



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

Processo nº 18470.722971/2014-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.463 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria IRPJ e REFLEXOS
Recorrente CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA ISENÇÃO.
POSSIBILIDADE DE REVISÃO DE OFÍCIO.

A Administração Pública pode e deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, podendo revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, dentro do prazo de cinco anos contados da data em que foram praticados; em havendo erro na fundamentação legal do ADE de suspensão de isenção, deve a Autoridade Administrativa rever de ofício o seu ato, exercendo o seu poder de auto-tutela.

NULIDADES DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE
MOTIVAÇÃO E DESVIO DE FINALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no ADE pelo fato de não ter sido julgado pela DRJ, haja vista sua revogação anteriormente ao encaminhamento do processo a julgamento pela instância *a quo*. Também não há cerceamento do direito de defesa quando a Contribuinte for intimada de todos os atos praticados no decorrer do procedimento fiscal. Igualmente, não se constata ausência de motivação ou desvio de finalidade em Ato Declaratório realizado dentro da esfera de competência da Autoridade Administrativa que o editou, eis que perfeitamente delineados em todos os atos praticados no decorrer do processo.

IMUNIDADE. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DE ORGANIZAÇÃO
RELIGIOSA.

A edição de livros e periódicos corresponde a uma atividade de industrialização, de natureza eminentemente econômica. Em sendo essa a atividade que corresponde à finalidade essencial da Instituição, conforme seus próprios Estatutos Sociais, não se admite que seja qualificada como

entidade religiosa. Assim, não tem direito ao gozo da imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea "b", da CF.

PROCESSO DE CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO.

Através da solução da consulta, o sujeito passivo tem um pronunciamento formal da Administração Tributária acerca da aplicação da legislação tributária em relação a fato determinado. É um instrumento que se destina à elucidação, por parte do Órgão Fazendário, de entendimento quanto ao tratamento tributário a ser dado a determinada situação concreta, relativa ao consulente. Seu resultado, suas conclusões, vinculam não apenas os agentes públicos, mas também o contribuinte consulente.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. APLICAÇÃO DE RECURSOS EM OUTRAS ATIVIDADES QUE NÃO SUA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE SEUS OBJETIVOS SOCIAIS.

Além de exercer atividade econômica, o que por si só já a excluiria do rol das entidades constantes do art. 15, da Lei nº 9.532/97, beneficiárias da isenção do IRPJ e da CSLL, a contribuinte não faz jus ao benefício tributário também por descumprir os requisitos constantes do § 1º do artigo 12 da referida lei; *in casu*, não poderia remunerar seus dirigentes, nem aplicar seus recursos na em atividades outras que não a manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL. OPÇÃO PELO CONTRIBUINTE. INCABÍVEL O LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO. SOLUÇÃO EXTREMA.

Incabível a apuração pelo Lucro Presumido quando o faturamento, nos períodos fiscalizados, excede ao limite de R\$48 milhões anuais, estabelecido na Lei nº 9.718/98 e suas alterações posteriores. Incabível também a adoção do Lucro Arbitrado, haja vista ser modalidade de apuração extrema, a ser utilizada apenas excepcionalmente, conforme o estabelecido nos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

EXCLUSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, RECEITAS FINANCEIRAS E OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

Mostra-se correta a glosa de exclusões motivada pela falta de justificativa/comprovação por parte da Contribuinte, intimada a fazê-lo de forma reiterada. Também mostra-se correta a glosa de despesas consideradas desnecessárias, relativas ao repasse de 3% do faturamento da Entidade, pagas para arcar com os custos de manutenção da Mesa Diretora e demais Órgãos de sua proprietária/controladora; tal procedimento descumpe critério de dedutibilidade de despesa para fins de apuração do lucro real, pois não se trata de despesa necessária à consecução da atividade econômica de industrialização/comercialização de livros e periódicos.

PIS, COFINS e CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS DO IRPJ.

Correta a exigência do PIS e da COFINS realizada a partir da consideração de que a Contribuinte, além de não se enquadrar no rol das entidades elencadas pelo caput do art. 15 da lei nº 9.532/97 para fazer jus ao benefício fiscal da isenção, desenvolve atividade econômica de industrialização/comercialização com finalidade lucrativa, descumprindo, também, a requisito constante do art. 15, § 3º, c/c o art. 12, § 2º, alínea “a”, todos da Lei nº 9.532/97. Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à COFINS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do dolo, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo apresentada de forma espontânea e sem nenhum embaraço.

Multa de ofício que se reduz de 150% para 75%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO. REQUISITOS.

A imputação de responsabilidade solidária com fulcro nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, exige a presença dos requisitos ali exigidos, o que não restou comprovado nos autos. Exclusão do pólo passivo do responsável solidário eleito pelo Fisco que se impõe.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as arguições de nulidade. Vencido o Conselheiro Demetrius Nichele Macei que votou pela nulidade do ADE em relação ao IRPJ. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75% e cancelar a responsabilização do coobrigado para excluí-lo da relação jurídico tributária. Vencido o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votou por negar provimento integralmente ao recurso. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Demetrius Nichele Macei apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS). A Fiscalização considerou que a Contribuinte não fazia jus à isenção dos respectivos tributos, levando a cabo procedimento que culminou com a sua suspensão através do Ato Declaratório Executivo nº 05, de 04/02/2015. O período autuado refere-se aos anos-calendário de 2010 e 2011.

Percorrendo a cronologia dos fatos verificamos que, em 07/03/2014, a Recorrente foi intimada da Notificação Fiscal de e-fls. 208/221, através da qual lhe foi cientificada de que não se enquadraria no elenco das entidades que constam do caput do artigo 15 da Lei nº 9.532/97; assim, não faria jus à isenção tributária prevista em tal dispositivo. Isso porque a Recorrente desenvolveria atividade econômica de industrialização/comercialização com finalidade lucrativa, tendo descumprido os requisitos previstos no artigo 12, § 2º, alíneas “a” e “b”, do mesmo diploma legal, quais sejam, de não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados e de aplicar integralmente os recursos auferidos na atividade na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Abaixo reproduzo boa parte do Relatório constante da decisão *a quo*, haja vista espelhar com bastante realismo os fatos que culminaram com a apresentação do presente Recurso Voluntário, ora sob análise.

Em 07/04/2014, a Recorrente apresentou sua manifestação à Notificação Fiscal (v. e-fls. 228/246), alegando, em apertada síntese, o seguinte:

- 1) Para fins de adequação aos ditames do Código Civil, sua classificação na espécie, até a edição da Lei nº 10.825, de 2003, somente poderia se dar como associação ou fundação; com a edição da Lei nº 10.825, de 2003, que alterou o art. 44 do Código Civil, as organizações religiosas e os partidos políticos foram incluídos entre as pessoas jurídicas de direito privado; como deixaram de ser meras associações, não haveria a obrigatoriedade de as Igrejas estabelecerem seus ordenamentos e sua forma de organização com base nas diretrizes elencadas nos arts. 53 a 61 do Código Civil; em seu estatuto, estaria claramente caracterizado tratar-se de pessoa jurídica de direito privado (gênero), cuja natureza jurídica é organização religiosa (espécie);
- 2) A Lei nº 10.825, de 2003, não conceituou o que seria uma organização religiosa, mas sua conceituação pode ser feita por exclusão das demais pessoas jurídicas, ou seja, não pode ter finalidade econômica (sociedade), não se constitui na destinação de bens a determinada atividade (fundação), sendo caracterizada, portanto, pela união de pessoas que se organizam para fins religiosos, nada impedindo que haja a ocorrência de outras finalidades, tais como filantrópica, beneficente, cultural, científica, filosófica; por não ter um contorno específico na Constituição e nem na lei infraconstitucional do que seria, do ponto de vista conceitual, a organização religiosa, é inegável que a fixação da natureza ficou delegada para o momento da constituição da pessoa jurídica, quando são definidos os seus objetivos, finalidades, etc.; ao fiscal da RFB caberia tão

somente verificar se, dentro de sua natureza jurídica, estão sendo respeitadas as regras tributárias impostas para a sua espécie;

- 3) A notificada é uma entidade devidamente registrada no Cartório do Registro Civil das Pessoas Jurídicas e faz jus à imunidade fiscal por se tratar de organização religiosa, instituição sem fins lucrativos, bem como por força de sua atividade de produção de livros e periódicos (art. 150, VI, “d” e “e”, da C.F.); a imunidade dos templos de qualquer culto está prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal e tem como escopo a proteção da liberdade religiosa prescrita no art. 5º, VI, da Carta Magna;
- 4) a imunidade dos livros, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico, pois poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes; como a entidade notificada não praticou qualquer conduta ilegal, não há que se falar na hipótese de suspensão da imunidade concedida pelo Constituição Federal, não cabendo ao órgão público rediscutir a natureza jurídica da mesma para embasar as supostas irregularidades apontadas na notificação;
- 5) o dispositivo alegado como sustentáculo para autuação, o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, não guarda qualquer relação com as instituições religiosas, pois se refere às instituições de educação ou assistência social (art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997) e de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis (art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997), o que certamente não é a natureza jurídica da notificada; a sanção aplicada configura-se manifestamente excessiva e ilegal, pelo que necessário se impõe a sua reconsideração e consequente desconstituição, sob pena de enriquecimento indevido do erário público e afronta a Constituição Federal;
- 6) alega que a CPAD foi constituída para atender a finalidades específicas, no sentido de propagar e difundir os preceitos da doutrina religiosa que professa; conforme disposto no art. 21 do seu estatuto, a administração geral da CPAD é exercida pela Diretoria do seu Conselho Administrativo, composto por onze membros e cinco suplentes não remunerados, todos indicados pelo Presidente da CGADB; Ronaldo Rodrigues de Souza percebeu somente salários pelo exercício do cargo de diretor executivo, e não de dirigente, em conformidade com o disposto no art. 12, § 4º, I, da Lei nº 9.532, de 1997; quanto ao conceito de dirigente, a própria notificação já o determina nos termos do art. 15, § 3º, c/c o art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532, de 1997, e no art. 4º, §§ 1º e 2º, da IN SRF nº 113, de 1998; o próprio estatuto destaca que o “diretor executivo” está subordinado à Diretoria da instituição, o que comprova que o mesmo exerce a função de gerência, e não de direção;
- 7) afirma que repassa 3% do seu faturamento para arcar com as despesas administrativas de manutenção da Mesa Diretora e demais órgãos da entidade à qual pertence (a CGADB), o que não se confunde com remuneração de seus membros; a CGADB é uma entidade civil de natureza religiosa com fins não lucrativos, e não há na lei qualquer vedação ao repasse do faturamento a outra entidade religiosa que também goza da mesma imunidade tributária; as despesas com a CGADB em parte se originam da CPAD, se fazendo necessário uma logística para

divulgação de sua ideologia (despesas com alimentação, hospedagem, palestras, seminários, passagens); é expressamente vedado ao órgão fiscalizador, por ato de seus agentes, dar interpretação diversa da legal;

- 8) argumenta que a finalidade mor da CPAD não é o lucro, mas sim o alcance de seu objetivo social de propagação da religião; para que possa se manter se faz necessário comercializar produtos (livros, periódicos, material fotográfico) a fim de auferir renda para sua subsistência, o que não é vedado em nosso ordenamento pátrio; a CPAD nunca prestou serviços a terceiros e toda a sua produção é destinada exclusivamente para seus produtos;
- 9) argui que o órgão público responsável pela fiscalização não observou a legislação pertinente, a natureza jurídica da CPAD e suas prerrogativas, visando supostamente imputar condutas ilegais, quando na verdade a CPAD pratica todos os seus atos em virtude da lei, devendo, conseqüentemente, ser mantida a imunidade fiscal;

Em 07/04/2014 foi exarada a Representação Fiscal para efeito de suspensão da isenção tributária, constante de e-fls. 02/15, cujas conclusões são reproduzidas abaixo:

Face ao acima exposto, restou demonstrado que nos anos-calendário de 2010 e 2011 o contribuinte CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLEIAS DE DEUS, CNPJ nº 33.608.332/000102, além de não se enquadrar nenhuma das entidades elencadas no caput do art. 15 da lei nº 9.532/97 para fazer jus ao benefício fiscal da isenção, desenvolvendo inclusive atividade econômica de industrialização/comercialização com finalidade lucrativa, também descumpre requisito disposto no art. 15, § 3º, com conformidade no art. 12, § 2º, alínea “a”, todos da Lei nº 9.532/97, de não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, bem como requisito de não aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, consoante o disposto no art. 12, § 2º, alínea “b” e § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Acrescente-se que, nos termos do artigo 32, § 2º da Lei nº 9.430/96, a CPAD foi cientificada, em 07/03/2014, da NOTIFICAÇÃO FISCAL DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO lavrada em 06/03/2014, sendo informada sobre a opção, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data da referida ciência, de apresentar as alegações e elementos de prova que entender necessários e que, não havendo manifestação do interessado no referido prazo ou no caso de improcedência de suas alegações, seria expedido Ato Declaratório Suspensivo da isenção, consoante o disposto no art. 32, §§ 3º e 4º da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 15, § 3º da Lei nº 9.532/97.

Diante do exposto, formalizamos a presente Representação Fiscal de Suspensão de Isenção relativa aos anos-calendário de 2010 e 2011, acompanhada dos elementos de prova a seguir relacionados, para os fins previstos no art. 32 da Lei nº 9.430/96.

Analisando a Representação Fiscal e a Manifestação da Interessada, a Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro II proferiu o Despacho Decisório de e-fls. 322, através do qual julgou improcedente as alegações da Recorrente e determinou a expedição de Ato Declaratório Executivo para formalizar a suspensão da imunidade/isenção tributária do IRPJ e da CSLL, relativamente aos anos calendários de 2010 e 2011. O referido Despacho

Decisório foi fundamentado nas razões constantes do Parecer Conclusivo nº 68/2014, constante das e-fls. 305/321, tendo recebido a seguinte ementa:

Assunto: IMUNIDADE/ISENÇÃO. ANOS-CALENDÁRIO DE 2010 a 2011.

Ementa: É de se suspender a imunidade/isenção da pessoa jurídica enquadrada como instituição de assistência social que atribuir remuneração, a qualquer título, a seus dirigentes, por qualquer espécie de serviços prestados, inclusive quando não relacionados com a função ou o cargo de direção, não aplicar integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e prestar serviços que não são diretamente relacionados com os seus objetivos institucionais, visto que infringe as condições para o gozo do benefício previsto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal e no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Dispositivos legais: art. 14, §§ 1º e 2º, incisos I e II, do CTN; arts. 12, § 2º, alíneas "a" e "b", e 15, § 3º, da Lei nº 9.532/1997; art. 32, §§ 3º e 10, da Lei nº 9.430/96; arts. 170, § 3º, incisos I a IV, e 174, § 3º, do RIR/99.

Já o respectivo Ato Declaratório Executivo, que recebeu o nº 112, de 03/07/2014 (v. e-fls. 325), está abaixo reproduzido:

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DO RIO DE JANEIRO II, no uso das atribuições regimentais que lhe confere o artigo 302 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, com fundamento nos §§ 3º e 4º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o que consta do processo administrativo nº 18470-722.971/2014-47, declara:

Art. 1º - Suspensa a imunidade e a isenção previstas nos arts. 150, inc. VI, alínea "c" da CF e 15 da Lei nº 9.532/97, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, da pessoa jurídica CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS, CNPJ nº 33.608.332/0001-02, pelas razões expendidas naquele processo.

Art. 2º - Poderá o contribuinte, dentro do prazo de 30 (trinta) dias da ciência deste Ato Declaratório Executivo, manifestar sua inconformidade, por escrito, assegurados o contraditório e a ampla defesa, nos termos do artigo 32, parágrafo 6º, da Lei nº 9.430/96, relativamente ao procedimento acima, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro.

Art. 3º - Este Ato Declaratório entra em vigor na data de sua publicação.

Ante à publicação do referido Ato Declaratório Executivo nº 112/2014, a Recorrente apresentou a impugnação de e-fls. 383/406 onde, em apertada síntese aduz o seguinte:

- 1) A CPAD não é uma associação civil, de assistência social ou de educação, mas sim uma organização religiosa, absolutamente confessional e difusora de sua religião por intermédio de atividade eminentemente proselitista, conformando-se em pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, detentora de imunidade tributária;
- 2) Por ser uma organização religiosa, não está submetida às normas de contenção de imunidade tributária descritas quer no CTN, quer na Lei nº

9.532, de 1997, ou em qualquer outro normativo, que não a própria Constituição Federal, em seu art. 150, § 4º;

- 3) As atividades de edição e publicação de obras está respaldada pelo próprio estatuto da CPAD, não configurando atividade de mercancia com intuito de lucro, mas sim e tão somente a legítima comercialização de bens e produtos absoluta e intrinsecamente relacionados ao proselitismo da fé que professa, tendo por público alvo seus fiéis e aqueles que queiram compartilhar da mesma religião professada, motivo pelo qual não há que se falar em concorrência no mercado;
- 4) Aduz que, conquanto hipótese absolutamente incabível em desfavor da CPAD, o art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê dois momentos para efetivação da suspensão da imunidade/isenção: (i) expedição de notificação fiscal, na qual são relatados os fatos que determinam a suspensão do benefício; cabe ao delegado da DRF expedir o competente ato suspensivo da imunidade caso considere improcedente a defesa contra a notificação fiscal ou caso não haja apresentação de defesa; (ii) sendo editado o ato de suspensão da imunidade, haverá o julgamento pela DRJ da impugnação manejada pela contribuinte; caso a decisão de 1ª instância seja desfavorável, caberá recurso voluntário ao CARF;
- 5) As conclusões e os fatos enfrentados para fins de edição do ADE nº 112, de 2014, são os constantes da representação fiscal para fins de suspensão de isenção (e-fls. 02/15), e não da notificação fiscal (e-fls. 208/221); a nulidade aperfeiçoou-se na medida em que não lhe foi dada oportunidade para apresentar “alegações e provas” contra aquela representação fiscal; no mesmo dia em que apresentou suas “alegações e provas” contra a notificação fiscal, em 07/04/2014, a autoridade fiscal lavrou a “representação fiscal”, que foi assinada apenas em 08/04/2014; indubitosa a flagrante e absurda desconsideração do procedimento legalmente fixado para a hipótese de suspensão da isenção; o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 59, inciso II, aplicável ao caso por força do art. 32, §7º, da Lei nº 9.430, de 1996, expressamente consigna ser nulo de pleno direito o despacho e decisão proferida com preterição do direito de defesa;
- 6) Afirma que deveria a fiscalização de origem, nos termos do artigo 32, da Lei nº 9.430, de 1996, ter expressamente indicado a data de ocorrência das supostas infrações; limitou-se o fisco de origem a indicar os anos-calendário de suposta ocorrência das infrações, sendo que, em trecho de seu próprio relatório (e-fl. 215) dá a entender que a data inicial da suposta irregularidade havida seria março/2010, e não todo o ano-calendário de 2010;
- 7) Afirma que é absolutamente pacífico o entendimento do CARF quanto à flagrante e absoluta nulidade de decisão de origem que deixar de expressamente refutar questão de defesa articulada pela contribuinte; a CPAD cabalmente evidenciou e comprovou ser uma organização religiosa, e não uma associação civil de fins assistenciais ou educacionais, motivo pelo qual em seu favor se aplicaria a imunidade tributária do artigo 150, VI, “b”, da CF/88, e não da alínea “c” do mesmo dispositivo constitucional, muito menos a isenção prevista no artigo 15 da Lei nº

- 9.530, de 1997; conquanto seja questão jurídica fulcral ao deslinde da controvérsia, ainda assim o fiscal de origem, bem como o Delegado declarante do ADE nº 112, de 2014, findaram por desconsiderar a natureza jurídica da CPAD de entidade religiosa, concluindo ser ela suposta associação civil, de fins assistenciais, sequer discorrendo uma linha a respeito da questão demonstrada;
- 8) Argui que o ADE nº 112, de 2014, não pode subsistir, porquanto lastreado em pressuposto fático-jurídico inexistente, a saber, supostamente ser a impugnante uma associação civil, de fins assistenciais e, portanto, imune nos termos do art. 150, VI, “c”, da C.F. ou isenta na forma da Lei de nº 9.532, de 1997; a CPAD é organização religiosa, sem fins lucrativos, pessoa jurídica de direito privado que, nos termos da normatização a si aplicável, em especial a Constituição Federal, merece tutela de sua liberdade religiosa e direito a não tributação, nos termos dos artigos 19, I, e 5º, VI, da CF/88 c/c artigo 44, § 1º, do CC/02;
- 9) Alegou que é equivocada a pretensão de conformar a CPAD como associação; a laicidade estatal representa inequívoca conquista não apenas à afirmação dos preceitos de República, mas também às noções imanentes a um Estado Democrático de Direito; se por um lado se compreende que o Estado leigo fundamenta-se numa concepção não sagrada do poder político, por outra perspectiva este mesmo Estado leigo, em vez de se mostrar ateu ou avesso a qualquer manifestação religiosa, tem por dever se mostrar garantidor de qualquer expressão confessional existentes no seio do seu povo, sem que disso resulte a quebra da neutralidade que o princípio da laicidade estatal o exige; é exatamente neste cenário, que a Constituição Federal prevê, em seu artigo 150, VI, “b”, a imunidade destinada às organizações religiosas;
- 10) O Estatuto da impugnante, em seu art. 4º, é claro ao evidenciar a sua natureza jurídica – são finalidades da CPAD: I - produzir, publicar e divulgar a Palavra de Deus através de Bíblias, livros, lições bíblicas, revistas, jornais, hinários e outros produtos similares; (...); III - propagar o evangelho e divulgar seus produtos através das Igrejas Evangélicas Assembléia de Deus, da imprensa falada, escrita e televisada; (...); VI - promover a educação religiosa através de literatura apropriada, pugnando pela boa aplicação dos princípios e das doutrinas bíblicas esposadas pelas Assembléias de Deus no Brasil; (...);
- 11) O próprio STF bem apresenta os elementos/requisitos necessários ao enquadramento de uma pessoa jurídica ao normativo constitucional que prevê a imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”; o RE nº 562.351/RS especificou os requisitos constitucionais para tanto: (i) imunidade tributária com o intuito de não criar embaraços à liberdade de crença religiosa; (ii) necessidade de se professar religião; (iii) necessidade de se ter dogmas; (iv) necessidade de se ter um credo; (v) onde quer que se officie um culto;
- 12) Nem se queira cogitar impossibilidade de a CPAD ser propriedade da CGADB e/ou deter-se em atividade de edição e comercialização de livros, os quais guardam estrita correlação para com a fé professada e sua atividade proselitista; quanto ao fato de ser propriedade da CGADB, tal circunstância nada mais propicia do que a decisiva ratificação da condição de organização religiosa da impugnante, uma vez que criada

por outra entidade religiosa para implementar o proselitismo religioso; a conformação da liberdade religiosa no Brasil dá-se de forma livre, sem qualquer possibilidade de embaraço por parte das autoridades públicas, dispondo as organizações religiosas da livre adoção e implementação dos diversos arranjos institucionais para otimizadamente cumprir com seus propósitos confessionais/religiosos/proselitistas;

- 13) Ressalta que a edição, divulgação e venda relatados não obstam a fruição da imunidade contida na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da CF/88; as atividades de edição e publicação de obras estão respaldadas pelo próprio Estatuto da CPAD, não configurando atividade de mercancia com intuito de lucro, mas sim e tão somente a legítima comercialização de bens e produtos absoluta e intrinsecamente relacionados ao proselitismo da fé que professa/propaga a impugnante, não havendo que se falar em concorrência no mercado; não subsistem os demais argumentos lançados pela autoridade fiscal de suposta violação aos artigos 12 c/c 15 da Lei de nº 9.532, de 1997, porquanto inaplicáveis à impugnante; a jurisprudência do CARF é no sentido de que a imunidade estabelecida no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal alcança os templos de qualquer culto e não está condicionada aos requisitos de lei específica (Acórdão nº 3801-002.024);

Após o recebimento da impugnação à suspensão da isenção consubstanciada no ADE nº 112/2014, a Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento tributário apresentou nova Representação, desta feita chamando a atenção para a necessidade de revisão do respectivo ADE, haja vista a indevida qualificação da Recorrente como instituição de assistência social para fins do benefício tributário (art. 150, VI, “c”, da CF). A referida Representação foi acatada pela Autoridade Administrativa que, lastreada no Parecer Conclusivo nº 30/2015 - EQPEJ/DIORT/DRF/RJ2, cancelou o ADE nº 112/2014 e exarou novo ADE, desta feita o de nº 05/2015 (v. e-fls. 656/674), que abaixo reproduzo:

Declara suspensão a isenção tributária da pessoa jurídica que menciona.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DO RIO DE JANEIRO II, no uso das atribuições regimentais que lhe confere o artigo 302 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, com fundamento nos §§ 3º e 4º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o que consta do processo administrativo nº 18470-722.971/2014-47, DECLARA:

*Art. 1º- **Suspensa** a isenção prevista no caput do art. 15 da Lei nº 9.532/97, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, da pessoa jurídica **CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS**, CNPJ nº 33.608.332/0001-02, pelas razões expendidas naquele processo.*

Art. 2º- Poderá o contribuinte, dentro do prazo de 30 (trinta) dias da ciência deste Ato Declaratório Executivo, manifestar sua inconformidade, por escrito, assegurados o contraditório e a ampla defesa, nos termos do artigo 32, parágrafo 6º, da Lei nº 9.430/96, relativamente ao procedimento acima, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro.

Art. 2º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º Fica revogado o Ato Declaratório Executivo nº 112, de 03 de julho de 2014.

Assim, o referido ADE nº 05/2015 determinou a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL, relativa aos anos-calendários de 2010 e 2011, apenas com supedâneo no disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/97. Em sua fundamentação, a Autoridade Administrativa apontou ausência de condição essencial da Recorrente para figurar no rol das entidades constantes do referido art. 15, da Lei nº 9.532/97 (por exercer atividade lucrativa), além de constatar ter a mesma infringido o disposto no § 3º do citado dispositivo, mais especificamente ao remunerar seus dirigentes e não aplicar a integralidade dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos sociais, destinando parte deles a outros fins.

O Despacho Decisório de e-fls. 322, além de determinar a expedição do ADE nº 05/2015 e sua ciência à Recorrente, também julgou improcedentes as alegações apresentadas pela Contribuinte.

Por conseguinte, foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (v. e-fls. 743/836), além de Termo de Sujeição Passiva Solidária em face do Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, Diretor Executivo da CPAD. Tal responsabilização decorreu do entendimento da Autoridade Fiscal de que o Sr. Ronaldo R. de Souza teria encobrido a obrigação tributária da CPAD, porquanto o Fisco já havia anteriormente cientificado a interessada que ela não fazia jus à isenção tributária, em virtude da atividade econômica que exerce. Assim, teria o Diretor executivo decidido que a CPAD deveria continuar se beneficiando indevidamente desse benefício fiscal. Vejamos o excerto do Termo de Verificação Fiscal onde a Fiscalização se refere a esse fato:

Dos levantamentos descritos no Termo de Verificação Fiscal datado de 24/02/2015, relativo aos autos de infração anexados ao processo administrativo nº 18470.722971/2014-47, verificou-se que o sujeito passivo Casa Publicadora das Assembléias de Deus (CPAD), CNPJ nº 33.608.332/0001-02, já havia sido cientificado pelo Fisco, em diversas ocasiões, de que não faz jus ao gozo do benefício tributário da isenção em virtude da atividade econômica que exerce, conforme relatado na Solução de Consulta SRRF/7ªRF/DISIT nº 281, de 27/11/2002, decorrente de consulta formulada pela própria CPAD (processo nº 13701.000909/2002-82), bem como nos Termos de Constatações lavrados pelo Auditor-Fiscal Luiz Carlos Cabral em 22/12/2003 e 31/03/2005, que culminaram nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (processos nsº 18471.000286/2005-65, 18471.000287/2005-18 e 18471.000288/2005-54), nos quais não se admitiu o benefício tributário.

Além disso, cumpre observar que a fiscalizada se declara isenta para fins do IRPJ e da CSLL desde o ano-calendário de 1999 e continuou entregando Declaração de Isenta, mesmo após ciência da referida solução de consulta, dos Termos de Constatações e autos de infrações lavrados, conforme se verifica em consulta no sistema “Portal IRPJ” desta RFB.

No presente procedimento fiscal, relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011, inicialmente a fiscalizada se declara e afirma no curso da auditoria fiscal ser isenta do IRPJ e da CSLL como se fosse uma associação civil com base no art.

15 da Lei nº 9.532/97. Após receber Notificação Fiscal para fins de suspensão do benefício tributário, mormente por não ser associação civil conforme consta em seu estatuto, passou a afirmar, entre outras alegações, não possuir a isenção tributária destinada às associações civis sem fins lucrativos, mas sim imunidade tributária relativa aos templos de qualquer culto, livros e periódicos, bem como a fonogramas e videofonogramas.

Ocorre, entretanto, que a pessoa jurídica fiscalizada não se enquadra como templo e a imunidade de livros, jornais, periódicos, fonogramas/videofonogramas têm caráter objetivo, abrangendo tão somente aqueles impostos que incidem especificamente sobre sua circulação ou industrialização e o papel destinado à sua impressão, razão pela qual não se estende ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, estando, portanto, as correspondentes receitas e lucros advindos da comercialização desses produtos sujeitas à tributação.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), em face do Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, CPF nº 015.794.728-93, administrador no cargo de diretor-executivo, conforme estatuto da CPAD, haja vista sua conduta de encobrir a obrigação tributária, enquadrando a fiscalizada durante anos-calendário consecutivos como entidade isenta em suas DIPJ e durante o procedimento fiscal afirmar indevidamente que a CPAD seria entidade isenta e posteriormente imune de tributos federais, comprovando assim o intuito de se abster do recolhimento destes, bem como o elemento subjetivo do ilícito fiscal.

O Auto de Infração foi lavrado de acordo com as regras atinentes ao Lucro Real Trimestral, pois entendeu a Autoridade Fiscal que a Contribuinte estava sujeita às normas a que submetidas as pessoas jurídicas de um modo geral; assim, e considerando que a Contribuinte não teria exercido a opção pela tributação com base no lucro presumido, prevista no art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a Autoridade Fiscal adotou o Lucro Real Trimestral para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já o PIS e a COFINS foram apurados com base no regime não-cumulativo, de acordo com o disposto no art. 4º, c/c art. 8º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 5º, c/c art. 10, da Lei nº 10.833/2003.

Para evidenciar os fundamentos utilizados pela Autoridade Fiscal quando da lavratura do Auto de Infração, reproduzimos abaixo os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

2.1.2 Realização de atividade econômica – desvirtuamento de finalidade

Conforme já relatado, tendo sido intimado através do Termo Fiscal datado de 04/11/2013, para esclarecer a motivação para apresentar suas DIPJ na condição de “Isenta do IRPJ” e “Desobrigada da apuração da CSLL”, assim como informar os correspondentes dispositivos legais de amparo, o contribuinte supracitado apresenta resposta datada de 21/11/2013, informando ser uma associação privada, conforme seu cartão CNPJ, tendo como atividade principal atividades de organizações religiosas, e anexa como base legal para fruição do benefício da isenção tributária o texto do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Pertinente ressaltar que nos estatutos do fiscalizado vigentes nos anos-calendário de 2010 e 2011 constam que a CPAD é de propriedade da CONVENÇÃO GERAL DAS ASSEMBLEIAS DE DEUS NO BRASIL - CGADB, conforme disposto no art. 2º, não fazendo alusão a associados, não contendo disposições sobre requisitos para a admissão, demissão, exclusão de associados, tampouco seus direitos e deveres.

De acordo com o art. 53 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), para que seja regularmente constituída uma associação civil, há necessidade de elemento volitivo expresso dos associados nesse sentido, ou seja, é imprescindível a vontade dos associados no sentido da criação da associação como uma união organizada de

pessoas para fins não econômicos. Ademais, consoante o disposto em seu art. 54, sob pena de nulidade, o estatuto das associações deverá conter os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados e os direitos e deveres dos associados, a saber:

(...)

Do exame dos elementos obtidos, constata-se que o interessado inicialmente alega ser isento em virtude de ser uma associação privada, tendo como atividade principal atividades de organizações religiosas, conforme resposta datada de 21/11/2013. Questionado acerca dos associados e requisitos de associação ausentes em seu estatuto, informa não possuir associados, tampouco conseqüente requisitos de admissão, exclusão ou demissão destes.

(...)

Ora, do acima exposto, bem como do exame dos elementos obtidos no curso do procedimento fiscal (escrituração, estatuto, cópia de notas fiscais dos meses de março de 2010 e de 2011 apresentadas, conforme item 01 da resposta datada de 24/01/2014, visita ao estabelecimento do fiscalizado para averiguação de suas instalações físicas, máquinas e equipamentos industriais necessários ao exercício de sua atividade, etc.), facilmente se verifica que o contribuinte sob análise continua desenvolvendo atividade econômica de industrialização e comércio, sendo praticamente a totalidade de suas receitas decorrentes da venda de livros, revistas, etc. Ignora, portanto, a solução de consulta por ele mesmo apresentada, agindo de forma diferente da orientação constante de decisão definitiva na órbita administrativa.

Sendo assim, não se pode permitir que a exploração de atividades econômicas seja o suporte maior da entidade de forma a desvirtuar seus objetivos sociais.

(...)

2.1.3 Remuneração de dirigentes

Intimada através do Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 04/11/2013, para apresentar relação de todos os dirigentes havidos nos anos-calendário de 2010 e 2011, a CPAD em resposta datada de 21/11/2013 apresentou relação do Conselho de Administração e cópia de ata da reunião do Conselho Administrativo da CPAD, realizada em 24/04/2009, que aprovou a permanência do Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, CPF nº 015.794.728-93, como Diretor Executivo da CPAD (fls. 40 e 65/70).

Do exame dos dados constantes em suas Declarações de Imposto de Renda Retidos na Fonte – Dirf, verifica-se que nos anos-calendário de 2010 e 2011 a CPAD pagou ao seu Diretor Executivo Ronaldo Rodrigues de Souza, CPF nº 015.794.728-93, rendimentos do trabalho assalariado – código 0561 (fls.183/184).

Fonte Pagadora: Casa Publicadora das Assembléias de Deus - ano base 2010

CPF	Nome	Cargo	Rendimentos Tributáveis	Código da Receita
015.794.728-93	RONALDO RODRIGUES DE SOUZA	Diretor Executivo	536.679,21	0561 - Rend. Trab. Assalariado

Fonte Pagadora: Casa Publicadora das Assembléias de Deus - ano base 2011

CPF	Nome	Cargo	Rendimentos Tributáveis	Código da Receita
015.794.728-93	RONALDO RODRIGUES DE SOUZA	Diretor Executivo	584.737,57	0561 - Rend. Trab. Assalariado

(...)

Diante do exposto, restou configurado descumprimento ao requisito disposto no art. 15, § 3º, com conformidade no art. 12, § 2º, alínea “a”, todos da Lei nº 9.532/97, de não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, não fazendo a CPAD jus ao benefício tributário de isenção.

2.1.4 Não aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais

Do exame da escrituração contábil/fiscal e da leitura dos estatutos da CPAD vigentes nos anos-calendário de 2010 e 2011, contata-se a ocorrência de repasses de recursos à CONVENÇÃO GERAL DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS NO BRASIL (CGADB). (...)

(...)

Diante do exposto, depreende-se que a CPAD ao repassar 3% de seu faturamento para arcar com as despesas administrativas de manutenção da mesa diretora e demais órgãos da entidade a qual pertence (CGADB) descumpe nitidamente requisito básico de não aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, consoante o disposto no art. 12, § 2º, alínea “b” e § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Além disso, os repasses de tais recursos também reduziram os resultados de superávits obtidos nos anos-calendário de 2010 e 2011 nos montantes de R\$ 2.297.745,13 e R\$ 1.934.839,70 (conta nº 51120054 – C.G.A.D.B – FUNDO CONVENCIONAL), respectivamente, conforme planilhas de composição de saldos da ficha 39 (Origem e Aplicação de Recursos) de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais, exercícios 2011 e 2012, apresentadas em sua resposta datada de 05/12/2013 (fls. 74/87 e 162/163).

Sendo assim, o fiscalizado também não se enquadra como entidade sem fins lucrativos, haja vista que nos citados anos-base, além de exercer atividade econômica de industrialização e comercialização, não obedece ao preceito legal constante no art. 12, parágrafo 3º da Lei nº 9.532/97 de não destinar seu resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Cientificada do Auto de Infração a Recorrente apresentou suas impugnações ao ADE (v. e-fls. 863/907), ao lançamento (v. e-fls. 938/960) e ao Termo de Sujeição Passiva Solidária (v. e-fls. 969/996). As alegações referentes às três impugnações podem ser resumidas da seguinte forma:

1) Inobservância do devido processo legal e cerceamento do direito de defesa ao se expedir um segundo Ato Declaratório Executivo de suspensão da isenção; argumenta que o Delegado da DER/RJO 2 não tinha competência para cancelar o ADE nº 112/2014 e editar o ADE nº 05/2015, consoante o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/96; tal competência teria sido exaurida quando da edição do primeiro ADE;

2) Ocorrência de insanáveis vícios dos atos impugnados, mais especificamente na ausência de MOTIVAÇÃO e de demonstração de FINALIDADE dos atos impugnados;

3) Desconsideração por parte do Auditor Fiscal e do Delegado da DRF/RJO 2 da natureza jurídica de entidade religiosa da Recorrente, deixando essas autoridades de se manifestar a respeito das alegações e provas apresentadas pela mesma;

4) Nulidade do ADE nº 05/2015, pois que lastreado em pressuposto fático-jurídico inexistente, qual seja, a de ser a CPAD uma associação civil, de fins assistenciais; argui ser uma organização religiosa, sem fins lucrativos;

5) o fato de ser a CPAD propriedade da CGADB e deter-se em atividade de edição e comercialização de livros guarda estrita correlação para com a fé professada e sua atividade proselitista, ratificando a sua condição de organização religiosa; a edição, divulgação e venda de livros e periódicos não obstam a fruição da imunidade constitucional, não configurando atividade de mercancia com intuito de lucro;

6) com relação ao auto de infração, alega ser indevida a tributação com base no Lucro Real haja vista que entidades como a Recorrente não são obrigadas a este tipo de apuração, não optam por essa forma de tributação e sequer mantém a documentação indispensável à sua caracterização, a exemplo do Lalur; ademais, não teve a Recorrente a opção de escolha do método de apuração do seu lucro;

7) assevera que não se sustenta a pretensão fazendária de cobrança da COFINS por conta da suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL; o lançamento da COFINS não dependeriam desta suspensão;

8) com relação ao PIS, assevera que, se acaso fosse devido o respectivo tributo, deveria o mesmo ser calculado sobre a folha de salários, à alíquota de 1%; tanto no caso do PIS, como da COFINS, a suspensão da isenção atingiriam apenas o IRPJ e a CSLL;

9) com relação às “exclusões indevidas”, afirma que o fiscal autuante sequer motivou suas conclusões, limitando-se a lançar ao vento a falsa assertiva de que “o CPAD não apresentou nenhum esclarecimento ou documento comprobatório que justifique tais exclusões”, sendo que, em verdade, toda a documentação requisitada foi apresentada e disposta à fiscalização; quanto às despesas tidas por “não necessárias”, também não prosperam as conclusões da fiscalização, porquanto alheias à realidade institucional da CPAD e às normas regentes da espécie; o repasse suscitado é intrínseco aos próprios objetivos da CPAD, constando de seu próprio Estatuto, razão pela qual se trata de uma despesa necessária;

10) no que diz respeito à exasperação da multa de ofício, aplicada em 150%, alega não haver comprovação de dolo ou fraude; sempre declarou sua situação fiscal à Receita Federal do Brasil, nunca omitindo dados, fatos ou circunstâncias jurídicas que pudessem justificar tal exasperação;

11) com relação à sujeição passiva solidária, argumenta que a jurisprudência dos tribunais superiores, pacificamente acompanhada pelo próprio CARF, tem se alinhado no sentido de que sócios, associados, membros de conselho curador de Fundação, e até mesmo diretores executivos e gerentes, só poderão responder patrimonialmente pelas dívidas tributárias da empresa/associação quando restar cabalmente demonstrado que o mesmo agiu com excesso de poderes, infração à lei, contra o estatuto ou na hipótese de dissolução irregular da entidade; o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, sendo que a simples ocorrência do fato gerador não é suficiente para transferir a responsabilidade do contribuinte originário para terceiro, já que cada pessoa, seja ela física ou jurídica, é sujeita de direitos e obrigações individuais;

12) a fiscalização não apresentou qualquer comprovação de que o impugnante (Diretor-Executivo da CPAD nos anos 2010 e 2011) teria agido de forma contrária à lei ou ao estatuto da interessada, pois se limitou a conjecturar hipóteses que se confundem com às supostas irregularidades que conduziram à edição dos atos declaratórios suspensivos de isenção;

13) a fiscalização a quo suscita a existência de supostas soluções de consultas efetivadas perante a RFB que também supostamente legitimariam a constatação da conduta

ilegal deste impugnante, o que igualmente não pode prosperar vez que o mero equívoco do enquadramento da condição fiscal da entidade não detém o condão de pressupor irregularidade, ilicitude, dolo e fraude; é também imprescindível apontar que o art. 124, I, do CTN, nada tem a ver com a hipótese dos autos, sendo absurdamente impertinente, para além de ilegal;

Recebidas as impugnações, foram os autos encaminhados à DRJ Curitiba, que proferiu o Acórdão de nº 06-53.341 - 1ª Turma, em 21 de setembro de 2015 (v. e-fls. 1.153/1.221). O referido Acórdão recebeu a seguinte ementa e decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

ADE DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A Administração Pública deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, dentro do prazo de cinco anos contado da data em que foram praticados; logo, tendo autoridade fiscal constatado erro na fundamentação legal do ADE de suspensão de isenção por ela proferido, é seu dever rever de ofício a decisão, pois o controle sobre seus próprios atos é atividade inerente às atribuições da Administração Pública e decorre dos princípios a que ela se submete, dentre os quais, os da legalidade, da indisponibilidade do bem público e da predominância do interesse público.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

IMUNIDADE. ENTIDADE CONSTITUÍDA COM FINALIDADE DE AUXILIAR ENTIDADE ENQUADRADA COMO TEMPLO DE QUALQUER CULTO.

Não há como se estender a imunidade à entidade não imune constituída com finalidade de auxiliar uma entidade enquadrada como templo de qualquer culto; embora pertença à entidade enquadrada como templo, a contribuinte com ela não se confunde, pois é uma unidade autônoma, uma pessoa jurídica distinta, com número de CNPJ próprio, que explora atividade econômica de edição de livros e periódicos religiosos.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTIDADE CONSTITUÍDA COMO SEM FINS LUCRATIVOS MAS CUJA ATUAÇÃO É EMINENTEMENTE DE NATUREZA ECONÔMICA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS.

Além de não ser uma associação civil (elencada no caput do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, entre as entidades que podem se beneficiar da isenção tributária de IRPJ e CSLL) e já ter sido orientada por Solução de Consulta por ela provocada que não faz jus ao benefício fiscal, em face de ter sido constituída como sem fins lucrativos mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica, a contribuinte não faz jus à isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.430, de 1996, porquanto ainda descumpriu os seguintes requisitos previstos no § 1º do artigo 12 da referida lei: (i) não remunerar dirigentes; (ii) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA.

Solução de Consulta emanada de órgão competente tem efeito vinculante, sujeitando o consulente ao seu cumprimento.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. EFEITOS.

Uma vez suspensa a isenção, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, a entidade fica sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO APURADA PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE EM ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO FISCAL.

Considerando que a autoridade fiscal não se limitou a utilizar como base de cálculo o valor do superávit anteriormente declarado nas DIPJ's de isenta do IRPJ, mas, ao contrário, baseou-se no lucro real calculado pela própria contribuinte em atendimento de intimação fiscal, cabe manter a exigência correspondente.

EXCLUSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, RECEITAS FINANCEIRAS E OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Em consequência da suspensão da isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, todas as receitas auferidas pela contribuinte são, a princípio, tributáveis; assim cabia a ela demonstrar a razão pela qual entende que agora são não tributáveis as receitas não operacionais, receitas financeiras e outras receitas operacionais na apuração do lucro real; como alegação de defesa alguma foi apresentada nesse sentido, mantém-se a exigência correspondente.

DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

Apenas são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, atendidos também os critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

É correta a atribuição de responsabilidade tributária solidária com fundamento no artigo 135, III, do CTN em decorrência da conduta do diretor executivo de procurar encobrir a obrigação tributária devida pela contribuinte; mesmo após a ciência da Solução de Consulta que orientou não haver direito à isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, continuou a fazer constar das declarações de rendimento da interessada que ela seria uma entidade isenta do IRPJ e desobrigada da apuração da CSLL; durante o procedimento fiscal afirmou inicialmente que a contribuinte seria uma entidade isenta, e posteriormente que teria direito à imunidade sobre os tributos federais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado que a interessada procurou, de forma premeditada, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, assim como a atribuição de responsabilidade tributária solidária em nome de Ronaldo Rodrigues de Souza.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002.

Irresignada com o Acórdão proferido pela DRJ/CTA, a Contribuinte protocolou o Recurso Voluntário de e-fls. 1.273/1.365, em que alega o seguinte:

1) Reitera a nulidade do processo como um todo, haja vista que a impugnação ao primeiro ADE, de nº 112/2014, não teria sido julgada pela DRJ; não reconhece a revisão de ofício efetivada pelo Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro - DRF/RJ 2, alegando ter o seu direito de defesa cerceado ainda quando da edição do ADE nº 112/2014; Alega, também, neste ponto, que a DRJ/CTA não teria apreciado a impossibilidade jurídica de correção da capitulação legal do ADE nº 112/2014, defendendo sua possibilidade apenas em relação à "notificação fiscal/lançamento complementar";

2) Também reitera sua arguição de nulidade relativamente à ausência de motivação e de desvio de finalidade do ADE nº 05/2015, pois, a lavratura do parecer conclusivo nº 30/2015 e o despacho decisório proferido pelo DRF/RJ 2 teriam tentado, "a pretexto de manutenção da legalidade, corrigir um incompetente, nulo e absolutamente improcedente processo de suspensão de benefício fiscal"; alega também, que o ADE nº 05/2015 seria nulo pois que lastreado em pressuposto fático-jurídico inexistente, a saber, supostamente ser a Recorrente uma associação civil, de fins assistenciais e, portanto, isenta nos termos da Lei nº 9.532/97;

3) Mais uma nulidade, desta feita afeta à falta de apreciação, por parte do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, bem assim da decisão recorrida, em relação as suas razões para que seja reconhecida como Organização Religiosa;

4) Por entender ter qualificação jurídica de Organização Religiosa, seria detentora da imunidade tributária frente aos impostos descrita no artigo 150, inciso VI, alínea "b", da CF/88, não estando, portanto, submetida às normas de contenção de imunidade tributária, descritas quer no CTN, quer na Lei nº 9.532/97, não se lhes aplicando as vedações suscitadas quanto à remuneração de dirigentes, nem a impossibilidade de contribuição para com outra pessoa jurídica, *in casu*, também uma Organização Religiosa; Alega que comprovou nos autos ser uma Organização religiosa, mas que tais provas teriam sido ignoradas; Em sendo uma Organização Religiosa, teria havido erro no enquadramento do ADE, razão pela qual deveria ser considerado insubsistente;

5) Também pugna pela nulidade do Ato Declaratório pelo fato de não ter indicado a data de ocorrência das supostas infrações cometidas, confirme exige o art. 32, da Lei nº 9.430/96;

6) Argui que as atividades de edição e publicação de obras não objetivam o auferimento de lucro, eis que relacionadas ao proselitismo da fé que professa; o fato de

pertencer à CGADB apenas ratifica a sua condição de Organização Religiosa; e a edição e comercialização de livros não obstam a fruição da imunidade constitucional contida na alínea "b", do inciso VI, do art. 150 da CF;

7) Em relação ao lançamento tributário em si, reitera todas as alegações já expendidas quando da impugnação, mormente a impossibilidade de se adotar o lucro real como forma de apuração, por não dispor do LALUR, razão pela qual o lucro deveria ter sido arbitrado; argumenta que sequer foi instada a optar por essa ou aquela forma de tributação;

8) Com relação aos lançamentos de PIS e COFINS, argumenta a Recorrente que a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL não autoriza, por si só, a exigência das referidas contribuições; contesta o Acórdão Recorrido, que teria fundamentado sua decisão pela manutenção do lançamento da COFINS na Lei nº 12.101/2009, já que tal norma trataria não de isenção, mas sim de imunidade, conforme o disposto no art. 195, § 7º, da CF/88; Já em relação ao PIS, alega que mesmo que pudesse ser considerada como uma das entidades constantes do rol do art. 15, da Lei nº 9.532/97, manteria o benefício de pagar a contribuição calculada sobre a folha de salários, independentemente de ter infringido quaisquer dos requisitos prescritos por aquela norma; manifesta ser indubitado que o lançamento do PIS e da COFINS foram realizados "em razão e em face da suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL;

9) Alega que há nos autos provas consistentes da legitimidade das exclusões de receitas não operacionais, bem assim das despesas consideradas desnecessárias pela Fiscalização; além disso, acusa a Fiscalização de ter efetuado as referidas glosas sem estar calcada em fundamentação "válida e verídica"; argumenta que os repasses à CGADB constariam de seu próprio estatuto, razão pela qual seria uma despesa necessária;

10) Com relação à Multa de Ofício, exasperada em 150%, alega inexistirem os pressupostos legais que legitimariam sua imposição, haja vista não haver a comprovação de conduta dolosa ou fraudulenta;

11) Finalmente, em relação à responsabilização solidária de empregado da CPAD, tido por dirigente pela Fiscalização, argui que o mesmo não compõe a diretoria estatutária da entidade, não tendo perpetrado nenhuma ilegalidade, não agiu com excesso de poderes, infração à lei, estatuto, nem patrocinou a dissolução irregular da entidade; propugna que *"o mero equívoco do enquadramento da condição fiscal da entidade não detém o condão de pressupor irregularidade, ilicitude, dolo e fraude, motivo pelo qual não há imputar solidariedade de seu empregado por esta razão"*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

Como vimos no Relatório, trata-se de analisar Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte em face de Acórdão proferido pela DRJ/CTA que indeferiu sua impugnação ao Auto de Infração e à edição do Ato Declaratório suspensivo de isenção.

Para efeito de melhor sistematizar o voto, dividiremos a análise, focando, primeiramente o procedimento que culminou com edição dos Atos Declaratórios Executivos de suspensão da isenção, passando pela impugnação ao Auto de Infração e finalizando com a apreciação da sujeição passiva solidária.

Do procedimento de suspensão da isenção

Neste ponto, são vários os pontos levantados pela Recorrente para inquirir todo o procedimento de suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL de nulidade.

Prefacialmente, há que se resgatar o histórico de tal procedimento, suas etapas e providências tomadas pelas Autoridades Administrativas responsáveis, para efeito da análise de sua legalidade e/ou conformidade com as normas que regem referido instituto.

Em 04/11/2013, foi dado início ao procedimento fiscal, oportunidade em que a CPAD foi intimada para apresentar, entre outros elementos, cópias do estatuto social e alterações posteriores, os arquivos digitais de sua escrituração contábil/fiscal, balancetes analíticos contábeis mensais, relação de todos os dirigentes, relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011, bem assim os esclarecimentos necessários para justificar a apresentação das suas DIPJ na condição de “Isenta do IRPJ” e “Desobrigada da apuração da CSLL”; na mesma oportunidade, foi intimada a informar os respectivos dispositivos legais de amparo para tal (v. e-fls. 35/39).

Em sua primeira resposta à Fiscalização, a Recorrente informou que, conforme o seu cartão de CNPJ, seria uma associação privada que exerce atividade de organizações religiosas (v. e-fls. 40).

Na mesma oportunidade, apresentou seu cartão de CNPJ e ressaltou sua qualidade de Pessoa Jurídica Isenta, conforme os documentos de e-fls. 62/63.

Pessoa Jurídica Isenta

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 (Lei nº 9.532, de 1997).

A isenção aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Intimada a confirmar os repasses de recursos efetuados à Convenção Geral das Assembléias de Deus no Brasil – CGADB, confirmou ter efetuado tais repasses, contabilizados na conta “Fundo Convencional”, não sabendo informar a utilização de forma detalhada dos respectivos valores pela entidade recebedora (v. e-fls. 111/153). Ainda, por estar cadastrada como uma associação civil, foi intimada a apresentar a relação de seus associados e sócios fundadores, ao que respondeu não possuir associados em seus quadros, haja vista que, conforme seu estatuto, é uma entidade sem fins lucrativos pertencente à CONVENÇÃO GERAL DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS NO BRASIL (CGADB), não havendo, portanto admissão, exclusão ou demissão de associados, mas sim, composição de seus cargos através de indicação pelos Presidentes das CGADB's. Informa que o Conselho Administrativo elege, dentre os seus membros, uma Diretoria composta de Presidente, 1º e 2º Vice-Presidentes, 1º e 2º Secretários (v. e-fls. 158/161).

Da análise dos fatos coletados, sintetizados acima, mais as informações constantes das Declarações de Informações Econômico-Fiscais dos anos-calendários de 2010 e 2011, e elementos colhidos durante o procedimento fiscal (escrituração, estatutos, cópia de atas etc), bem assim o disposto na Solução de Consulta nº 281, de 27/11/2002, exarada pela SRRF/7ª RF/DISIT, concluiu a Fiscalização que a Recorrente teria descumprido condições e requisitos legais para gozo da isenção tributária.

Foi identificado o seguinte:

1) Não enquadramento do contribuinte como instituição de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associação civil, sem fins lucrativos, pois a Recorrente exerceria atividade econômica de industrialização e comércio, na verdade lucrativa, sendo praticamente a totalidade de suas receitas provenientes da venda de livros, revistas etc, o que resultaria desvirtuamento de sua finalidade;

2) Remuneração de seus dirigentes, *in casu*, seu Diretor Executivo, o Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, que teria auferido nos anos-calendários de 2010 e 2011, rendimentos tributáveis da ordem de R\$536.000,00 e R\$584.000,00 respectivamente, afrontando o disposto no art. 15, § 3º c/c art. 12, § 2º, alínea "a", todos da Lei nº 9.532/97;

3) Não aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos próprios objetivos sociais, ao repassar 3% do seu faturamento em favor da CGADB, conforme o disposto no art 28 de seu estatuto social, não sabendo a Recorrente esclarecer a destinação/objetivo dos referidos valores escriturados como despesas. Limitou-se a informar que, por se tratar de uma outra entidade jurídica e possuir autonomia administrativa não teria como esclarecer a utilização detalhada dos referidos recursos. Tais valores seriam da ordem de R\$2 milhões para os anos objeto da fiscalização;

Diante de tudo o que até agora foi exposto, e com supedâneo no art. 32 da Lei nº 9.430/96, foi lavrada a Notificação Fiscal de suspensão de isenção de e-fls. 208/221, cientificada à Recorrente em 07/03/2014 (v. e-fls. 221), que concluiu o seguinte:

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Face ao acima exposto, restou demonstrado que nos anos-calendário de 2010 e 2011 o contribuinte CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLEIAS DE DEUS, CNPJ nº 33.608.332/0001-02, além de não se enquadrar nenhuma das entidades elencadas no caput do art. 15 da lei nº 9.532/97 para fazer jus ao benefício fiscal da isenção, desenvolvendo inclusive atividade econômica de industrialização/comercialização com finalidade lucrativa, também descumpre requisito disposto no art. 15, § 3º, com conformidade no art. 12, § 2º, alínea "a", todos da Lei nº 9.532/97, de não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, bem como requisito de não aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, consoante o disposto no art. 12, § 2º, alínea "b" e § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Regularmente intimada, a Recorrente apresentou a manifestação de e-fls. 228/246, em 07/04/2014, e as provas que julgava suficientes para demonstrar suas alegações às e-fls. 247/299. Juntados aos autos os referidos documentos, o processo foi encaminhado para apreciação do Sr. Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro - DRF/RJO-II.

Para subsidiar a decisão do Delegado, consubstanciada no Despacho Decisório de e-fls. 322 e Ato Declaratório Executivo nº 112/2014 (e-fls. 325) foi elaborado o Parecer nº 068/2014, proferido pela Divisão de Orientação e Análise Tributária - DIORT da DRF/RJO-II, v. e-fls. 305/321.

O referido ADE, como já vimos no Relatório, adotou o seguinte conteúdo:

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DO RIO DE JANEIRO II, no uso das atribuições regimentais que lhe confere o artigo 302 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, com fundamento nos §§ 3º e 4º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o que consta do processo administrativo nº 18470-722.971/2014-47, declara:

*Art. 1º - **Suspensa a imunidade** e a isenção previstas nos arts. 150, inc. VI, alínea "c" da CF e 15 da Lei nº 9.532/97, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, da pessoa jurídica CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLEIAS DE DEUS, CNPJ nº 33.608.332/0001-02, pelas razões expendidas naquele processo.*

Art. 2º - Poderá o contribuinte, dentro do prazo de 30 (trinta) dias da ciência deste Ato Declaratório Executivo, manifestar sua inconformidade, por escrito, assegurados o contraditório e a ampla defesa, nos termos do artigo 32, parágrafo 6º, da Lei nº 9.430/96, relativamente ao procedimento acima, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro.

Art. 3º - Este Ato Declaratório entra em vigor na data de sua publicação. (grifei)

Cientificada da edição do respectivo ADE nº 112/2014, a Recorrente apresentou a competente Impugnação de e-fls. 383/406, acompanhada dos elementos de prova de e-fls. 409/436.

A Autoridade Fiscal, verificando que o Ato Declaratório Executivo nº 112/2014 teria sido expedido com erro em sua fundamentação legal, pois que estava a suspender não só a isenção, mas também a imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea "c" da CF, lavrou a Representação de e-fls. 654, com o seguinte teor:

Proponho que seja efetuada revisão do Parecer Conclusivo, do Despacho Decisório e do Ato Declaratório Executivo nº 112, de 03/07/2014, que declarou suspenso o gozo da isenção/imunidade tributária do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, para a CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS - CPAD, CNPJ: 33.608.332/0001-02.

Entendemos que tal medida se faz necessária, visto que nos referidos atos foram utilizadas fundamentação e capitulação legal indevidas, no que tange a considerar o fiscalizado como instituição de assistência social para fins de suspensão do benefício tributário (art. 150, VI, “c” da CF).

Dos fatos expostos pela fiscalização na Notificação Fiscal de suspensão da isenção tributária lavrada em 06/03/2014 (fls. 208/221), bem como nas alegações/provas apresentadas pela CPAD em 07/04/2014 (fls. 228/246), não foi apurado ou afirmado que a pessoa jurídica se enquadraria como instituição de assistência social.

Ressalte-se que na impugnação do ADE nº 112/2014 (fls. 383/406), a CPAD solicita a anulação do referido ato por não ser entidade imune nos termos do art. 150, VI, “c” da CF, entre outros argumentos.

Cumpra observar que, consoante o disposto no art. 53 da Lei nº 9.784/99, a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Isto posto, proponho que seja cancelado o ADE nº 112/2014 (fls. 325), assim como tornados sem efeito o Parecer Conclusivo e Despacho Decisório anexados às fls. 305/322 do presente processo e emitidos novos atos corrigindo os vícios detectados. (grifei)

Em face da Representação acima, a DIORT/DRF/RJO-II elaborou o Parecer Conclusivo nº 30/2015 (v. e-fls. 656/672), em que propôs, fundamentado no art. 53 da Lei nº 9.784/99, o cancelamento do Parecer Conclusivo/Despacho Decisório de e-fls. 305/322, para efeito de sua revisão de ofício. Através do mesmo documento, propôs o indeferimento da impugnação da Recorrente e a expedição de novo Ato Declaratório suspensivo tão somente da ISENÇÃO tributária de IRPJ e CSLL, para os anos-calendário de 2010 e 2011.

O referido Parecer Conclusivo nº 30/2015 foi acatado pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - II, que exarou o Despacho Decisório de e-fls. 673, onde restou consignado o cancelamento do Parecer conclusivo nº 68/2014 e do Despacho Decisório, constantes de e-fls. 305/322; também julgou improcedentes as alegações apresentadas pela notificada (e-fls. 228/299), mantendo em sua integralidade a Notificação Fiscal de e-fls. 208 a 221, bem assim determinou a expedição de novo Ato Declaratório Executivo (ADE) suspensivo de isenção tributária de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2010 e 2011.

Assim, foi expedido o Ato Declaratório Executivo nº 5, de 04/02/2015, publicado no Diário Oficial da União (DOU) Nº 25, de 05/02/2015, declarando suspensa a ISENÇÃO tributária do IRPJ e da CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, em face da CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS (CPAD). O mesmo ADE revogou o Ato Declaratório Executivo nº 112, de 03/07/2014. Abaixo reproduzo o teor do referido ADE:

Declara suspensa a isenção tributária da pessoa jurídica que menciona.

*O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DO RIO DE JANEIRO II, no uso das atribuições regimentais que lhe confere o artigo 302 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, com fundamento nos §§ 3º e 4º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o que consta do processo administrativo nº 18470-722.971/2014-47, **DECLARA:***

*Art. 1º- **Suspensa** a isenção prevista no caput do art. 15 da Lei nº 9.532/97, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, da pessoa jurídica **CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS**, CNPJ nº 33.608.332/0001-02, pelas razões expendidas naquele processo.*

Art. 2º- Poderá o contribuinte, dentro do prazo de 30 (trinta) dias da ciência deste Ato Declaratório Executivo, manifestar sua inconformidade, por escrito, assegurados o contraditório e a ampla defesa, nos termos do artigo 32, parágrafo 6º, da Lei nº 9.430/96, relativamente ao procedimento acima, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro.

Art. 2º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º Fica revogado o Ato Declaratório Executivo nº 112, de 03 de julho de 2014.

Diante da expedição deste novo ADE, o de nº 05/2015, a Recorrente foi novamente cientificada através do Termo de Ciência de Suspensão de Isenção Tributária de e-fls. 682/702, tendo sido a ela informado que poderia, de acordo com o disposto no art. 32, § 6º, inciso I, apresentar impugnação ao referido Ato ao Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro. Tal ciência deu-se em 06/02/2015 (v. e-fls. 682), tendo sido a impugnação ao ADE protocolada tempestivamente em 09 de março de 2015 (v. e-fls. 862).

Esse foi o conjunto de fatos e a respectiva cronologia que levaram à expedição do ADE nº 05/2015, impugnado pela Recorrente e que a partir de agora passamos a examinar quanto à sua estrita legalidade.

São várias as arguições de nulidade levantadas pela Recorrente, entretanto, podemos sintetizá-las da seguinte forma:

1) A impugnação ao primeiro ADE nº 112/2014 não teria sido julgada pela DRJ; não reconhece a revisão de ofício efetivada pelo Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro - DRF/RJO-II, alegando ter o seu direito de defesa cerceado ainda quando da edição do ADE nº 112/2014; Alega, também, neste ponto, que a DRJ/CTA não teria apreciado a impossibilidade jurídica de correção da capitulação legal do ADE nº 112/2014, defendendo sua possibilidade apenas em relação à "notificação fiscal/lançamento complementar";

2) Também reitera sua arguição de nulidade relativamente à ausência de motivação e de desvio de finalidade do ADE nº 05/2015, pois, a lavratura do parecer conclusivo nº 30/2015 e o despacho decisório proferido pelo DRF/RJ-II teriam tentado, "a pretexto de manutenção da legalidade, corrigir um incompetente, nulo e absolutamente improcedente processo de suspensão de benefício fiscal"; alega também, que o ADE nº 05/2015 seria nulo pois que lastreado em pressuposto fático-jurídico inexistente, a saber,

supostamente ser a Recorrente uma associação civil, de fins assistenciais e, portanto, isenta nos termos da Lei nº 9.532/97;

3) Mais uma nulidade, desta feita afeta à falta de apreciação, por parte do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, bem assim da decisão recorrida, em relação as suas razões para que seja reconhecida como Organização Religiosa;

4) Também pugna pela nulidade do Ato Declaratório pelo fato de não ter indicado a data de ocorrência das supostas infrações cometidas, confirme exige o art. 32, da Lei nº 9.430/96;

Em relação ao mérito da suspensão da isenção, alega o seguinte:

1) Por entender ter qualificação jurídica de Organização Religiosa, seria detentora da imunidade tributária frente aos impostos descrita no artigo 150, inciso VI, alínea "b", da CF/88, não estando, portanto, submetida às normas de contenção de imunidade tributária, descritas quer no CTN, quer na Lei nº 9.532/97, não se lhes aplicando as vedações suscitadas quanto à remuneração de dirigentes, nem a impossibilidade de contribuição para com outra pessoa jurídica, *in casu*, também uma Organização Religiosa; Alega que comprovou nos autos ser uma Organização religiosa, mas que tais provas teriam sido ignoradas; Em sendo uma Organização Religiosa, teria havido erro no enquadramento do ADE, razão pela qual deveria ser considerado insubsistente;

2) Argui que as atividades de edição e publicação de obras não objetivam o auferimento de lucro, eis que relacionadas ao proselitismo da fé que professa; o fato de pertencer à CGADB apenas ratifica a sua condição de Organização Religiosa; e a edição e comercialização de livros não obstam a fruição da imunidade constitucional contida na alínea "b", do inciso VI, do art. 150 da CF;

Passemos, pois, inicialmente a tratar das questões atinentes às nulidades levantadas pela Recorrente.

Quanto ao procedimento de suspensão da isenção

Antes de mais nada, e considerando toda a cronologia relatada, os documentos produzidos, os prazos cumpridos, as pessoas envolvidas e os dispositivos legais aplicáveis, reputo absolutamente em conformidade com as normas de estilo o procedimento que culminou com a edição do Ato Declaratório Executivo nº 05/2015.

A alegação de que o Ato Declaratório nº 112/2014 não teria sido julgado pela DRJ/CTA, o que redundaria na nulidade de todo o procedimento não tem cabimento, haja vista que, ao tempo em que o processo foi encaminhado àquela Unidade para julgamento das impugnações ofertadas pela Recorrente, o referido ADE já havia sido revogado pela Administração, estando em vigor, nesse momento, o ADE nº 05/2015, este sim, passível de ser apreciado.

Nessa esteira, também não procedem as alegações de que a Autoridade Administrativa não poderia revogar o ADE nº 112/2014 antes do seu julgamento pela DRJ/CTA. Ora, a Autoridade Administrativa ao revogar o ADE nº 112/2014 nada mais fez do que exercer o seu poder de autotutela, como bem observou a decisão recorrida ao trazer os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. A decisão da DRJ foi muito feliz ao analisar este ponto, razão pela qual passo a adotar todos os fundamentos lá expostos para justificar a lisura da DRF/RJO-II ao proceder à correção do procedimento, apontando os dispositivos legais que julgou serem os mais adequados ao caso em tela.

Também não cabem as alegações de cerceamento do direito de defesa. A Recorrente foi intimada de todos os atos administrativos lavrados pelas Autoridades Administrativas que atuaram neste processo, respondendo a cada um desses atos, no devido tempo, eis que cumpriu com todos os prazos regulamentares, e de uma forma que nos deixa bastante seguros de que tinha pleno conhecimento de tudo o que estava acontecendo, haja vista a profundidade com que apresenta suas argumentações.

Também não devem prosperar as alegações de que não seria possível, juridicamente falando, a correção da capitulação legal do ADE nº 112/2014. E mais, que tal correção só seria cabível no caso de *"notificação fiscal/lançamento complementar"*; ainda, que a DRJ/CTA não teria apreciado este ponto específico, o que nulificaria o respectivo Acórdão.

Ora, diante de toda a fundamentação apresentada pela Decisão Recorrida para justificar a lisura da correção empreendida pela DRF/RJO-II ao ADE nº 112/2014, não consigo vislumbrar nenhuma incongruência ou mesmo omissão por parte da Autoridade Julgadora *a quo*; restou claro no Acórdão que a Administração pode e deve rever seus atos quando constatada qualquer irregularidade que possa prejudicar sua aplicação. E a fundamentação para alicerçar este entendimento foi mais do que suficientemente abordada, razão pela qual não existiria, como é cediço, a obrigatoriedade por parte da Autoridade Julgadora, de discorrer sobre todos os pontos levantados pela defesa.

Outra das tantas arguições de nulidade levantadas pela Recorrente refere-se à suposta ausência de motivação e de desvio de finalidade do ADE nº 05/2015. Como já vimos, a correção do Ato Declaratório nº 112/2014 foi realizada dentro da esfera de competência da Autoridade Administrativa que o editou. Assim, não passa de simples retórica a alegação de que a lavratura do Parecer Conclusivo nº 30/2015 e do Despacho Decisório proferido pelo DRF/RJO-II teriam tentado, *"a pretexto de manutenção da legalidade, corrigir um incompetente, nulo e absolutamente improcedente processo de suspensão de benefício fiscal"*. A motivação e a finalidade da edição do ADE nº 05/2015 estão perfeitamente delineadas em todos os atos administrativos lavrados no decorrer do processo, tanto pela Autoridade Fiscal quanto pela Autoridade Administrativa. Dizer também que o ADE é nulo, pois que lastreado em pressuposto fático-jurídico inexistente, a saber, supostamente ser a Recorrente uma associação civil, de fins assistenciais e, portanto, isenta nos termos da Lei nº 9.532/97, é matéria a ser tratada quando da análise do mérito.

Alega, também, como possível condição de nulidade do processo como um todo, o suposto fato de que a Decisão Recorrida não teria apreciado suas razões para que fosse reconhecida como Organização religiosa. Parece que a Recorrente, em seu Recurso de 94 laudas, não tinha mais nada a dizer ao trazer à discussão este ponto, haja vista que a Decisão Recorrida ocupou-se de discorrer longamente sobre essa matéria, v. e-fls. 1.189/1.194, razão pela qual é de se refutar mais essa arguição de nulidade.

Por último, alega que o Ato Declaratório não teria indicado a data da ocorrência das supostas infrações. Também incabível tal argumento, haja vista que o ADE é bem claro ao dispor sobre a suspensão da isenção relativamente aos anos calendários de 2010 e 2011, haja vista todas as razões expendidas no processo nº 18470.722971/2014-47. Isso seria mais do que suficiente para evidenciar a qualquer pessoa, leiga que fosse no assunto, que o período objeto da suspensão abrange todo o ano calendário de 2010 e 2011. Para a Recorrente parece que não foi.

Quanto ao mérito da suspensão da isenção

No mérito, a irresignação maior da Recorrente está fundamentada na alegação de que sua qualificação jurídica seria de Organização Religiosa, detentora, portanto, de imunidade tributária frente aos impostos, conforme o disposto no art. 150, inciso VI, alínea "b", da CF/88. Em estando acobertada pelo manto da imunidade, argui serem inaplicáveis as vedações suscitadas quanto à remuneração de dirigentes, ou a impossibilidade de contribuição para com outra pessoa jurídica, *in casu*, também uma Organização Religiosa. Alega ter comprovado nos autos ser uma Organização Religiosa, mas que tais provas teriam sido ignoradas.

Assim, em razão de sua qualificação jurídica de Organização Religiosa, estaria eivado de nulidade o Ato Declaratório Executivo nº 05/2015 que suspendeu a isenção do IRPJ e da CSLL, com supedâneo no art. 15 da Lei nº 9.532/97. Ou seja, se é uma Organização Religiosa, não poderia ser qualificada como uma instituição de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico ou ainda uma associação civil, entidades que compõem o rol do art. 15, da Lei nº 9.532/97, o que levaria à nulidade do ADE nº 05/2015.

Seu raciocínio está correto; resta-nos, portanto, verificar exatamente qual seria a sua real qualificação jurídica.

A imunidade tributária aventada pela Recorrente está disposta no art. 150 da CF, abaixo reproduzido naquilo que nos interessa:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

(...)

*§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados com as finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas. (grifei)*

A expressão "*templos de qualquer culto*", na minha visão do assunto, e comungada por boa parte da melhor doutrina (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26ª edição, ed. Malheiros, 2010), deve ser interpretada de forma abrangente, não se limitando ao local destinado a cerimônias religiosas, mas alcançando a própria entidade religiosa (a Igreja). Logo, trata-se de imunidade subjetiva, recaindo sobre a entidade religiosa.

Entretanto, é de se observar a limitação imposta pelo § 4º do art. 150 da CF, que restringe a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços da entidade religiosa relacionados com as suas finalidades essenciais. Segundo Ricardo Silva¹ (*apud* Bruno Eduardo de Souza), a finalidade essencial "*representa um elo entre o culto e o patrimônio bem como com as rendas da instituição religiosa, consubstanciando-se nas atividades que propiciam*

¹ SOUZA, Bruno Eduardo de. Imunidade Tributária das Entidades Religiosas: breve análise. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>, acessado em 08/04/2017.

tanto a manutenção do templo como a prática do culto, tendo como fundamento de validade o princípio maior da liberdade de culto, previsto na Constituição Federal como cláusula pétrea".

As entidades religiosas não tem por objetivo o lucro, uma vez que sua finalidade não é a atuação no mercado, entretanto labutam para que suas receitas sejam sempre maiores do que as despesas, até para garantir sua sobrevivência e crescimento. Entretanto, as atividades que desenvolvem para gerar essas receitas muitas vezes podem não estar consentâneas com suas finalidades essenciais. Somos da opinião de que a interpretação desse dispositivo também pode ser alargada, haja vista a importância das atividades desenvolvidas por essas entidades religiosas para a sociedade como um todo.

Entretanto, não se pode generalizar, devendo-se analisar, caso a caso, a amplitude a ser dada à imunidade em comento. Falo isso porque tal princípio pode colidir com outros, de igual importância, como é o caso do princípio da livre concorrência. Seria flagrantemente inconstitucional (e isso não sou eu quem digo, mas a melhor doutrina e a jurisprudência) que as entidades imunes concorressem desigualmente com a iniciativa privada, beneficiando-se da imunidade, em prejuízo do particular, sujeito à alta carga tributária do País.

Vejam o que diz IVES GANDRA MARTINS² a respeito:

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, §4º da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência mas livre de impostos.

Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, §4º e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciados nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória.

Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente (1998, ps. 45/48).

E, no nosso caso, que diferença existiria entre uma fábrica de sapatos e uma editora de livros, mesmo que se trate de livros religiosos? Editoras existem aos montes, espalhadas pelo país afora, vendendo de tudo, inclusive títulos religiosos. Além do mais, essas editoras vendem de tudo e para todos os que quiserem, como a própria Recorrente, que mantém uma loja virtual na internet, onde oferece seus produtos a quem quer que seja, não discriminando seus fiéis do público em geral.

Além do mais, não estamos lidando com uma editora qualquer, estamos tratando de uma entidade que faturou nos anos-calendários de 2010 e 2011 valores da ordem de mais de R\$100 milhões.

Ao se falar em finalidade essencial, não podemos deixar de destacar o disposto nos estatutos da CPAD a respeito:

Art. 4º. São finalidades da CPAD:

I – produzir, publicar e divulgar a Palavra de Deus através de Bíblias, livros, lições bíblicas, revistas, jornais, hinários e outros produtos similares;

II – constituir editora gráfica, nos moldes de sociedade civil, na forma da legislação;

III – propagar o evangelho e divulgar seus produtos, através das Igrejas Evangélicas Assembléias de Deus, da imprensa falada, escrita e televisada;

IV – participar no que lhe competir, e colaborar com sua estrutura de apoio intelectual, teológico, logístico e financeiro nas atividades da Convenção Geral das Assembléias de Deus no Brasil;

V – em consonância com a CGADB, criar e superintender ciclos de estudos, congressos, palestras, encontros e debates de questões bíblicas de Interesse das Assembléias de Deus no Brasil;

VI – promover a educação religiosa através de literatura apropriada, pugnando pela boa aplicação dos princípios e das doutrinas bíblicas esposadas pelas Assembléias de Deus no Brasil;

VII – exercer atividades em todo o território nacional, através da sua matriz, filiais, franquias e revendedores credenciados.

Agora vejamos o que diz o estatuto da CGADB (obtido no endereço eletrônico <https://cgadb.org.br/pdf/Estatuto2016.pdf>), proprietária da CPAD e, indubitavelmente, uma Igreja (Assembléia de Deus):

Art. 3º. São finalidades da CGADB:

- I - manter e zelar pelo seu patrimônio;
- II - promover a união e o intercâmbio das Assembléias de Deus no Brasil;
- III - atuar no sentido da manutenção dos princípios morais e espirituais das Assembléias de Deus no Brasil;
- IV - zelar pela observância da doutrina bíblica, incrementando estudos bíblicos e outros eventos;
- V - manter o controle de seus órgãos, da Casa Publicadora das Assembléias de Deus – CPAD e das demais pessoas jurídicas existentes ou que venham a existir, quando necessário, propugnando pelo desenvolvimento dos mesmos;
- VI - promover e incentivar a proclamação do Evangelho de Nosso Senhor Jesus Cristo, através da obra missionária;
- VII - promover o desenvolvimento espiritual e cultural das Assembléias de Deus, mantendo a unidade doutrinária;
- VIII - promover a educação em todos os seus níveis e a assistência filantrópica;
- IX - inscrever e credenciar como membros, os ministros das Assembléias de Deus no Brasil, exercendo ação disciplinar sobre os mesmos, conforme normas estabelecidas neste Estatuto e Regimento Interno;
- X - orientar a prática da cidadania dos seus membros;
- XI - reconhecer e inscrever as Convenções Estaduais ou Regionais da mesma fé e ordem.

Comparando um estatuto com o outro, nota-se nitidamente uma diferença substancial entre as finalidades de cada uma das entidades. Também é nítido, conforme bem assentado na decisão recorrida, a característica assessoria das atividades elencadas nos itens III em diante, com a atividade de edição de livros e periódicos religiosos, essa sim, sua atividade principal, finalística de sua existência. Anexamos o conteúdo do estatuto da CGADB, proprietária da CPAD, apenas para visualizar a diferença entre uma (notoriamente uma Igreja, ou Templo) e a outra, a Recorrente, que pugna ser também uma Organização Religiosa.

Agora vejamos o que está disposto nos respectivos estatutos em relação à sua denominação:

Primeiramente, no caso da CPAD:

Art. 1º. A CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS é uma sociedade civil, com personalidade jurídica própria, que adota a sigla CPAD, fundada em 13 de março de 1.940, conforme registro no Cartório do 3º Ofício de Registro de Titulos e Documentos em 18/06/1.940, sob o nº 855, publicado no DOE, nº138, de 17/06/1.940, com duração por tempo indeterminado.

Já o Estatuto da CGADB assim dispõe:

Art. 1º. A Convenção Geral das Assembléias de Deus no Brasil, neste Estatuto denominada por sua sigla CGADB, fundada em 1930 e registrada em 1946, pelos pastores Samuel Nystron, Cícero Canuto de Lima, Paulo Leivas Macalão, José Menezes, Nels Julius Nelson, Francisco Pereira do Nascimento, José Teixeira Rego, Orlando Spencer Boyer, Bruno Skolimowski, José Bezerra da Silva e outros, é uma entidade civil de natureza religiosa, com fins não econômicos, tendo por sigla CGADB, com duração por tempo indeterminado.

Também é nítida a diferença. Enquanto a CPAD se autodenomina uma "*sociedade civil, com personalidade jurídica própria*", a CGADB apontou em seu estatuto social ser uma "*entidade civil de natureza religiosa, com fins não econômicos*". Por que haveria tanta diferença em suas denominações, se ambas pugnam ser de mesma natureza? Por óbvio, não são de mesma natureza. Uma é Igreja, não tem fins lucrativos; a outra, exerce atividade econômica, comum a uma infinidade de empresas industriais/comerciais espalhadas pelo país. **Indubitavelmente, a Recorrente não é uma Igreja.**

A Recorrente alega que juntou aos autos elementos bastantes e suficientes para comprovar sua condição de Organização Religiosa. Vejamos o alegado às e-fls. 1.326, em seu Recurso Voluntário:

123. Basta ver, para tanto, que toda a manifestação desta impugnante nestes autos: **(i)** apontou sua condição de entidade religiosa (organização religiosa); **(ii)** demonstrou usufruir benefício fiscal em relação ao IRPJ e CSLL, não discriminando qual, se isenção ou imunidade, mas tão somente apontando usufruir de benefício, o que foi equivocadamente enquadrado pela autoridade fiscal como se isenção de assistência social fosse; **(iii)** comprovou, por seu cartão CNPJ, ser entidade religiosa; **(iv)** convenceu a fiscalização (fl. 02), então, ter por atividade o CNAE 94.91-0/00, isto é, organização religiosa; **(v)** comprovou, nos termos delineados e requisitados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), ser uma organização religiosa e, portanto, imune nos termos do artigo 150, VI, "b", da CF/88.

A Recorrente "*apontar*" sua condição de entidade religiosa não significa absolutamente nada. Simplesmente dizer que é ou não é, nada significa. Dizer que "*demonstrou usufruir benefício fiscal em relação ao IRPJ e CSLL, não discriminando qual, se isenção ou imunidade, mas tão somente apontando usufruir de benefício*", também não é minimamente aceitável para comprovar sua condição de Organização Religiosa. Na verdade, foi a Fiscalização quem demonstrou ter a Recorrente apresentado as DIPJ 2010 e 2011 como isenta de IRPJ, além de responder à Intimação Fiscal informando ser uma associação privada (v. e-fls 40) e, na mesma oportunidade em que apresentou seu cartão de CNPJ, ressaltou sua qualidade de pessoa jurídica isenta (v. e-fls. 62/63). Aliás, o seu cartão CNPJ nada comprova, muito pelo contrário, joga em seu desfavor, ao indicar ser uma associação privada. Tanto não convenceu a fiscalização de que é uma Organização Religiosa, que sua isenção ao IRPJ e à CSLL foi suspensa via ADE e o presente Auto de Infração foi lavrado. Portanto, prova de que "indubitavelmente" seria uma Organização Religiosa, não encontrei nos autos.

No mesmo Recurso Voluntário ainda apontou o seguinte (v. e-fls. 1.328):

131. Sem sombra de dúvidas, o Estatuto desta impugnante é de claridade solar ao evidenciar sua natureza jurídica: “Art. 4º: ***São finalidades da CPAD: I – produzir, publicar e divulgar a Palavra de Deus*** através de Bíblicas, livros, lições bíblicas, revistas, jornais, hinários e outros produtos similares; (...); III – ***propagar o evangelho*** e divulgar seus produtos através das Igrejas Evangélicas Assembleia de Deus, da imprensa falada, escrita e televisada: (...); VI – promover a educação religiosa através de literatura apropriada, pugnando pela boa ***aplicação dos princípios e das doutrinas bíblicas esposadas pelas Assembleias de Deus no Brasil***; (...)” (grifos editados).

"Sem sombra de dúvidas", resta de solar claridade que palavras pinçadas do Estatuto não são suficientes para evidenciar que a Recorrente constitui-se, efetivamente, em uma Organização Religiosa.

Neste ponto, cabe repetir o já grafado na Decisão Recorrida, reproduzindo excerto da Solução de Divergência COSIT nº 16, de 24 de outubro de 2014:

13. O envio de missionários, obreiros, sacerdotes ou qualquer autoridade religiosa para qualquer parte do mundo, depende, em regra, de um conjunto de ações relacionadas a preparação, treinamento, capacitação, manutenção e permanência ou estada no local de destino. A própria instituição religiosa imune, se habilitada, pode realizar tais ações sem prejuízo de sua imunidade. Porém, se o fizer por interposta pessoa, que não se qualifique como templo, a esta não se estende a imunidade. Em suma, a entidade que se constitui com a finalidade de colaborar ou cooperar com igrejas, auxiliá-las ou prestar-lhes qualquer serviço relacionado às finalidades essenciais do templo, não se qualifica como templo para fins de imunidade.
(grifei)

Isso sim, é de "claridade solar". Conforme o disposto na Solução de Divergência acima, resta claro que qualquer entidade que se alie a uma Igreja para lhe auxiliar ou prestar qualquer serviço relacionado às suas finalidades essenciais não pode se arvorar a reivindicar uma condição que não possui, *in casu*, de entidade imune.

E por falar em Solução de Consulta, não dá para deixar de discorrer sobre a Solução de Consulta nº 281, exarada pela SRRF/7ª RF/DISIT, em 27 de novembro de 2002, **tendo por consulente a própria Recorrente**. Abaixo reproduzo os principais pontos de tal Consulta:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: ISENÇÃO. EDIÇÃO DE LIVROS.

A edição de livros corresponde a uma atividade de industrialização e o desenvolvimento de atividades paralelas, como industrialização, comércio e prestação de serviços é incompatível com o gozo do benefício da isenção da Cofins.

Dispositivos Legais: Art. 174, do Decreto nº. 3000, de 1999 (RIR/94); Lei nº 9.718, de 1998; Lei nº 9.532, de 1997 e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

RELATÓRIO

A interessada, entidade religiosa sem fins lucrativos, fundada sob a forma de sociedade civil informa que divulga o evangelho aos brasileiros, mantendo um parque gráfico editorial, e desenvolve atividades humanitárias, com um grande projeto de alfabetização de jovens adultos. Esclarece que não distribui lucros e reinveste todo superávit em fins humanitários e religiosos, além de não remunerar os seus diretores. Declara que é isenta do imposto de renda, na condição de sociedade civil sem fins lucrativos, não remunerando os seus diretores, mantendo escrituração contábil e fiscal e documentação pertinente em boa ordem e guarda à disposição das autoridades tributárias. Diante do exposto, indaga:

- Está sujeita ao pagamento da COFINS ?*
- Caso positivo, qual é a fundamentação legal ?*
- A partir de que exercício ?*
- Qual a base de cálculo?*
- Caso não esteja sujeita a esta incidência, como proceder para fins de obter restituição dos valores indevidamente pagos e/ou compensação com demais tributos ou contribuições sociais administradas pela Receita Federal?*

(...)

*4. Quanto à incidência da Cofins sobre as receitas das instituições de caráter filantrópico, cultural, recreativo e científico e as associações civis, cabe informar que as receitas relativas às **atividades próprias** dessas entidades sem fins lucrativos são isentas da Cofins.*

5. Cabe lembrar que são receitas relativas às atividades próprias das entidades em comento, isentas da Cofins, nos termos do art. 14, X da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apenas as suas receitas típicas, tais como aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos.

6. Por conseguinte, são tributáveis pela Cofins, por força da Lei nº 9.718, de 1998, aquelas receitas de caráter contraprestacional, ou seja, as receitas financeiras e as provenientes da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, que sejam decorrentes de atividades concorrentes com as empresariais.

7. Portanto, as entidades sem fins lucrativos abrangidas pelo art. 13, IV, da MP nº 2.158-35, de 2001, que têm isenção da Cofins relativa às suas receitas de atividades próprias, são somente aquelas que cumprem todos os requisitos para usufruir a isenção do IRPJ de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. A entidade constituída como sem fins lucrativos mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica não está abrangida pelo disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Ocorre a perda da isenção com a prática de atos de natureza econômico-financeira.

8. Deve-se ressaltar que a atividade principal da consultante é a divulgação do evangelho e isto é feito através da edição, publicação e distribuição de bíblias, livros, revistas e outros produtos. Ocorre que a edição de livros corresponde a uma atividade de industrialização. A Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal, por meio de reiterados pareceres, firmou entendimento no sentido de que o desenvolvimento de atividades paralelas, como industrialização, comércio

e prestação de serviços é incompatível com o gozo do benefício da isenção. Ainda que os recursos obtidos com a venda de produtos ou serviços revertam integralmente à atividade assistencial, estará caracterizado o desvirtuamento do objetivo da entidade, além de acarretar concorrência com empresas industriais e prestadoras de serviços não detentoras de idêntico benefício, o que afronta o princípio da isonomia tributária.

CONCLUSÃO

9. Desta forma, **SOLUCIONO** a consulta respondendo ao interessado que:

a) As entidades sem fins lucrativos abrangidas pelo art. 13, IV, da MP nº 2.158-35, de 2001, que têm isenção da Cofins relativa às suas receitas de atividades próprias, são somente aquelas que cumprem todos os requisitos para usufruir a isenção do IRPJ de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

b) A entidade constituída como sem fins lucrativos mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica não está abrangida pelo disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

c) A edição de livros corresponde a uma atividade de industrialização e o desenvolvimento de atividades paralelas, como industrialização, comércio e prestação de serviços é incompatível com o gozo do benefício da isenção.

d) A consulente está sujeita ao pagamento da Cofins, devendo observar o disposto na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e na Lei nº 9.718, de 1998.

e) O presente processo será encaminhado à Divisão de Fiscalização para que seja analisado o cabimento da isenção do IRPJ, uma vez que a consulente desenvolve atividades de edição, publicação e distribuição de livros e outros produtos.

A referida Consulta sobre a Interpretação da Legislação Tributária foi feita no âmbito do Processo Administrativo Fiscal nº 13701.000909/2002-82, cumprindo com todas as formalidades exigidas pelo Decreto 70.235/72, em seus arts. 46 a 58, com as alterações promovidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96. Através da solução da consulta, o sujeito passivo tem um pronunciamento formal da Administração Tributária acerca da aplicação da legislação tributária em relação a fato determinado. É um instrumento que se destina à elucidação, por parte do Órgão Fazendário, de entendimento quanto ao tratamento tributário a ser dado a determinada situação concreta, relativa ao consulente. Seu resultado, suas conclusões, vinculam não apenas o contribuinte, mas também os agentes públicos, o que não quer dizer que esta norma concreta e individual não possa ser alterada; ela pode ser alterada conforme o disposto no art. 48 da Lei nº 9.430/96.

O que verificamos é que nenhum recurso foi interposto contra a solução de consulta acima, ou seja, a mesma ainda estava em vigor quando da suspensão da isenção determinada pelo Ato Declaratório Executivo nº 05/2015. E suas conclusões também são de uma "claridade solar" absoluta, na medida em que deixou consignado que **"a edição de livros corresponde a uma atividade de industrialização e o desenvolvimento de atividades paralelas, como industrialização, comércio e prestação de serviços é incompatível com o gozo do benefício da isenção"**. Também não há muito a se acrescentar à conclusão de que **"a entidade constituída como sem fins lucrativos mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica não está abrangida pelo disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997"**.

Por último, outra de suas conclusões que interessam muito a este processo, mais especificamente ao Auto de Infração lavrado em face da Recorrente, diz respeito ao objeto da própria consulta, ao consignar que **"a consulente está sujeita ao pagamento da Cofins, devendo observar o disposto na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e na Lei nº 9.718, de 1998"**. Entretanto, a essa matéria voltaremos a discorrer mais adiante.

Aproveitando o ensejo, já que citamos o Auto de Infração, também é importante ressaltar que após o desfecho do processo de consulta acima, a Recorrente foi autuada pela Fiscalização da Receita Federal, que lhe exigiu o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O Auto de Infração de IRPJ e CSLL sequer foi objeto de impugnação. Já o Auto de Infração da COFINS e do PIS chegaram a este CARF para julgamento, tendo recebido os respectivos Acórdãos os nºs 1803-002.252 – 3ª Turma Especial e 1402-001.121 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

O processo de COFINS (nº 18471.000288/2005-54), que teve o Recurso Voluntário negado, recebeu a seguinte ementa, reproduzida abaixo naquilo que nos interessa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

*DECISÃO PROFERIDA EM PROCESSO DE CONSULTA.
CUMPRIMENTO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.*

Enquanto não for alterada a legislação que trata do assunto nem reformada a decisão proferida em processo de consulta, há que se cumpri-la na esfera administrativa, não cabendo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) manifestar opinião diferente sobre o tema.

O processo em que se discutia o PIS (nº 18471.000287/2005-18) teve o seu Recurso Voluntário admitido apenas parcialmente, tendo sido reconhecido tão somente a decadência em relação a determinados períodos de apuração. Vejamos a sua ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA.PRECLUSÃO.

A impugnação invalidada não produz efeitos e implica na preclusão ao direito de recorrer em segunda instância em relação à matéria não impugnada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

*Ementa: DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.
APRECIÇÃO.*

A preclusão decorrente da impugnação inválida não impede a apreciação de questões de ordem pública suscitadas no recurso voluntário desde que regularmente entregue.

PIS. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do PIS, extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Feito o parêntesis acima, restou patente, primeiramente, que a Recorrente não pode ser considerada uma Organização Religiosa, não estando sujeita, portanto, à imunidade contida no art. 150, inciso VI, alínea "b", da CF/88. Concluímos, também, que a atividade principal empreendida pela Recorrente, qual seja, a de edição e publicação de livros, periódicos etc, corresponde a uma atividade de industrialização, comércio e prestação de serviços, o que é incompatível com o gozo do benefício da isenção. Em sendo atividade econômica, deve concorrer em igualdade de condições com seus pares, respeitando a Constituição Federal e o princípio da livre concorrência nela insculpido.

Se não bastasse tudo isso, a Fiscalização ainda apontou, por parte da Recorrente, a infringência das condições previstas no § 3º do art. 15, c/c o art. 12, § 2º, alíneas "a" e "b", e seu § 3º, e arts. 13 e 14, todos da Lei nº 9.532/97.

Vejamos o que dizem tais dispositivos legais:

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.

§ 1º. A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º. Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

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.

(...)

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

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

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

(...)

§ 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-calendário 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.

Verificou a Fiscalização que a Recorrente teria remunerado seu diretor-executivo durante os anos de 2010 e 2011, além de ter destinado 3% de seu faturamento para a CGADB, o que implicaria na não aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento de suas atividades, conforme a exigência contida nas alíneas "a" e "b" do § 2º, do art. 12 acima reproduzido.

Como vimos anteriormente, nos anos de 2010 e 2011 a Recorrente pagou ao seu Diretor-Executivo, o Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, salários anuais de R\$536.679,21 e R\$584.737,57 respectivamente. Alega a Recorrente que o Sr. Ronaldo não é dirigente da CPAD, sendo empregado da mesma, contratado segundo as regras estabelecidas pela CLT.

Ocorre, que da análise dos Estatutos da CPAD, verificamos que o Sr. Ronaldo, ocupante do cargo de Diretor-Executivo, possui as seguintes prerrogativas:

Art. 22. Compete ao Diretor Executivo:

- I – a administração da CPAD e a execução de seus planos de trabalho;
- II – prestar relatórios de atividades e balancetes do primeiro semestre, até o dia 30 de setembro de cada ano; e até 31 de março do ano seguinte submeter para apreciação, aprovação e destinação de superávit as demonstrações financeiras do exercício anterior ao Conselho Administrativo;
- III – em conjunto com o Gerente Financeiro, abrir, movimentar e encerrar contas bancárias em nome da CPAD, com poderes para emitir, assinar e endossar cheques, bem como, outorgar procuração para esses e outros fins;
- IV – em conjunto com o Gerente Financeiro, conservar sob sua guarda os haveres, os valores e os bens da CPAD;
- V – admitir e demitir gerentes da CPAD;
- VI – admitir, punir e demitir funcionários e com o assentimento da diretoria fixar salários de acordo com a legislação vigente e com a respectiva classificação de cargo e vencimentos existentes;
- VII – representar a CPAD perante os Correios, Alfândega, fiscalização em geral, Carteira de Importação e Exportação do Banco do Brasil e demais órgãos públicos federais, estaduais e municipais;
- VIII – assinar contratos comerciais e seus títulos cambiais;
- IX – realizar as concorrências e efetuar as compras.

Ora, da leitura dos dispositivos acima, resta claro que o Diretor-Executivo é competente para assumir direitos e obrigações em nome da CPAD. Vejam que ele é capaz de representar a CPAD perante vários Órgãos Públicos, assinar contratos comerciais e títulos cambiais, admitir e demitir gerentes e funcionários, realizar concorrências e compras etc.

Conforme bem assentado na Decisão Recorrida, e considerando o disposto no Parecer Normativo CST nº 48, de 1972, e na Instrução Normativa SRF nº 2, de 1969, diretor é a pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços, exercendo a direção mais elevada de uma instituição ou associação civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Já a Instrução Normativa SRF nº 113, de 1998, em seu artigo 4º, dispõe que dirigente é a pessoa física que exerce função ou cargo de direção, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome da instituição, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte.

Assim, não há dúvidas que o Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza é dirigente da CPAD e menos dúvidas ainda que auferiu rendimentos, nada desprezíveis, por sinal, pagos pela mesma.

Com relação aos recursos repassados pela CPAD à CGADB e escriturados na conta Fundo Convencional, verificamos mais uma vez o acerto da Autoridade Fiscal ao identificar tais repasses como infração ao disposto na alínea "b", do §3º, do art. 12, da Lei nº 9.532/97. Também não ajudou em nada a situação da Recorrente, durante o procedimento fiscal, não saber informar o destino dado pela CGADB aos recursos repassados pela CPAD, apesar de em seu Recurso Voluntário arguir que tais valores seriam destinados à manutenção da Mesa Diretora e demais Órgãos da sua proprietária.

O fato de não existir vedação legal a tais repasses, o que é absolutamente verdade, não pode nos afastar da realidade de que, efetivamente, a Recorrente descumpriu o

requisito legal apontado acima, ao destinar cerca de R\$2 milhões anuais de seu faturamento bruto para outros fins que não o desenvolvimento dos seus objetivos sociais próprios.

Por tudo o que foi exposto, considero que o procedimento que culminou com a edição do ADE nº 05/2015, e suspendeu a isenção do IRPJ e da CSLL relativa aos anos de 2010 e 2011, foi absolutamente legal, hígido de qualquer vício, seja ele de natureza processual ou mesmo de mérito.

Passemos, pois, a discorrer sobre a impugnação ao Auto de Infração.

Quanto ao Auto de Infração

Preliminarmente, alega a Recorrente a nulidade do Auto de Infração, lastreada nos seguintes fundamentos:

1) a impossibilidade de se adotar o lucro real como forma de apuração, por não dispor do LALUR, razão pela qual o lucro deveria ter sido arbitrado; argumenta que sequer foi instada a optar por essa ou aquela forma de tributação;

2) Com relação aos lançamentos de PIS e COFINS, argumenta a Recorrente que a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL não autoriza, por si só, a exigência das referidas contribuições;

3) contesta o Acórdão Recorrido, que teria fundamentado sua decisão pela manutenção do lançamento da COFINS na Lei nº 12.101/2009, já que tal norma trataria não de isenção, mas sim de imunidade, conforme o disposto no art. 195, § 7º, da CF/88;

4) Já em relação ao PIS, alega que mesmo que pudesse ser considerada como uma das entidades constantes do rol do art. 15, da Lei nº 9.532/97, manteria o benefício de pagar a contribuição calculada sobre a folha de salários, independentemente de ter infringido quaisquer dos requisitos prescritos por aquela norma; manifesta ser indubitoso que o lançamento do PIS e da COFINS foram realizados "em razão e em face da suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL";

No mérito, em relação à apuração do IRPJ e da CSLL, argumenta a Recorrente que há nos autos provas consistentes da legitimidade das exclusões de receitas não operacionais, bem assim das despesas consideradas desnecessárias pela Fiscalização; além disso, acusa a Fiscalização de ter efetuado as referidas glosas sem estar calcada em fundamentação "válida e verídica"; argumenta que os repasses à CGADB constariam de seu próprio estatuto, razão pela qual seria uma despesa necessária;

Com relação à multa de ofício, exasperada em 150%, alega inexistirem os pressupostos legais que legitimariam sua imposição, haja vista não haver a comprovação de conduta dolosa ou fraudulenta;

Por último, em relação à responsabilização solidária de empregado da CPAD, tido por dirigente pela Fiscalização, argui que o mesmo não compõe a diretoria estatutária da entidade, não tendo perpetrado nenhuma ilegalidade, não agiu com excesso de poderes, infração à lei, estatuto, nem patrocinou a dissolução irregular da entidade; propugna que "*o mero equívoco do enquadramento da condição fiscal da entidade não detém o condão de*

pressupor irregularidade, ilicitude, dolo e fraude, motivo pelo qual não há imputar solidariedade de seu empregado por esta razão".

A apuração pelo Lucro Real trimestral, adotada pela Fiscalização, apresenta-se correta. Não havia como se apurar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Presumido, haja vista o faturamento da CPAD, nos períodos fiscalizados, ter excedido ao limite de R\$48 milhões anuais, estabelecido na Lei nº 9.718/98 e suas alterações posteriores. Como já vimos anteriormente, o faturamento da CPAD em 2010 foi de R\$98 milhões e o de 2011 foi de R\$108 milhões.

O Lucro Arbitrado também não se mostraria adequado, haja vista ser modalidade de apuração extrema, a ser utilizada apenas excepcionalmente, conforme o estabelecido nos arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

Assim, não tem cabimento a alegação da Recorrente de que não teria tido oportunidade de optar pela forma de apuração que melhor lhe aprouvesse, haja vista que não tinha opção nenhuma para manifestar.

Verificou a Autoridade Fiscal que a escrituração mantida pela Recorrente era suficiente para apurar o Lucro Real. Inclusive, o lançamento fiscal foi realizado com base no Lucro Real apurado pela própria Recorrente, lastreado nas informações constantes do rascunho das Fichas 04A, 05A, 06A, 09A, 12A e 17 das DIPJ 2011 e 2012 (v. e-fls. 438/471 e 541/574), os demonstrativos de apuração do IRPJ/CSLL e os balancetes trimestrais dos respectivos períodos (v. e-fls. 472/513 e 575/614) apresentados em atendimento à Intimação Fiscal.

Os referidos demonstrativos de apuração foram objeto de ajuste por parte da Autoridade Fiscal, que glosou a exclusão de receitas não-operacionais, receitas financeiras e outra receitas operacionais, bem assim de despesas consideradas não necessárias. Neste ponto, alega que há nos autos provas consistentes da legitimidade das exclusões de receitas não operacionais, bem assim das despesas consideradas desnecessárias pela Fiscalização; além disso, acusa a Fiscalização de ter efetuado as referidas glosas sem estar calcada em fundamentação "válida e verídica"; argumenta que os repasses à CGADB constariam de seu próprio estatuto, razão pela qual seria uma despesa necessária.

A Recorrente repete, em seu Recurso Voluntário, os mesmos argumentos expendidos na impugnação, de que há nos autos provas consistentes da legitimidade das exclusões realizadas, mas não indica onde estariam tais provas (não indicou na impugnação e também não indicou no Recurso Voluntário). Utiliza-se apenas de retórica, do tipo "*o fiscal atuante sequer motivou suas conclusões. Simplesmente lançou ao vento a falsa assertiva de que 'a CPAD não apresentou nenhum esclarecimento ou documento comprobatório que justifique tais exclusões', sendo que, em verdade, toda a documentação requisitada foi apresentada e disposta à fiscalização. Basta ver e analisar os autos*". Confesso que vi e analisei os autos e não achei as tais provas.

Ressalte-se que a Fiscalização, através do Termo de Intimação Fiscal de e-fls. 373/374, assim dispôs claramente:

Caso o fiscalizado venha a efetuar "exclusões" aos lucros líquidos na apuração dos lucros reais, bem como na apuração da CSLL (fichas 9A e 17 das DIPJ, respectivamente), deverá anexar esclarecimentos e documentos hábeis e idôneos que possam comprovar a legalidade de tais exclusões".

A referida intimação foi feita por duas vezes, conforme assentado no Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 732/733, entretanto, nenhum esclarecimento foi dado a respeito das referidas exclusões, o que motivou a Fiscalização a realizar as glosas, o que fez de forma correta. Assim, reputo descabidas as alegações da Recorrente em relação às glosas das exclusões.

Com relação às despesas tidas por desnecessárias pela Fiscalização, e que dizem respeito aos repasses de 3% do faturamento da CPAD para arcar com as despesas com manutenção da Mesa Diretora e demais órgãos da CGADB, considero perfeitas as considerações da Decisão Recorrida, que adoto como razões para decidir. Abaixo reproduzo os trechos do Acórdão Recorrido que abordam o assunto:

139. Contudo, o repasse de 3% do faturamento da CPAD para arcar com as despesas com manutenção da Mesa Diretora e demais órgãos da CGADB descumpre critério de dedutibilidade de despesa para fins de apuração do lucro real, pois não se trata de despesa necessária à consecução da atividade econômica de industrialização/comercialização de livros e periódicos.

140. Acerca da dedutibilidade de despesas operacionais, assim dispõe o artigo 299 do RIR de 1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

(...) (Grifou-se)

141. Ainda que tais repasses estejam previstos no estatuto da interessada, cabe reiterar que apenas são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, atendidos também os critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa.

142. Dessa forma, como a impugnante não logrou comprovar a efetiva necessidade, usualidade e normalidade de tais repasses para o desenvolvimento de suas atividades operacionais, deve ser mantida a glosa do valor correspondente.

Assim, incabíveis as alegações da Recorrente também nesse ponto.

Com relação aos lançamentos de PIS e COFINS, argumenta a Recorrente que a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL não autoriza, por si só, a exigência das referidas contribuições. Tem razão a Recorrente, entretanto, os Autos de Infração do PIS e da COFINS não foram lavrados em decorrência da suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL. Vejamos o que nos revela o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 715/740.

Vide e-fls. 727:

Em função do que foi até este ponto exposto, restou demonstrado que nos anos-calendário de 2010 e 2011 o contribuinte CASA PUBLICADORA DAS

ASSEMBLEIAS DE DEUS, CNPJ nº 33.608.332/0001-02, além de não se enquadrar nenhuma das entidades elencadas no caput do art. 15 da lei nº 9.532/97 para fazer jus ao benefício fiscal da isenção, desenvolvendo inclusive atividade econômica de industrialização/comercialização com finalidade lucrativa, também descumpre requisito disposto no art. 15, § 3º, com conformidade no art. 12, § 2º, alínea “a”, todos da Lei nº 9.532/97, de não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, bem como requisito de não aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, consoante o disposto no art. 12, § 2º, alínea “b” e § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Nas e-fls. 729, do TVF:

Em 23/07/2014, lavramos Termo de Intimação Fiscal (fls. 373/376), inicialmente esclarecendo ao fiscalizado que diante da suspensão do gozo do referido benefício tributário está sujeito, além do IRPJ e da CSLL, à apuração e ao recolhimento da COFINS e da Contribuição para o PIS, de acordo com as regras a que estão submetidas as pessoas jurídicas de um modo geral. Ressaltamos que, como a CPAD SOCIAL não exerceu a opção pela tributação com base no lucro presumido prevista no art. 26, § 1º da Lei nº 9.430/96, a apuração do IRPJ e da CSLL deveriam ser efetuadas com base no lucro real trimestral. Ademais, de acordo com o art. 4º, combinado com o art. 8º da Lei nº 10.637/2002, bem como art. 5º, combinado com o art. 10 da Lei nº 10.833/2003, o PIS e a COFINS, respectivamente, deveriam ser apurados com base no regime não-cumulativo.

Nas e-fls. 731,

Da análise, por amostragem, dos dados constantes nas fichas das Declarações de Informações Econômico-Fiscais, exercícios 2011 e 2012, anos-calendário 2010 e 2011 (DIPJ/2011 e 2012), de sua escrituração contábil/fiscal, dos demonstrativos de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apresentados pelo contribuinte supracitado, bem como dos elementos obtidos no curso do procedimento fiscal, foram detectadas as seguintes infrações à legislação tributária:

Nas e-fls. 736,

COFINS NÃO-CUMULATIVA – ANO-BASE 2010						
HISTÓRICO	PERÍODO DE APURAÇÃO					
	FEV/2010	MAIO/2010	AGO/2010	SET/2010	NOV/2010	DEZ/2010
COFINS a pagar	25.984,87	21.313,76	29.232,57	37.359,85	38.800,68	80.674,50
COFINS declarada (DCTF)	19.737,28	0,00	20.561,13	33.000,00	35.000,00	37.000,00
Diferença apurada	6.247,59	21.313,76	8.671,44	4.359,86	3.800,68	43.674,50

PIS NÃO-CUMULATIVO – ANOS-BASE 2010 E 2011			
HISTÓRICO	PERÍODO DE APURAÇÃO		
	MAIO/2010	AGO/2010	DEZ/2011
PIS a pagar	4.627,33	6.346,55	29.095,10
PIS declarado (DCTF)	0,00	0,00	20.880,86
Diferença apurada	4.627,33	6.346,55	8.214,24

Então, a exigência do PIS e da COFINS foi realizada a partir da consideração, por parte da Fiscalização, de que a Contribuinte, *"além de não se enquadrar nenhuma das entidades elencadas no caput do art. 15 da lei nº 9.532/97 para fazer jus ao benefício fiscal da isenção, desenvolvendo inclusive atividade econômica de industrialização/comercialização com finalidade lucrativa, também descumpre requisito disposto no art. 15, § 3º, com conformidade no art. 12, § 2º, alínea “a”, todos da Lei nº 9.532/97".*

Portanto, não há relação nenhuma entre a exigência do PIS/COFINS e a suspensão da isenção do IRPJ e CSLL. E, lastreado nas conclusões acima, que fundamentaram os respectivos Autos de Infração, as alegações da Recorrente de que o PIS deveria ser-lhe exigido com base na folha de pagamento perdem todo o fundamento.

Com relação à alegação de que o Acórdão Recorrido teria fundamentado sua decisão pela manutenção do lançamento da COFINS na Lei nº 12.101/2009, já que tal norma trataria não de isenção, mas sim de imunidade, também não vejo como prosperar, haja vista que o fundamento adotado pela Decisão Recorrida para manter a exigência das contribuições sociais foi o seguinte (v. e-fls. 1.220):

Logo, o recolhimento do PIS à alíquota de 1% sobre a folha de pagamento e a isenção da Cofins são aplicáveis apenas à entidade que preencha as condições e requisitos do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, o que não é o caso da CPAD.

Portanto, também neste ponto não cabe dar razão à Recorrente.

Da qualificação da Multa

A Recorrente se insurge contra a exasperação da multa de ofício, aplicada em 150%. Argumenta inexistirem os pressupostos legais que legitimariam sua imposição, haja vista não haver a comprovação de conduta dolosa ou fraudulenta.

Vejamos o que constou do Termo de Verificação Fiscal a respeito (v. e-fls. 736/739):

Dos levantamentos acima descritos, o contribuinte supracitado já havia sido cientificado pelo Fisco, em diversas ocasiões, de que não faz jus ao gozo do benefício tributário da isenção, em decorrência da atividade econômica que exerce, conforme relatado na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 281, de 27/11/2002 decorrente de consulta formulada pelo pela própria CPAD (processo nº 13701.000909/2002-82), bem como nos Termos de Constatações lavrados pelo Auditor-Fiscal Luiz Carlos Cabral em 22/12/2003 e 31/03/2005, que culminaram nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (processos nsº 18471.000286/2005-65, 18471.000287/2005-18 e 18471.000288/2005-54), nos quais não se admitiu o benefício tributário.

Cumprе observar que a fiscalizada se declara isenta para fins do IRPJ e da CSLL desde o ano-calendário de 1999 e continuou entregando Declaração de Isenta, mesmo após ciência da referida solução de consulta, dos Termos de Constatações e autos de infrações lavrados, conforme se verifica em consulta no sistema “Portal IRPJ” desta RFB (fls. 303/304).

(...)

O que se verifica, portanto, é a tentativa forçada de se enquadrar como entidade isenta e/ou imune para fins de se abster durante vários anos-calendário consecutivos do recolhimento dos tributos federais, conduta que justifica a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

(...)

Ficam materializadas, portanto, hipóteses de sonegação descrita no art. 71 e de fraude no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Já a Decisão Recorrida assim se pronunciou (v. e-fls. 1.213):

156. Conforme já detalhadamente exposto nos tópicos anteriores do presente voto, a conduta dolosa restou evidenciada pelo fato de a interessada estar ciente que não faz jus à isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, mas continuou a apresentar suas declarações de rendimento na condição de isenta do IRPJ e desobrigada da apuração da CSLL.

157. Ela foi orientada pela Solução de Consulta nº 281, de 2002, proferida em resposta a consulta formulada pela própria CPAD, que não está abrangida pelo disposto no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, em face de ser entidade constituída como sem fins lucrativos mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica. Tal orientação devia ter sido cumprida pela CPAD, pois não houve alteração da legislação que trata da isenção tributária e nem foi reformada a decisão proferida no processo de consulta.

158. A CPAD ainda sofreu autuação nos autos dos processos nºs 18471.000286/2005-65, 18471.000287/2005-18 e 18471.000288/2005-54 por estar se utilizando indevidamente da isenção tributária do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, mas ela não alterou sua conduta e continuou a se declarar isenta do IRPJ.

A aplicação da multa de ofício em 150% foi fundamentada nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, abaixo reproduzidos:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

(...)

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Não vejo como acatar as alegações da Recorrente, haja vista a evidente reiteração da sua conduta em retardar o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A Recorrente é sabedora, desde há muito tempo, que a Administração Tributária não a considera isenta nem imune da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Entretanto, continua a apresentar suas declarações como se isenta fosse, caracterizando o "animus dolandi" a ensejar a incidência da multa qualificada de 150%.

A corroborar tal entendimento, colaciono os seguintes Acórdãos prolatados pela CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITA.
CONDUTA REITERADA.**

Comprovada a conduta da contribuinte em omitir integralmente suas receitas e reiterando a conduta conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007. (Ac. nº 9303-004.665 – 3ª Turma)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. *A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.*

MULTA QUALIFICADA. IRPJ. *Comprovado que o contribuinte omitiu suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. (Ac. nº 9101-001.856 - 1ª Turma)*

Portanto, também neste ponto, não cabe razão à Recorrente, devendo a multa de ofício ser mantida nos patamares aplicados pela Fiscalização, em 150%.

Da Responsabilidade Passiva Solidária

Às e-fls. 847/850 consta Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face do Sr. RONALDO RODRIGUES DE SOUZA, Diretor-Executivo da CPAD.

Preliminarmente, há que se analisar se o Recurso Voluntário proposto pela CPAD contestando a responsabilização solidária de seu Diretor-Executivo pode ser acatada por este CARF. Quando da impugnação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, o Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza apresentou seu próprio Recurso (v. e-fls. 968/999), que foi indeferido pela DRJ/CTA. Ocorre, que ao CARF, diretamente, não protocolou nenhum Recurso Voluntário, deixando a cargo da própria CPAD a sua defesa contra a imputação da Responsabilidade Solidária.

Não há nos autos nenhuma procuração específica lavrada pelo Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza em nome da CPAD para defendê-lo da sujeição passiva solidária. Portanto, a conclusão que se impõe é de que inexistente recurso voluntário passível de apreciação por este Colegiado, no que se refere ao Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza.

Neste sentido, colaciono abaixo ementa do Acórdão nº 1301-002.179, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Sejl, em 24 de janeiro de 2017, reproduzido naquilo que nos interessa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Exercício: 2010, 2011, 2012**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE.*

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a diversas pessoas físicas e jurídicas, as quais não interpuseram impugnação nem recurso voluntário válidos. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistiria dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica. E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio. Não se há, portanto, de conhecer desse pedido.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Exercício: 2010, 2011, 2012**RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE RECURSO VOLUNTÁRIO.*

Ao se constatar: (i) que a peça recursal existente nos autos foi subscrita exclusivamente pelo responsável pela pessoa jurídica arrolada no polo passivo na qualidade de contribuinte; (ii) que inexistia nos autos procuração dos responsáveis tributários para que a pessoa jurídica (contribuinte) atue em seus nomes no processo; e (iii) que, em sede de diligência, os responsáveis tributários deixaram de se manifestar nos autos e de promover qualquer medida saneadora, a conclusão inafastável é pela inexistência de recurso voluntário interposto por qualquer dos responsáveis tributários.

Não sendo acatada a negativa de apreciação das razões postas pela CPAD contra a Sujeição Passiva Solidária, passo a analisar as arguições da Recorrente.

Abaixo reproduzimos trechos do Termo de Sujeição Passiva Solidária para evidenciar a motivação e os fundamentos utilizados pela Fiscalização para caracterizar a Responsabilidade Solidária do Diretor-Executivo.

Dos levantamentos descritos no Termo de Verificação Fiscal datado de 24/02/2015, relativo aos autos de infração anexados ao processo administrativo nº 18470.722971/2014-47, verificou-se que o sujeito passivo Casa Publicadora das Assembléias de Deus (CPAD), CNPJ nº 33.608.332/0001-02, já havia sido cientificado pelo Fisco, em diversas ocasiões, de que não faz jus ao gozo do benefício tributário da isenção em virtude da atividade econômica que exerce, conforme relatado na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 281, de 27/11/2002, decorrente de consulta formulada pela própria CPAD (processo nº 13701.000909/2002-82), bem como nos Termos de Constatações lavrados pelo Auditor-Fiscal Luiz Carlos Cabral em 22/12/2003 e 31/03/2005, que culminaram nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (processos nsº 18471.000286/2005-65, 18471.000287/2005-18 e 18471.000288/2005-54), nos quais não se admitiu o benefício tributário.

Além disso, cumpre observar que a fiscalizada se declara isenta para fins do IRPJ e da CSLL desde o ano-calendário de 1999 e continuou entregando Declaração de

Isenta, mesmo após ciência da referida solução de consulta, dos Termos de Constatações e autos de infrações lavrados, conforme se verifica em consulta no sistema "Portal IRPJ" desta RFB.

No presente procedimento fiscal, relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011, inicialmente a fiscalizada se declara e afirma no curso da auditoria fiscal ser isenta do IRPJ e da CSLL como se fosse uma associação civil com base no art. 15 da Lei nº 9.532/97. Após receber Notificação Fiscal para fins de suspensão do benefício tributário, mormente por não ser associação civil conforme consta em seu estatuto, passou a afirmar, entre outras alegações, não possuir a isenção tributária destinada às associações civis sem fins lucrativos, mas sim imunidade tributária relativa aos templos de qualquer culto, livros e periódicos, bem como a fonogramas e videofonogramas.

Ocorre, entretanto, que a pessoa jurídica fiscalizada não se enquadra como templo e a imunidade de livros, jornais, periódicos, fonogramas/videofonogramas têm caráter objetivo, abrangendo tão somente aqueles impostos que incidem especificamente sobre sua circulação ou industrialização e o papel destinado à sua impressão, razão pela qual não se estende ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, estando, portanto, as correspondentes receitas e lucros advindos da comercialização desses produtos sujeitas à tributação.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), em face do Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, CPF nº 015.794.728-93, administrador no cargo de diretor-executivo, conforme estatuto da CPAD, haja vista sua conduta de encobrir a obrigação tributária, enquadrando a fiscalizada durante anos-calendário consecutivos como entidade isenta em suas DIPJ e durante o procedimento fiscal afirmar indevidamente que a CPAD seria entidade isenta e posteriormente imune de tributos federais, comprovando assim o intuito de se abster do recolhimento destes, bem como o elemento subjetivo do ilícito fiscal.

Lei nº 5.172/66

"Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Parágrafo Único – A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

(...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(grifo nosso)

Os fatos apurados enquadram-se no regramento disposto nos artigos nsº 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, que possuem a seguinte redação:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

(...)

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.” (grifo nosso).

Ficam materializadas, portanto, hipóteses de sonegação descrita no art. 71 e de fraude no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Já do Acórdão Recorrido, v. e-fls. 1.215/1.216, assim se expressou:

163. Conforme já detalhadamente exposto nos tópicos anteriores do presente voto, a interessada, na figura de seu diretor executivo Ronaldo Rodrigues de Souza, estava ciente que não fazia jus à isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, desde o proferimento da Solução de Consulta nº 281, de 2002. Aliás, como Ronaldo Rodrigues do Santos foi contratado como diretor executivo da CPAD em 01/03/1993 (fls. 285-289), ele já estava no comando da CPAD quando foi formulado o questionamento que resultou na Solução de Consulta nº 281, de 2002.

164. Assim, o artigo 124, I, do CTN é aplicável ao caso em face de Ronaldo Rodrigues de Souza ter interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, pois, ao administrar a CPAD, teve participação ativa na decisão de utilizar indevidamente da isenção tributária do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

165. O artigo 135, III, do CTN é aplicável em decorrência da conduta de Ronaldo Rodrigues de Souza, no cargo de diretor executivo, de procurar encobrir a obrigação tributária devida pela CPAD, pois mesmo após a ciência da Solução de Consulta nº 281, de 2002, continuou a fazer constar das declarações de rendimento da interessada que ela seria uma entidade isenta do IRPJ e desobrigada da apuração da CSLL. Durante o procedimento fiscal afirmou inicialmente que a CPAD seria uma entidade isenta, e posteriormente que teria direito à imunidade sobre os tributos federais.

(...)

167. Consigne-se que a prática da sonegação fiscal constitui prova irrefutável de infração à lei. Nesse sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido. (Resp 935839/RS – relator: Ministro Mauro Campbell Marques – DJe 07/04/2009) (Grifou-se)

Irresignado com o Termo de Sujeição Passiva Solidária e a Decisão da DRJ/CTA, o Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, através da empresa que dirige, a ora Recorrente, alegou basicamente que é mero empregado da CPAD, não compõe a diretoria estatutária da entidade e não perpetrou nenhuma ilegalidade; não agiu com excesso de poderes, infração à lei, estatuto, nem patrocinou a dissolução irregular da entidade; propugna que "*o mero equívoco do enquadramento da condição fiscal da entidade não detém o condão de pressupor irregularidade, ilicitude, dolo e fraude, motivo pelo qual não há imputar solidariedade de seu empregado por esta razão*". Abaixo reproduzo os trechos do Recurso Voluntário que tratam da matéria:

228. Pois bem, há algum tempo, a jurisprudência dos tribunais superiores, pacificamente acompanhada pelo próprio CARF, têm se alinhado no sentido de que sócios, associados, membros de conselho curador de Fundação, e até mesmo diretores executivos e gerentes, só poderão responder patrimonialmente pelas dívidas tributárias da empresa/associação quando restar cabalmente demonstrado que o mesmo agiu com excesso de poderes, infração à lei, contra o estatuto ou na hipótese de dissolução irregular da entidade.

229. Como se sabe, contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, sendo que a simples ocorrência do fato gerador não é suficiente para transferir a responsabilidade do contribuinte originário para terceiro, já que cada pessoa, seja ela física ou jurídica, é sujeita de direitos e obrigações individuais.

230. A responsabilização tributária de terceiro deve sempre ocorrer na forma da lei. neste caso específico, o art. 135 do Código Tributário Nacional

231. Interpretando-se o artigo acima é possível concluir que o terceiro só poderá ser responsabilizado no caso de descumprimento de deveres próprios, previstos acima em *numerus clausus*, que tenham contribuído para o não cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte originário, o que não se deu nestes autos.

232. O mero inadimplemento de obrigação tributária não acarreta a responsabilização de Diretor-Executivo, que apenas detém este nome por estrutura formal, porquanto, como comprovado aos autos, é, em verdade, empregado desta recorrente, sendo imperiosa a ocorrência de atos praticados com excesso de poderes e/ou infração de lei e estatuto. Tal entendimento, inclusive, está sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça:

Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

233. Pois bem, nestes autos, o que se vê, é que a i. fiscalização de origem não apresentou qualquer comprovação de que o empregado desta recorrente, seu Diretor-Executivo nos anos 2010 e 2011, teria agido de forma contrária à lei ou ao estatuto Casa Publicadora das Assembleias de Deus. Diferentemente, de forma absurda, *concessa vênia*, limitou-se a conjecturar hipóteses que se confundem com às supostas irregularidades que conduziram à edição dos atos declaratórios suspensivos de isenção, valendo-se da mera retórica para configuração de circunstância que foi pelo próprio CARF, inclusive, reconhecido como totalmente legítimo, a saber, a constatação de verdade material para reconhecer a imunidade tributária de organização religiosa conquanto tenha, no curso do processo fiscal, equivocadamente reportado ser uma “associação civil”. Repise-se, à exaustão: X

O Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza é Diretor-Executivo da CPAD desde 1993. Como já tivemos oportunidade de dispor neste voto, o Sr. Ronaldo é considerado dirigente, ou administrador, para todos os efeitos legais e, *in casu*, tributários. É peça-chave na engrenagem da entidade, assumindo direitos e obrigações em nome dela.

Portanto, tinha pleno conhecimento de tudo o que acontecia na instituição; sabia da qualificação tributária que a Administração Tributária já havia manifestado quando da Solução de Consulta (processo nº 13701.000909/202-82); mesmo sabendo que não fazia jus ao gozo do benefício tributário da isenção, em virtude da atividade econômica que exerce, continuou a apresentar a DIPJ da CPAD como se isenta fosse, não recolhendo os tributos a que estava sujeita; tinha ciência de tudo o que se passava, inclusive dos autos de infração anteriormente lavrados (processos nº 18471.000286/2005-65, 18471.000287/2005-18 e 18471.000288/2005-54) através dos quais foram exigidos os mesmos tributos que ora estamos julgando, e atuados pelos mesmos motivos.

Com efeito, na qualidade de administrador, praticou atos com excesso de poder ou infração à lei, como a sonegação de tributos, haja vista a evidente reiteração da sua conduta em retardar o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, através da prestação de falsas informações ao Fisco Federal. A alegação de que *"o mero equívoco do enquadramento da condição fiscal da entidade não detém o condão de pressupor irregularidade, ilicitude, dolo e fraude, motivo pelo qual não há imputar solidariedade de seu empregado por esta razão"*, soa dezarrazoada diante do exposto até aqui.

A adoção dessas condutas representam infração à lei, diante da ação manifestamente dolosa, e implicam na responsabilização dos mandatários, com base no disposto no art. 135, inciso III, do CTN. Portanto, deve ser mantida a responsabilização do Sr.

Ronaldo Rodrigues de Souza como sujeito passivo solidário pelas infrações apontadas no presente Auto de Infração.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em sua integralidade.

Em 11 de abril de 2017.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

Dirijo do ilustre Relator unicamente em relação aos tópicos “qualificação da multa” e “responsabilização solidária”, por entender não configuradas situações fáticas que levassem a estas imputações.

Princípio pela multa qualificada.

Segundo o TVF e a decisão recorrida, a exasperação estaria fundamentada no comportamento reiterado da recorrente de continuar se declarando “isenta” para fins de IRPJ e de CSLL quando já seria sabedora, por decisão prolatada em solução de consulta formulada pela interessada (SC SRRF/7ª RF/DISIT nº 281, de 27/11/2002), de que este instituto a ela não se aplicaria. Além disso, em procedimentos fiscais anteriores (processos nsº 18471.000286/2005-65, 18471.000287/2005-18 e 18471.000288/2005-54), igualmente referido benefício tributário não teria sido admitido.

Com isso, ainda no dizer do Fisco, estaria havendo por parte da recorrente uma *“tentativa forçada de se enquadrar como entidade isenta e/ou imune para fins de se abster durante vários anos-calendário consecutivos do recolhimento dos tributos federais, conduta que justifica a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%”*, impondo a tipificação legal prevista nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Data vênia, não vejo como o simples fato de a recorrente se autodenominar “isenta” perante o Fisco possa configurar hipótese de *“ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”*, ou *“impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”*

Ao contrário, todas as informações de que o Fisco precisava para realizar o procedimento que realizou (este e outros anteriores) estavam disponíveis, tanto que permitiram a consecução dos lançamentos aqui apreciados.

O fato de a recorrente ser sabedora, “desde há muito tempo”, de que a Administração Tributária Federal não a considerava isenta nem imune da tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não é motivo, de per si, de ensejar a duplicação da multa, como no caso ocorreu.

Mais a mais, repita-se, os lançamentos perpetrados fizeram-se à vista dos livros e documentos da autuada, sem qualquer impedimento ou ocultamento Nada foi “escondido” nem “omitido” à Autoridade Fiscal que pôde, sem embaraço ou dificuldade, examinar a escrituração e documentos da recorrente.

Claro, há infrações (por isso os lançamentos de ofício), mas só isso, sem a confirmação de dolo, a exasperação da multa não se sustenta.

Neste caminho, os seguintes Acórdãos do CARF:

MULTA QUALIFICADA. *A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude (ART. 150, § 40 do CTN), não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo ou em face de informes que este possa apresentar não somente ao Fisco Federal mas aos Fiscos Estadual e Municipal.*

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - MULTA AGRAVADA - *A aplicação da multa agravada ou qualificada depende da comprovação específica do dolo, sendo certo que quando a Fiscalização apura a omissão em base da escrituração do sujeito passivo e de demais elementos por ele fornecidos não há como se penalizá-lo pela multa de lançamento de ofício excedente ao percentual de 75%.*

Finalizando, transcrevo excertos do voto exarado no Acórdão nº 1302-00.305, da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF, em sessão de 08/07/2010, Relatoria do Conselheiro Irineu Bianchi, bem aplicáveis à espécie (com as adaptações óbvias):

“Não concordo com o entendimento firmado pela autoridade fiscal porquanto a fiscalização constatou e registrou que todas as operações: emissão de nota fiscal de faturamento, de cancelamento, de nova nota fiscal de faturamento e de simples remessa parcelada das mercadorias e, inclusive os valores correspondentes aos pagamentos das mesmas mercadorias, objetos de financiamento bancário foram regularmente escrituradas.

A escrituração fiscal e contábil de todas as etapas das transações realizadas demonstra que não houve qualquer intenção de ocultar as operações mercantis realizadas e, a bem da verdade, foram cumpridas todas as obrigações acessórias correspondentes as emissões de notas fiscais na forma estabelecida no RIPI e no SINIEF.

Nestas condições, não vislumbro a prática de sonegação, fraude ou conluio, na forma estabelecida nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/64 e, por consequência, não encontro suporte para a aplicação da multa qualificada”.

Em suma, como aflora dos autos, os documentos estavam expostos à auditoria do Fisco, como efetivamente ocorreu, não havendo nada “escondido”, por meio de quaisquer subterfúgios, mas, somente, informação equivocada (proposita ou não, impossível saber-se) de uma suposta isenção, ato que não tem o condão de permitir a aplicação rigorosa da multa duplicada.

Portanto, não vejo como prosperar a exasperação da penalidade, devendo a multa de ofício de 150% **ser reduzida para a multa de ofício normal de 75%.**

Aprecio a seguir a “responsabilização solidária” imputada pelo Fisco a RONALDO RODRIGUES DE SOUZA, Diretor-Executivo da CPAD.

Segundo o Termo de Sujeição Passiva Solidária, a responsabilização teria sido caracterizada pelo fato de que “o sujeito passivo Casa Publicadora das Assembléias de Deus (CPAD), CNPJ nº 33.608.332/0001-02, já havia sido cientificado pelo Fisco, em diversas ocasiões, de que não faz jus ao gozo do benefício tributário da isenção em virtude da atividade econômica que exerce, conforme relatado na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 281, de 27/11/2002,

decorrente de consulta formulada pelo pela própria CPAD (processo nº 13701.000909/2002-82), bem como nos Termos de Constatações lavrados pelo Auditor-Fiscal Luiz Carlos Cabral em 22/12/2003 e 31/03/2005, que culminaram nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (processos nsº 18471.000286/2005-65, 18471.000287/2005-18 e 18471.000288/2005-54), nos quais não se admitiu o benefício tributário”.

Além disso, “*cumpra observar que a fiscalizada se declara isenta para fins do IRPJ e da CSLL desde o ano-calendário de 1999 e continuou entregando Declaração de Isenta, mesmo após ciência da referida solução de consulta, dos Termos de Constatações e autos de infrações lavrados, conforme se verifica em consulta no sistema “Portal IRPJ” desta RFB”.*

Mais:

“No presente procedimento fiscal, relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011, inicialmente a fiscalizada se declara e afirma no curso da auditoria fiscal ser isenta do IRPJ e da CSLL como se fosse uma associação civil com base no art. 15 da Lei nº 9.532/97. Após receber Notificação Fiscal para fins de suspensão do benefício tributário, mormente por não ser associação civil conforme consta em seu estatuto, passou a afirmar, entre outras alegações, não possuir a isenção tributária destinada às associações civis sem fins lucrativos, mas sim imunidade tributária relativa aos templos de qualquer culto, livros e periódicos, bem como a fonogramas e videofonogramas.

Ocorre, entretanto, que a pessoa jurídica fiscalizada não se enquadra como templo e a imunidade de livros, jornais, periódicos, fonogramas/videofonogramas têm caráter objetivo, abrangendo tão somente aqueles impostos que incidem especificamente sobre sua circulação ou industrialização e o papel destinado à sua impressão, razão pela qual não se estende ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, estando, portanto, as correspondentes receitas e lucros advindos da comercialização desses produtos sujeitas à tributação.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), em face do Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, CPF nº 015.794.728-93, administrador no cargo de diretor-executivo, conforme estatuto da CPAD, haja vista sua conduta de encobrir a obrigação tributária, enquadrando a fiscalizada durante anos-calendário consecutivos como entidade isenta em suas DIPJ e durante o procedimento fiscal afirmar indevidamente que a CPAD seria entidade isenta e posteriormente imune de tributos federais, comprovando assim o intuito de se abster do recolhimento destes, bem como o elemento subjetivo do ilícito fiscal”.

Irresignado com o Termo de Sujeição Passiva Solidária e a Decisão da DRJ/CTA, o Sr. Ronaldo Rodrigues de Souza, através da empresa que dirige, a ora Recorrente, alegou basicamente que é mero empregado da CPAD, não compõe a diretoria estatutária da entidade e não perpetrou nenhuma ilegalidade; não agiu com excesso de poderes, infração à lei, estatuto, nem patrocinou a dissolução irregular da entidade; propugna que “*o mero equívoco do enquadramento da condição fiscal da entidade não detém o condão de pressupor irregularidade, ilicitude, dolo e fraude, motivo pelo qual não há imputar solidariedade de seu empregado por esta razão”.*

As imputações, conforme TVF, tiveram sustentação nos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN:

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pois bem, a respeito da sujeição pelo artigo 124, I, como bem alinhavado pelo I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, presidente desta 2ª Turma, no Ac. 1402-002.459, “a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário”.

Continuando:

“Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade.

Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN.

Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fato gerador”.

Nessa linha, não vislumbro onde estaria o “interesse comum” de que se beneficiaria o responsabilizado em função do exercício de suas atribuições, comprovadamente de empregado contratado para as funções gerenciais, recebendo, para isso, a paga avençada.

Afasto, assim, a responsabilização imputada com supedâneo no artigo 124, I, do Código.

Já em relação ao que prevê a responsabilização sob a ótica do artigo 135, III, há necessidade compulsória de se medir se teria ocorrido a “infração à lei”, atos praticados com “excesso de poderes” ou “ofensa a estatutos ou contratos social” de que trata o dispositivo e, principalmente, o intuito volitivo e doloso do imputado em ofender o regramento vigente, até porque, como sustenta parte da doutrina, a imputação ao sócio, diretor, administrador, gestor, implicaria na exclusão do próprio contribuinte.

Como leciona Regina Helena Costa, *“...em verdade, o artigo 135 do CTN contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiveram praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”*³.

A compulsação dos elementos presentes nos autos não me dá esta certeza.

Na verdade, a chamada “infração à lei”, ou aos estatutos ou contrato ou, ainda a tomada de decisões com excesso de poderes implica em lesar escancaradamente a pessoa jurídica na qual tais gestores atuam e não apenas em eventuais práticas irregulares.

Dizendo de modo diverso, não é uma simples infração praticada pela pessoa jurídica gerida pelo imputado no artigo 135, I, do CTN, ou mesmo um ato que contrarie os estatutos que define tal responsabilização, até porque, assim fosse, uma simples infração de trânsito (punida por lei) significaria “infração à lei”.

Em suma, muito mais que o aspecto formal, deve-se atentar aos aspectos fáticos que envolvem o gestor ou sócio à frente da gerenciada e, neste tomo, pelo que consta dos autos, não vislumbro que o sujeito passivo solidário Ronaldo Rodrigues de Souza tenha praticado atos com intuito doloso.

Em outro exprimir, não enxergo como uma possível “prestação de falsas informações ao Fisco Federal” pelo procedimento de declarar a entidade/empresa como isenta de tributos federais possa levar ao extremo de se imputar a responsabilização inserta no artigo sob comento. Da mesma forma, não vejo que “inadimplência” junto à Fazenda Pública possa levar a tal qualificação, até porque, como assente no STJ, *“o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”*. (Súmula nº 430).

Assim, discordo da tese da Fiscalização e DOU PROVIMENTO, neste aspecto, ao recurso voluntário para EXCLUIR Ronaldo Rodrigues de Souza do pólo passivo da lide na qualidade de sujeito passivo solidário, quer pelo artigo 124, I, quer pelo art. 135, III, do CTN.

É como voto.

Brasília (DF), 11 de abril de 2017.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

³ (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Saraiva : 2009, p.205)

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS). A Fiscalização considerou que a CASA PUBLICADORA DAS ASSEMBLÉIAS DE DEUS ("CPAD") não fazia jus à isenção dos respectivos tributos, levando a cabo procedimento que culminou com a sua suspensão através do Ato Declaratório Executivo nº 05, de 04/02/2015. O período autuado refere-se aos anos-calendário de 2010 e 2011.

Antes mesmo de ingressar no mérito do lançamento, o contribuinte alega em seu Recurso que, em relação ao imposto cobrado (IRPJ), há regra constitucional de não incidência que o protege da cobrança relativa a este tributo.

Isto porque, segundo o artigo 150 da Constituição Federal prevê:

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

VI - instituir impostos sobre:...

b) templos de qualquer culto;"

Esta turma julgadora, acompanhando o entendimento do eminente relator, entendeu que a edição de livros e periódicos corresponde a uma atividade de industrialização, de natureza eminentemente econômica. Em sendo essa a atividade que corresponde à finalidade essencial da Instituição, conforme seus próprios Estatutos Sociais, não se admite que seja qualificada como entidade religiosa. Assim, não tem direito ao gozo da imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea "b", da CF.

Com todo o respeito e acatamento aos colegas, entendo de maneira diversa.

A chamada "imunidade dos templos" vem sendo interpretada de forma diversa nos tribunais atualmente. Ao contrário das regras de isenção, que muitos dizem dever ser restritiva, na inteligência do artigo 111 do CTN - o que também vejo com todas as ressalvas - a regra de imunidade não segue a este desígnio.

As imunidades, enquanto normas constitucionais devem, obviamente, obediência às regras de hermenêutica aplicáveis a essas mesmas normas supremas. Enquanto as isenções são, por assim dizer, interpretadas de forma meramente gramatical, as imunidades o são em razão dos valores que essas mesmas normas imunizantes pretendam evidenciar, ressaltam, proteger.

No caso da imunidade dos templos, o valor é o exercício amplo e livre de todas as religiões, reforçando o aspecto laico de nossa sociedade.

Sem ingressar em digressões filosóficas a respeito, cito diretamente jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal que reforça tal entendimento, consubstanciado na ementa do Recurso Extraordinário 325.822/SP, *verbis*:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

Portanto, o fato de que a entidade que promove a publicação e comercialização de livros, por si só, não pode ser considerado não abrangido pela imunidade, sem antes verificar se esta atividade está ou não relacionada às atividades do templo que congrega a referida editora.

É fato incontroverso nos autos que a Convenção Geral das Assembléias de Deus no Brasil ("CGADB") goza da imunidade dos templos, e que a CPAD é subsidiária integral daquela.

O ilustre relator vai bem na sua fundamentação até o momento em que cita Ives Gandra para sustentar que *tal princípio (sic) pode colidir com outros, de igual importância, como é o caso do princípio da livre concorrência. Seria flagrantemente inconstitucional que as entidades imunes concorressem desigualmente com a iniciativa privada.*

O exemplo clássico, dado por Ives Gandra, da fábrica de sapatos, não se aplica ao caso. O doutrinador, destaca claramente que se a entidade religiosa identificar alguma atividade econômica que na sua praça seja entendida como lucrativa, e venha a explorar tal atividade, estaria agindo em concorrência desleal.

O exemplo é bom, mas não se encaixa na situação dos autos. Olhando para o caso presente, uma coisa seria a criação de uma editora de revistas de moda, de automóveis, de livros jurídicos ou qualquer outra atividade concorrencial do gênero, outra - bem diferente - é a publicação de livros religiosos que tem precisamente o mesmo objetivo do templo a que o contribuinte está notoriamente vinculado, ou seja, a divulgação e propagação da "palavra de Deus".

Convenhamos que, da mesma forma que é difícil separar a "entidade" "igreja cristã" da publicação sem fins lucrativos da "biblia sagrada", por exemplo, fica realmente difícil compreender a comparação que se possa fazer do caso concreto com uma outra "igreja cristã" que possua uma fábrica de sapatos com objetivo de lucro (!?).

Noutro giro, da mera consulta aos Estatutos, nos trechos destacados pelo ilustre relator, chego a conclusão diametralmente oposta à da Turma julgadora.

Art. 4º. São finalidades da CPAD:

I – produzir, publicar e divulgar a Palavra de Deus através de Bíblias, livros, lições bíblicas, revistas, jornais, hinários e outros produtos similares;

II – constituir editora gráfica, nos moldes de sociedade civil, na forma da legislação;

III – propagar o evangelho e divulgar seus produtos, através das Igrejas Evangélicas Assembléias de Deus, da imprensa falada, escrita e televisada;

IV – participar no que lhe competir, e colaborar com sua estrutura de apoio intelectual, teológico, logístico e financeiro nas atividades da Convenção Geral das Assembléias de Deus no Brasil;

V – em consonância com a CGADB, criar e superintender ciclos de estudos, congressos, palestras, encontros e debates de questões bíblicas de Interesse das Assembléias de Deus no Brasil;

VI – promover a educação religiosa através de literatura apropriada, pugnando pela boa aplicação dos princípios e das doutrinas bíblicas esposadas pelas Assembléias de Deus no Brasil;

VII – exercer atividades em todo o território nacional, através da sua matriz, filiais, franquias e revendedores credenciados.

A leitura dos dispositivos estatutários da autuada, acima transcritos, para mim é clara a direta e íntima ligação entre a sua atividade e a da entidade religiosa reconhecidamente imune (CGADB), o que na minha opinião, a torna mera extensão desta.

Assim sendo, independentemente da matéria probatória trazidas aos autos (de forma responsável e diligente, diga-se), por parte da autoridade fiscalizadora, vejo nulidade anterior a isso, quero dizer: o fato da autuação basear-se no regime jurídico das isenções, por si só, macula o procedimento fiscal na sua origem posto que se trata aqui, na verdade, de contribuinte IMUNE ao imposto.

Diante do exposto, apresento a presente declaração para justificar o voto que proferi no sentido de acolher a preliminar versada no Recurso Voluntário, para anular a autuação fiscal, e assim, acolher os argumentos de defesa neste mesmo sentido.

(assinado digitalmente)
Demetrius Nichele Macei