diretoria, conselho superior e conselho fiscal, declarando, sob as penas da lei, que nunca receberam qualquer parcela de renda ou patrimônio da Entidade, tampouco foram remunerados pelos serviços prestados no período em que lá atuaram;

(b) a manutenção integral de seus recursos no objetivo institucional, comprovada pelos documentos acostados à peça impugnatória demonstrando a assistência social, educacional e religiosa prestada pela contribuinte. Nesse passo, esclarece que para cumprir com tais objetivos, a entidade de fato adquiriu terras, fazendas e outras propriedades utilizadas para a construção de um grande templo na Fazenda Nova Esperança, bem como para abrigar missionários e fiéis de toda a localidade e poder difundir sua filosofia. Esclarece que a exploração de tais propriedades não se sobressai financeiramente e não se sobrepõe aos princípios efetivos da entidade. Afirma que optou por investir seus excedentes de caixa em propriedades imobiliárias, cabeças de gado e avestruzes, buscando com isso preservar seus recursos dos efeitos da inflação e, adicionalmente, gerar novas fontes de custeio para suas atividades, de forma que não precisasse mais contar exclusivamente com os donativos dos fiéis. Que todo e qualquer resultado positivo que tais propriedades, cabeças de gado e avestruzes geraram à Recorrente foi integralmente reinvestido em seus objetivos institucionais, quais sejam oferecer subsídios sociais, educacionais, religiosos, filosóficos e científicos para a realidade e a existência de Deus e da espiritualidade humana, seguindo sua filosofia que se inspira no chamado "Princípio Divino";

(c) a manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, comprovada pelos balanços consolidados e DIPJ anexadas aos autos; e

(iv) a Lei Ordinária 9.532/97 é absolutamente inconstitucional por flexibilizar a garantia fundamental da imunidade tributária, matéria essa reservada somente à Lei Complementar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Dada a óbvia relação de prejudicialidade existente entre o Ato Declaratório de Suspensão da Isenção e os autos de infração lavrados em face da Recorrente, serão analisadas, primeiramente, as questões suscitadas pela entidade em relação ao procedimento de suspensão da imunidade.

A imunidade das instituições de educação e de assistência social está prevista no artigo 150, VI, alínea "e" da CF/88, o qual dispõe que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Preliminarmente, verificamos que imunidade disposta no artigo 150, VI, alínea "c" da CF/88, com as limitações previstas no seu § 4º, não é absoluta, uma vez que somente abrange impostos (não se aplica a taxas, contribuições sociais ou de melhoria) e está condicionada a determinados requisitos impostos pela própria CF/88, quais sejam: somente abriga o patrimônio, renda ou serviços, e desde que relacionados com as **finalidades essenciais** da instituição; as instituições não devem ter fins lucrativos; devem ser atendidos os **requisitos da lei**.

As imunidades são limitações à competência tributária das pessoas políticas, obstando a própria atividade legislativa impositiva sobre determinados bens, pessoas e serviços. Assim, por se tratar de limitação ao poder de tributar, os requisitos para sua fruição deverão ser estabelecidos através de Lei Complementar, em conformidade com o art. 146, II, da CF/88, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Portanto, para a fruição da imunidade tributária pelas entidades de educação, sem fins lucrativos, deverão ser observados os requisitos estabelecidos no Código Tributário

Nacional, recepcionado com status de Lei Complementar pela Constituição Federal, e não aqueles previstos no art. 12 da Lei (ordinária) 9.532/97.

Assim, os requisitos a serem observados para a fruição do incentivo são aqueles previstos no art. 14 do CTN, conforme disposto expressamente em seu caput, nos seguintes termos:

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

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo.

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LCP nº 104, de 10 .I. 2001)

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

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

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

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

No caso concreto, conforme Ato Declaratório Executivo 43/2008 (fl. 508), a imunidade tributária da Recorrente foi suspensa, no período de 1º/01/1996 a 31/12/2000, por inobservância ao disposto na alínea "b" do §2º e § 3º do artigo 12 e § 3º e caput do artigo 15 da Lei 9.532/1997.

Passo a transcrevê-los:

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

*fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001)
(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

...

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

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

...

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

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

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

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

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

..

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Relata a autoridade fiscal que a entidade adquiriu, no período de 1996 a 2000, diversas propriedades, tais como fazendas, chácaras e casas, e ainda que, no ano de 1998, adquiriu 33 (trinta e três) avestruzes, no ano de 1999 adquiriu uma estação de incubação de ovos de avestruzes e em 2000 adquiriu 6.000 (seis mil) cabeças de gado.

Assim, em resumo, a suspensão da imunidade tributária se deu em razão de ter a Recorrente apresentado superávit em suas contas por anos consecutivos e de não ter aplicado integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Neste aspecto, é de se notar que o requisito supostamente infringido também está estabelecido em lei complementar, conforme art. 14, incisos II do CTN, razão pela qual, não há dúvidas quanto à necessidade de sua observância para a manutenção da vantagem fiscal.

Sobre a suposta infração, sustenta a autoridade fiscal que não se pode chegar ao extremo de acatar que toda e qualquer renda, advinda de outras atividades, indistintamente, se encontre sob o manto da isenção apenas porque o seu produto é destinado à própria instituição. Ressalta que não é concebível que da isenção resulte um favorecimento excessivo à entidade, sob o risco de, em o fazendo, instituir-se tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, em afronta ao artigo 150, II, da CF/88.

Assim, entendeu que, no caso em questão, as atividades de investimento imobiliário e agropecuárias praticadas pela Recorrente não poderiam estar sob o benefício da imunidade.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que a exploração imobiliária de tais propriedades não se sobressai financeiramente e não se sobrepõe aos princípios efetivos da entidade.

Afirma que optou por investir seus excedentes de caixa em propriedades imobiliárias, cabeças de gado e avestruzes, buscando com isso preservar seus recursos dos efeitos da inflação e, adicionalmente, gerar novas fontes de custeio para suas atividades, de forma que não precisasse mais contar exclusivamente com os donativos dos fiéis. Que todo e qualquer resultado positivo que tais propriedades, cabeças de gado e avestruzes geraram à Recorrente foi integralmente reinvestido em seus objetivos institucionais, quais sejam oferecer subsídios sociais, educacionais, religiosos, filosóficos e científicos para a realidade e a

existência de Deus e da espiritualidade humana, seguindo sua filosofia que se inspira no chamado "Princípio Divino".

Passo a decidir.

De acordo com o seu Estatuto (fls. 377/391, do PA 13808.005490/2001-86), a Recorrente é entidade civil sem fins lucrativos, de caráter cultural, educacional e religioso (art. 1º), tendo, entre os seus objetivos, “trabalhar os valores morais, éticos e espirituais do ser humano; oferecer subsídios aos Poderes Públicos quando a elaboração de medidas legislativas de proteção da unidade familiar e de interesse da Sociedade; contribuir para a instrução, educação e saúde da coletividade, podendo criar cursos profissionalizantes, escolas de qualquer grau ou nível, ambulatórios e hospitais” (art. 2º).

Além disso, consta do seu estatuto, artigo 4º, que a entidade pode criar e desenvolver empreendimentos comerciais, industriais e/ou atividades diversas (fl. 379 do PA 13808.005490/2001-86).

A jurisprudência vem caminhando no sentido de permitir que a receita obtida com o desenvolvimento de atividades econômicas ou mesmo a exploração do patrimônio próprio, mesmo que não vinculados a suas finalidades institucionais, sejam albergados pelo benefício da imunidade, desde que os rendimentos se destinem a viabilizar e custear a consecução das finalidades institucionais.

Isso porque, a imunidade tributária de entidade de fins não lucrativos não pressupõe a ausência de atividade econômica ou de remuneração dos serviços prestados, mas que os resultados positivos auferidos no desempenho de suas finalidades essenciais não se destinem à distribuição de lucros e sejam integralmente revertidos para a manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Assim, mostra-se desarrazoada a interpretação fiscal, formulada sem amparo normativo específico, no sentido de que as entidades sem fins lucrativos estão proibidas de desenvolver atividades que redundem na obtenção de ganhos financeiros, estando vinculadas a, somente, atuar de forma gratuita.

O exercício de atividade econômica, com o conseqüente auferimento de receitas, encontra-se expressamente cancelado pelo § 3º do art. 12 da Lei 9.532/1997, haja vista que a disposição consagra, expressamente, a possibilidade de as entidades obterem superávit em suas contas.

Nessa toada, o art. 12, § 3º, da Lei 9.532/97 não impõe impedimento à obtenção de superávit, desde que esse superávit seja integralmente revertido aos objetivos institucionais da entidade.

O Supremo Tribunal Federal, analisando hipótese semelhante, findou por editar a Súmula nº. 724, que traz entendimento no seguinte sentido: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “C”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

Este Conselho também possui precedentes neste sentido:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional ao conferirem imunidade aos bens, serviços e rendas, das instituições de educação e assistência social supõem, necessariamente, que elas as auferam das vendas de bens e serviços. Entretanto, para dar guarida à imunidade tributária, mister se faz que a entidade destine o patrimônio adquirido, a renda e os proventos auferidos na vendas de bens e prestação de serviços aos seus fins institucionais, sem qualquer distribuição dos superávits apurados aos seus associados ou administradores. (Acórdão n.º 101-96.259, 1º CC, 1ª Câmara)

ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. POSSIBILIDADE. O gozo de benefício fiscal (imunidade ou isenção) não é elidido pela obtenção de receitas (desenvolvimento de atividade econômica), desde que a renda seja destinada à consecução das finalidades essenciais da entidade, hipótese que se amolda, perfeitamente, à hipótese sob exame. (Acórdão n.º 107-09.332, 1º CC, 7ª Câmara)

COFINS. IMUNIDADE. CF/1 988, ARTIGO 195, § 7º SESI. A venda de medicamentos e de cestas básicas de alimentação estão, conforme art. 4º do Regulamento do SESI (ente paraestatal criado pelo Decreto-Lei nº 9.403/46, sendo seu regulamento veiculado pelo Decreto nº 57.375/1965), dentre seus objetivos institucionais, desde que a receita de tais vendas seja aplicada integralmente em seus objetivos sociais, o que, de acordo com os autos, é inconteste. Demais disso, não provando o Fisco que as demais prescrições do art. 14 do CTN foram desatendidas. Recurso provido. (Acórdão n.º 201-76138, 1º CC, 1ª Câmara)

Também vale destacar algumas manifestações da Receita Federal do Brasil neste sentido:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 11 de 28 de Marco de 2012
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. VENDA DE LIVROS JURÍDICOS. LANCHONETE. REQUISITOS. A imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos é compatível com a atividade de venda de livros jurídicos aos seus alunos e de exploração de lanchonete disponibilizada aos educandos, desde que os resultados obtidos sejam aplicados integralmente nos objetivos institucionais, a fonte primordial de recursos da instituição continue a provir de suas atividades estatutárias e a atuação comercial, aferida no caso concreto, não gere concorrência desleal ao mercado.*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 34 de 12 de Abril de 2011
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. VENDA DE BENS MÓVEIS. O ganho de capital auferido por associação civil sem fins lucrativos na venda de bens móveis não sofrerá tributação do IRPJ e CSLL se a entidade cumprir os requisitos legais exigidos para fruição da isenção desses tributos e desde que não tipificada a hipótese contida no art. 5º, parágrafo único, da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002.

*SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 9 de 16 de Julho de 2003
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
ENTIDADES ISENTAS. Associação civil sem fins lucrativos faz jus ao gozo da isenção do imposto de renda da pessoa jurídica, desde que não extrapole a órbita de seus objetivos sociais, não apure superávit em suas contas e quando o apurar, observe os requisitos legais para manutenção da isenção.*

Com efeito, ao invés de censurar a obtenção de rendas pelas instituições sem fins lucrativos, deve-se estimulá-las na obtenção de rendas, pois só assim poderão suportar financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados.

No caso concreto, apurou-se que o superávit da Recorrente foi vertido para a compra de propriedades imobiliárias, cabeças de gado e avestruzes, atos que, por si só, não poderiam ser censurados, desde que a receita decorrente de tais investimentos fosse integralmente revertida à consecução de suas finalidades essenciais.

Analisando o caso *sub judice*, primeiramente, no que toca à atividade econômica agropecuária, a partir dos documentos apresentados pela Recorrente (fls. 1365/1794, anexos à peça impugnatória) não é possível constatar que o superávit foi integralmente revertido à consecução de seus objetivos institucionais. Pelo contrário, conforme fatos narrados pelo fisco, o superávit da Recorrente foi sendo anualmente utilizado para a aquisição de novos investimentos imobiliários e agropecuários.

Segundo, no que tocam às aquisições de propriedade imobiliária realizadas pela Recorrente ao longo do período fiscalizado (1996 a 2000), em razão do quanto exposto pelo fisco, estou convencido de que tais aquisições extrapolam os objetivos institucionais da Recorrente.

Para justificar as aquisições imobiliárias, nos autos do PA 13808.005490/2001-86, a Recorrente afirma que uma área de 2.000 hectares será destinada à futura produção de alimentos, outra parte será destinada a realizar atividades educacionais ligadas à ecologia - inclusive com planos de uma futura Universidade - e que já existe uma escola construída numa área de 5 hectares.

Nestes autos, a Recorrente limita-se a dizer que adquiriu as terras, fazendas e outras propriedades para a construção de um grande templo na Fazenda Nova Esperança.

Ora, conforme demonstrado na decisão da DEFIS/SPO (fls. 297/298), a área total utilizada para todo o projeto seria de 2.005 hectares, apenas 5% da vasta área adquirida, que totaliza 40.087 hectares.

É rematado absurdo que toda área adquirida possa ser explorada pela Recorrente. E supondo que toda área adquirida fosse utilizada para produção agrícola e agropecuária – caso a Recorrente recebesse novas milionárias doações de fiéis da Coreia e do Japão para explorar tamanha área de terra -, é improvável que a Recorrente conseguisse destinar todo seu superávit à consecução de seus objetivos assistenciais, que a fonte primordial de seus recursos continuasse a provir de suas atividades assistenciais e que sua atuação comercial não gerasse concorrência desleal ao mercado.

Por tais razões, a Recorrente não conseguiu apresentar qualquer justificativa plausível para o sucessivo emprego dos recursos na compra de uma área de terra tão significativa.

Sobre esse ponto, oportuno transcrever as razões de decidir da DEFIS/SPO (fls. 297/298):

Em suas alegações, a entidade afirma que as aquisições fazem parte de um projeto denominado Projeto Nova Esperança Jardim do Éden (New Hope East Garden), planejado pelo Reverendo Sun Myung Moon, no Mato Grosso do Sul, para criar uma sociedade modelo, fl. 342, e que ele vislumbrou que esta região poderia servir de celeiro para a produção de alimentos para as regiões que desesperadamente necessitassem dele, inclusive seu país de origem, a Coreia do Norte, fl. 345.

49. *Observe-se que, ainda assim, o questionamento que lançamos anteriormente permanece sem uma resposta satisfatória.*

50. *Para elucidar esta questão, transcrevemos, a seguir, trecho do relatório final do Senado Federal da CPI das ONGs, de 2002, que é de domínio público, e pode ser obtido na página daquele órgão na internet:*

"4.1.6. UNIFICAÇÃO DAS FAMÍLIAS PELA PAZ MUNDIAL (SEITA DO REVERENDO MOON)

Por ocasião de sua exposição à CPI a respeito da ONG Focus on Sabbatical, o Sr. Ministro da Justiça fez um breve porém valioso relato a respeito da atuação da ONG Unificação das Famílias pela Paz Mundial, seita dirigida pelo conhecido Reverendo Moon. Após realizar estudos geológicos na região de Porto Murtinho e Jardim no Mato Grosso do Sul, a seita instalou a sede do projeto denominado New Hope que abriga 3 mil pessoas, compreendendo um templo, duzentos apartamentos, refeitório, escola, estação de tratamento de esgoto, sede administrativa, duas áreas experimentais de pesquisa. O New Hope chegou a receber a visita de 2 mil estrangeiros, predominantemente coreanos. A gestão do projeto é de coreanos e o objetivo é influenciar economicamente 33 municípios num raio de 200 Km, até a fronteira com o Paraguai, onde adquiriu mais de 350 mil hectares de terra. Foram adquiridas também no Mato Grosso do Sul 43 fazendas totalizando aproximadamente 85 mil hectares. Concomitantemente a ONG liderada pelo Reverendo Moon adquiriu através do Projeto Alto

Paraguai-Pantanal grandes extensões de terras em faixa de fronteira do Brasil com o Paraguai. A maioria das fazendas de propriedade da seita encontra-se sobre o aquífero Guarani, reconhecido como maior estoque de água potável do mundo.

Em discurso proferido na ONU no ano de 2000 para divulgar o que chamou de "Renovando as Nações Unidas e Construindo uma Cultura de Paz", afirmou: "estou comprando 1,2 milhões de hectares de terras férteis na América do Sul, para ajudar a compensar países por alguma terra que eventualmente percam como resultado do estabelecimento das zonas de paz da ONU. Na verdade, já notifiquei os líderes do Norte e do Sul da Coréia que estou disposto a passar para eles partes destas terras na América do Sul para uso deles".

(...)

A noticiada aquisição de áreas rurais em faixa de fronteira constitui, por parte de pessoa jurídica estrangeira, ou ainda, de ente brasileiro do qual participem estrangeiros, em potencial e gravíssima violação à soberania nacional, a par de vulneração à própria legislação de regência, a Lei nº 5.709/1971, que rege, minuciosamente o procedimento.

Diante do exposto, a CPI firmou a seguinte entendimento:

a) (...) É imprescindível que o Ministério da Justiça dê continuidade à "Operação Gavião" para que sejam apurados os potenciais atos ilícitos praticados pela ONG." (g.n)

51. Eis aí, portanto, a resposta ao questionamento anterior.

52. Não é cabível que tendo descumprido requisito essencial para fruição da isenção tributária e além disso, ante a manifesta finalidade do líder da entidade de "passar (...) partes destas terras na América do Sul" para nações estrangeiras, ela ainda permaneça sob o manto deste benefício.

53. Ora, as isenções e as imunidades são outorgadas para promover atividades que ao Estado interessa proteger, portanto é inaceitável que uma entidade beneficiária, servindo-se destas exceções tributárias, extravase a órbita dos objetivos filantrópicos, podendo, inclusive, vir a se constituir em potencial ameaça à soberania nacional.

Ou seja, além de tudo quanto visto, existem indícios de que a aquisição de propriedades pela Recorrente (diga-se de passagem, 40.000 hectares de terra no aquífero Guarani, reconhecido como maior estoque de água potável do mundo) esteja mascarando a compra de terras brasileiras por nações estrangeiras.

Causa no mínimo estranheza que os nomes da Recorrente e de seu Reverendo fundador (Reverendo Moon) já tenham freqüentado manchetes de jornais pelo mundo afora, sempre associados a escândalos e crimes fiscais.

Finalizando, por tudo quanto exposto, entendo que as aquisições efetuadas (de tal extensão de terras, sendo que a maior parte delas, sem utilidade aparente, bem como das 24 casas em áreas urbanas, a aquisição das 6.000 cabeças de gado, da estação de incubação de ovos de avestruzes e dos 33 avestruzes) durante o período de 1996 a 2000, demonstram com clareza que o superávit da Recorrente foi aplicado em atividades que extrapolam qualquer objetivo assistencialista ou educacional.

Com efeito, uma vez que a Recorrente não aplicou integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, em desobediência ao disposto no artigo 14, inciso II do CTN, alínea "b" do §2º e § 3º do artigo 12 e § 3º e caput do artigo 15 da Lei 9.532/1997, é de manter a suspensão da imunidade nos anos-calendário de 1996 a 2000.

Análise dos autos de infração

No que toca aos lançamentos de IRPJ, CSLL e PIS-Repique é de se analisar, primeiramente, a questão preliminar relacionada à decadência.

Da preliminar

Afirma a decisão recorrida que não houve decadência do direito do Fisco à constituição do crédito tributário pelo lançamento, uma vez que, por não ter havido qualquer pagamento antecipado, seria aplicável ao caso a regra do artigo 173, I do CTN.

Além disso, a decisão recorrida sustenta que se aplica ao caso o disposto no art. 173, inciso II, do CTN, uma vez que o lançamento anterior foi anulado por vício formal.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Acrescenta que, no presente caso, a decisão que anulou o lançamento tornou-se definitiva com a prolação do acórdão pela 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em face do recurso de ofício interposto pela DRJ. Assim, considerando que a sessão de julgamento foi realizada em 12/09/2005 (fls. 243/268), tendo sido a Recorrente cientificada do acórdão em 28/08/06 (fl. 280-verso), o novo lançamento, em 30/05/2008 (fl. 520), teria sido efetuado antes do transcurso do prazo decadencial.

Merece razão o julgador *a quo*.

Muito embora no caso em exame os valores exigidos sejam referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1996 a 2000, o Auto de Infração lavrado em 15/03/2002 foi anulado em virtude de vício formal, decisão confirmada pela 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em sessão de julgamento realizada em 12/09/2005, da qual a Recorrente foi intimada em 28/08/2006. Portanto, nesta data iniciou-se a contagem do prazo de decadência.

Com efeito, considerando que a Recorrente foi intimada da lavratura do novo Auto de Infração em 30/05/2008, afastada está a hipótese de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Por fim, vale esclarecer que não prosperam as afirmações da Recorrente no sentido de que só o ADE 01/2001 teria sido anulado por vício formal, pois o vício formal no ADE 01/2001 contaminou o lançamento anterior, que, por sua vez, também foi anulado em virtude de vício formal. Nesse ponto, a decisão da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes é clara ao frisar que o reconhecimento de nulidade alcançou tanto o ADE 01/2001 como os autos de infração a ele relacionados.

Do mérito

Por tudo quanto exposto acima acerca da suspensão da isenção nos anos-calendário de 1996 a 2000, entendo serem procedentes os lançamentos efetuados.

No mais, é de se dizer que, diante da impossibilidade do lançamento ser realizado com base na escrituração da Recorrente, coube ao Fisco proceder ao arbitramento do lucro, conforme determina o art. 530 do RIR/99.

No presente caso, o coeficiente utilizado sobre as receitas brutas (receitas informadas pela Recorrente na resposta à Intimação nº. 08/2001 - fls. 450/462) para a apuração do lucro arbitrado foi 38,4%, em clara observância ao que dispõem os artigos 15, § 1º e 16 da Lei 9.249/95 e artigo 532 do RIR/99. Após isso, sobre o lucro arbitrado foram aplicadas as alíquotas de IRPJ, CSLL e PIS-Repique, de modo que se pode afirmar que a base de cálculo apurada está correta.

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a suspensão da isenção nos anos-calendário de 1996 a 2000 e, conseqüentemente, os autos de infração lavrados.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá