



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 18471.000221/2002-77
Recurso nº 154.113 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-000.702 – 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2010
Matéria IRPJ e OUTRO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO

Ementa: IRPJ - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE - ADI Nº 1802 E Nº 4021 - SUSPENSÃO DO ARTIGO 14 DA LEI Nº 9.532/97 - NÃO EXTENSÃO AO ARTIGO 32 DA LEI Nº 9.430/96. Não se pode considerar suspenso o artigo 32 da Lei nº 9.430/96, tão-somente pela suspensão liminar da vigência do artigo 14 da Lei nº 9.532/97, cujo texto se refere àquele. Primeiro porque a suspensão deste dispositivo somente se deu por não subsistir sem os demais dispositivos sobrestados, no âmbito da ADI 1820. E segundo porque já existe ADI específica questionando o artigo 32 da Lei nº 9.430/96, cuja medida cautelar ainda não foi analisada, e em relação à qual não se reconheceu conexão com a ADI 1802.

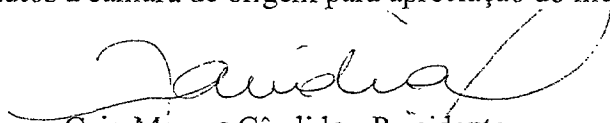
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO - Restando preservado o objetivo maior da exigência quanto à exatidão da escrituração, qual seja, possibilitar ao Fisco o conhecimento da integralidade das operações realizadas pela instituição, pequenos erros materiais na escrituração não desnaturam o direito ao gozo da imunidade. Para efeitos de gozo da imunidade, a jurisprudência atual não aceita restrições à fonte de recursos da instituição. A prova do desvio na aplicação de recursos da instituição a justificar a suspensão de sua imunidade tributária, deve ser evidente e cabal, eis que pequenas irregularidades formais, não são capazes de desnaturar a sua condição.

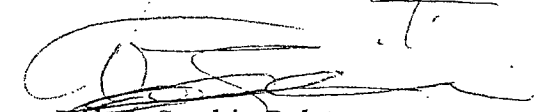
DOAÇÕES 1998 - Verificado o descumprimento de condição necessária à fruição do benefício da imunidade tributária, procedente se torna a suspensão do benefício.

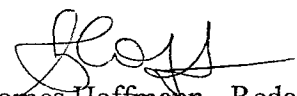
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer a preliminar suscitada pelo relator, vencido o Conselheiro Valmir Sandri (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Susy Gomes Hoffmann, no mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para

restabelecer a suspensão da imunidade relativa ao ano calendário de 1998, determinando o retorno dos autos à câmara de origem para apreciação do mérito das autuações fiscais.


Caio Marcos Cândido - Presidente.


Valmir Sandri - Relator.


Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada.

Editado em: 25 MAI 2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base no permissivo do art. 7, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 147, de 2007, a D Procuradoria da Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial, contra acórdão proferido pela Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que, pelo voto de qualidade, restabeleceu a imunidade tributária da Interessada e, via de consequência, declarou sem efeito o Ato Declaratório n. 05-G, de 13 de maio de 2003, do Delegado da Defic/RJO.

Alega a D. Procuradoria que a questão posta nos autos vai frontalmente de encontro ao estabelecido no art. 12, § 2º, alínea "b", da Lei 9.532/97 e no art. 14, inciso II, do Código Tributário Nacional, bem como as provas constantes dos autos, na medida em que a Interessada não cumpre condição objetiva essencial para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, qual seja, a aplicação integral de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais.

Alega que no caso em tela, o Ato Declaratório nº 05-G, de 13 de maio de 2003, que declarou suspensão a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, alínea "c", da CF188, da Interessada, adotou como fundamentação, dentre outros, o argumento de que a empresa *não* aplica, *integralmente*, seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, contrariando, assim, frontalmente o disposto no art. 12, § alínea "h", da Lei 9.532/97, e o art. 14, inciso 11, do CTN.

Após transcrever o disposto no art. 12, § alínea "h", da Lei 9.532/97, assevera que o Ato Declaratório adotou como fundamentação para suspender a imunidade da Interessada, alega a Recorrente a sua vigência e aplicabilidade, na medida em que a decisão liminar proferida nos autos da ADIN nº 1.802-3 é categórica em determinar que a única alínea do § 2º, do art. 12 da Lei 9.532/97, que se encontra com sua aplicabilidade suspensa é a alínea "1". A alínea "b", concernente ao caso em exame, teve sua eficácia referendada pelo Pleno do STF.

Assim, concluiu que a determinação legal de aplicação integral dos recursos da instituição na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais está em vigência, configurando vedação apta a incidir no caso concreto e critério a ser observado pelas entidades ditas imunes, sob pena de suspensão de sua imunidade.

Alega que no caso concreto, inexistente prova nos autos de que as doações efetuadas pela contribuinte, da forma como posta nos autos, encontram-se vinculadas às suas finalidades essenciais.

Ao contrário, conforme consta dos autos, a contribuinte efetuava doações a pessoas jurídicas (fls. 113/121), sem exigir comprovações da destinação dos donativos e nem demonstrar o correto emprego dos recursos doados, a fim de externar os comandos do art. 12, § 2º, da Lei 9.532/97, bem como a pessoas físicas, sem comprovar que os recursos foram empregados com fins assistenciais ou que foram revertidos em proveito de pessoas necessitadas, sendo, portanto, acertada suspensão da imunidade por violação expressa do art. 14, do CTN e ao dispositivo acima citado (art. 12, § 2º, da Lei 9.532/97).

Alega também que as receitas decorrentes dos aluguéis não foram corretamente empregadas pela contribuinte na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, posto que não há prova contundente nos autos quanto à destinação destas verbas, aliado ao fato de que as irregularidades registradas na escrituração contábil da Interessada são pontos relevantes a serem considerados como *fundamento* bastante para a manutenção da suspensão da imunidade da autuada, sobretudo no que tange à contabilização como despesas de construção, valores que deveriam ser ativados. Mais uma vez o art. 14, no seu inciso III, do CTN, deve ser invocado, assim como o art. 12, § 2º, alíneas "c" e "d", da Lei 9.532/97, na medida em que estabelecem como condição objetiva para o gozo da imunidade, a manutenção, por parte da contribuinte, de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Às fls. 577/591, contra-razões da Interessada refutando todos os pontos argüídos pela Recorrente.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O presente recurso foi interposto com base nos permissivo do art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria ME nº 147 - Anexo II, restando demonstrado, no entendimento da Recorrente, que a decisão recorrida seria contrária a lei e as provas dos autos, consoante o disposto no §1º, do art. 15, do RICSRF.

Conforme se depreende do Relatório, cinge-se a controvérsia em razão do restabelecimento da imunidade tributária da Interessada pelo acordo recorrido, ao entendimento de que, preservado o objetivo maior da exigência quanto à exatidão da escrituração, qual seja, possibilitar ao Fisco o conhecimento da integralidade das operações realizadas pela instituição, pequenos erros materiais na escrituração não desnaturam o direito ao gozo da imunidade.

Quanto à aplicação de recursos, entendeu a decisão recorrida que a prova do desvio na aplicação de recursos da instituição a justificar a suspensão de sua imunidade tributária deve ser evidente e cabal, eis que pequenas irregularidades formais não são capazes de desnaturar a sua condição, bem como, para efeitos de gozo da imunidade, a jurisprudência atual não aceita restrições à fonte de recursos da instituição.

Conforme se depreende dos autos, os motivos que ensejaram a suspensão da imunidade da Interessada foram as seguintes:

1 - Irregularidades em transações de permuta, associação e alienação de imóvel;

2 - Gastos não ativados com construção;

3 - Omissão de receitas;

4 - Da não consolidação dos resultados mensais de filiais;

5 - Empréstimos às filiais;

6 - Doações recebidas e efetuadas pela Interessada;

7 - Receitas de alugueres, e

8 - Receitas de aplicações financeiras;

Por seu turno, os dispositivos legais utilizados para concretizar o procedimento de suspensão, que culminou com a emissão do Ato Declaratório DEFIC/RJO-I - 05-G, de 13 de maio de 2003, foi o disposto no § 2º do artigo 30 da Lei n. 4506/64, c/c o artigo 32 da Lei nº 9430/96 e, os artigos 12 a 15 da Lei nº 9.532/97.

Como se vê, a questão posta à análise desta E. Turma diz respeito à suspensão da imunidade da Interessada e restabelecida pela r. decisão recorrida, sendo necessário, antes de adentrar nos motivos que ensejaram a referida suspensão, analisar os efeitos da ADIn nº

1802-3 que suspendeu, liminarmente, até decisão final da ação direta, a vigência do § 1º e a alínea “f” do § 2º, ambos do art. 12, bem como o art. 13, caput e o art. 14 da Lei nº 9.532/97 e, por decorrência, os procedimentos previstos no art. 32 da Lei nº 9.430/96, eis que a suspensão da imunidade teve por abrangência quatro anos-calendário (1997, 1998, 1999 e 2000), com supedâneo na legislação acima apontada e, por fim, os efeitos da ADIn 4.02, que tratou especificamente do art. 32 da Lei n. 9.430/96.

Pois bem. A questão suscitada versa sobre os requisitos necessários para a fruição de imunidade por instituição de educação e qual a legislação que deverá reger a matéria.

O marco legal se inicia com o artigo 150, VI, “c”, CRFB/88:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

O que foi devidamente explicitado pela Lei Complementar,¹ nos termos previstos pela Magna Carta:

CTN

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

IV - cobrar imposto sobre:

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

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

¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

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

A importância de que o tema de imunidade seja tratado e regulado em lei complementar é que, além de ser questão relativa às limitações ao poder de tributar, também é matéria que adentra no âmbito dos três entes da federação e somente uma lei nacional, como a lei complementar, poderá disciplinar a questão a fim de evitar conflitos de competência, como reiteradamente vem decidindo o Colendo Supremo Tribunal Federal, são exemplos:

AI 769.613 AgR / SP - 09/03/2010

Relator(a): Min. EROS GRAU

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE [ART. 150, VI, "C", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL]. ENTIDADE FILANTRÓPICA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. ARTS. 12 A 14 DA LEI N. 9.532/97. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. A imunidade das entidades de assistência social prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição do Brasil, abrange rendimentos em aplicações financeiras enquanto não houver regulação do disposto no § 4º do artigo 150 da Constituição do Brasil por Lei Complementar. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

RE 556.664 / RS - 12/06/2008

Relator(a): Min. GILMAR MENDES

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência

tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

Súmula Vinculante STF 8

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Na tentativa de regulamentar e criar restrições ao gozo da imunidade, contudo, foi editada a Lei nº 9.532/1997, lei ordinária, que claramente inovou a ordem jurídica e invadiu a competência constitucional de lei complementar, usurpando assim os poderes que não haviam sido conferidos constitucionalmente ao legislador ordinário, vejamos:

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

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

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

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

- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

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

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

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

Dessa forma, para restabelecer a ordem jurídica violada com a Lei nº 9.532/1997, na parte que dizia respeito à imunidade e justamente no intuito de fazer respeitar a Constituição, o Egrégio Supremo Tribunal Federal foi chamado a intervir e demarcar as normas que deveriam incidir e regular a imunidade, o que aconteceu por intermédio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802, a qual foi objeto de Medida Cautelar para suspender a aplicação e os efeitos dos dispositivos cuja constitucionalidade estava sendo discutida na ADI, até o julgamento final desta.

Com efeito, em sessão plenária de 27/08/98, houve a apreciação do pedido cautelar, sendo a seguinte a decisão resultante deste julgamento, publicada em 09/09/98, *verbis*:

O TRIBUNAL, POR UNANIMIDADE, DEFERIU, EM PARTE, O PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR, PARA SUSPENDER, ATÉ A DECISÃO FINAL DA AÇÃO DIRETA, A VIGÊNCIA DO § 1º E A ALÍNEA F DO § 2º, AMBOS DO ART. 12, DO ART. 13, CAPUT E DO ART. 14, TODOS DA LEI Nº 9.532, DE 10.12.97, E INDEFERINDO-O COM RELAÇÃO AOS DEMAIS.

VOTOU O PRESIDENTE.

AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, OS SRS. MINISTROS CELSO DE MELLO, PRESIDENTE, SYDNEY SANCHES E MARCO AURÉLIO.

PRESIDIU O JULGAMENTO O SR. MINISTRO CARLOS VELLOSO, VICE-PRESIDENTE.

Assim, a partir da publicação do resultado do julgamento, a força vinculante emprestada a tal decisão já não podia ser subvertida, sendo este o teor da emenda do citado julgado:

ADI-MC 1802, Julgamento 27/08/1998, Acórdão DJ 13-02-2004

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.

II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e



o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.

2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal, mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

E tudo ficou mais explícito às folhas 09 do citado acórdão, que expressamente confirmou a mácula da inconstitucionalidade a viciar os dispositivos da Lei nº 9.532, no que tratavam da imunidade e, portanto, justificada a sua suspensão, vejamos:

Fl. 09 do Acórdão

EMENTA: (...) 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal, mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

Acerca dos efeitos da ADI, é importante considerar que, no controle da constitucionalidade, as decisões definitivas de mérito do STF são dotadas de efeito vinculante, notadamente para a administração pública, conforme expresso no § 2º, art. 102, da Carta Magna:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Acerca dos efeitos da Medida Cautelar do STF, o artigo 11 da Lei nº 9.868/1999, expressamente estende a todos a eficácia *ex-nunc*, vejamos:

Art. 11. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo solicitar as informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, observando-se, no que couber, o procedimento estabelecido na Seção I deste Capítulo.

§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito ex nunc, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.

Todavia, resta aquilatar qual o efeito sobre os atos da Administração Pública quando a hipótese trate de Medida Cautelar em ADI, para tanto, são importantes as lições do Ministro Gilmar Ferreira Mendes:

“Se não subsiste dúvida relativamente à eficácia *erga omnes* da decisão concessiva proferida em sede de cautelar na ação direta de inconstitucionalidade, é lícito indagar se essa decisão seria, igualmente, dotada de efeito vinculante.

(...)

Nesse passo, o Supremo Tribunal Federal, ao conceder o provimento cautelar requerido na ADC 4/DF, proferiu, por maioria de nove votos a dois, a seguinte decisão:

“O Tribunal, por votação majoritária, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, com eficácia *ex nunc* e com efeito vinculante, até final julgamento da ação, a prolação de qualquer decisão sobre pedido de tutela antecipada, contra a Fazenda Pública, que tenha por pressuposto a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.494, de 10/9/97, sustando, ainda, com a mesma eficácia, os efeitos futuros dessas decisões antecipatórias de tutela já proferidas contra a Fazenda Pública, vencidos, em parte, o Ministro Néri da Silveira, que deferia a medida cautelar em menor extensão, e, integralmente, os Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio, que a indeferiam” (DJ de 21-5-1999).²

STF: Importante transcrever a linha jurisprudencial que vem sendo mantida no

Rcl-AgR-AgR 4903, DJe 08/08/08

(...)

I - O provimento cautelar deferido, pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de ação declaratória de constitucionalidade, além de produzir eficácia "erga omnes", reveste-se de efeito vinculante, relativamente ao Poder Executivo e aos demais órgãos do Poder Judiciário.

II - A eficácia vinculante, que qualifica tal decisão, legitima o uso da reclamação se e quando a integridade e a autoridade desse julgamento forem desrespeitadas.

Por conseguinte, existindo ADI para discutir a matéria e também havendo Medida Cautelar suspendendo os efeitos e a vigência dos dispositivos objetos da ADI, os respectivos dispositivos ficam com a sua aplicação suspensa, isto quer dizer, fica a Administração Pública impossibilitada de aplicar tais dispositivos até que seja decidido, em definitivo, o mérito da ADI.

² FERREIRA MENDES, Gilmar; e outros; *Curso de Direito Constitucional*, 3ª edição, 2008, ed. Saraiva, pag. 1300.

Então, restaram com a sua vigência e aplicação suspensa, seja pelo Poder Judiciário seja pela Administração Tributária, os seguintes dispositivos da Lei nº 9.532/97:

a. O § 1º do art. 12:

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

b. O art. 13, caput:

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

c. O art. 14.

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

Dessa forma, ante a hierarquia, amplitude e a magnitude da decisão do STF na ADI n. 1.802, faz-se necessário delimitar os efeitos desta, vejamos:

A Medida Cautelar na ADI n. 1.802, decidida pelo Plenário do STF, foi expedida norma geral e concreta, definitiva e terminativa, com apreciação de mérito e com efeito vinculante e *erga omnes*, cujos comandos são obrigatórios e deverão ser aplicados por todos, inclusive, pelos órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo, nos termos da Lei n. 9.868/99.

Desta feita, por ter o STF suspenso a aplicação do artigo 14 da Lei n. 9.532/97, com efeito vinculante e *erga omnes*, todos os procedimentos de suspensão de imunidade atribuído à Receita Federal do Brasil pelos citados diplomas legais, continuam suspensos, inclusive o artigo 32 da Lei n. 9.430/96.

Isto porque, o artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, citado expressamente como conteúdo normativo do artigo 14 da Lei nº 9.532, é igualmente lei ordinária, portanto, a ele se aplica idêntica conclusão nos termos do decidido em sessão plenária pelo STF, estando suspensa a sua aplicação por também invadir a competência da lei complementar ao criar procedimento para suspensão de imunidade. Vejamos o que diz tal dispositivo:

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

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

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

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

É patente que, se o artigo 14 da Lei nº 9.532/97, que tentou regular o procedimento para suspensão de imunidade, fazendo menção expressa aos procedimentos da Lei nº 9.430/96, está com sua vigência e aplicação suspensas, pelo fato de o STF ter considerado que tal matéria somente poderia ser veiculada por lei complementar, assim, igualmente, está suspensa a aplicação do artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, que é o conteúdo normativo do citado artigo 14.

Ora, não faria sentido suspender o artigo 14 da Lei 9.532/97, que é lei ordinária, em razão de o STF exigir que somente a lei complementar tratasse da matéria, para se admitir que, por vias transversas, outra lei ordinária, citada como conteúdo do dispositivo com aplicação suspensa, pudesse disciplinar o tema e, assim, ser burlada a decisão do Pretório Excelso.

Dessa forma, assim ficou estabelecido o marco legal: estando suspensa e vedada a aplicação do artigo 14 da Lei nº 9.532/97, por decorrência, igual efeito terá que ser dada à norma que é o seu próprio conteúdo, isto é, o artigo 32 da Lei nº 9.430/96, para fins de suspensão de imunidade.

Nesse passo, é de se registrar que o próprio dispositivo com aplicação suspensa é que é a matriz legal do artigo 173 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, que trata da suspensão de imunidade, vejamos:

Art. 173. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade 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. (Matriz legal: Lei nº 9.532/1997, art. 13)

Como se não bastasse, com o objetivo de regular e dar a interpretação oficial dos novos dispositivos legais introduzidos pela Lei nº 9.532/97 e disciplinar os procedimentos

para a suspensão da imunidade, a Secretaria da Receita Federal editou o seguinte Ato Normativo:

Instrução Normativa SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL - SRF nº 113 de 21.09.1998

Dispõe sobre as obrigações de natureza tributária das instituições de educação.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das suas atribuições e tendo em vista as disposições dos artigos 12 a 14 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, resolve:

(...)

Suspensão do Gozo da Imunidade

Art. 15. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisito legal, previsto nesta Instrução Normativa, deve ser procedida de conformidade com as disposições deste artigo.

(...)

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

(...)

II - a fiscalização de tributos federais deverá, se for o caso, lavrar o auto de infração para exigir os tributos e contribuições devidos.

(...)

§ 8º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Isto é, o Regulamento do Imposto sobre a Renda e a IN SRF nº 113/1998, ao fazerem menção expressa à Lei nº 9.532/97, na verdade, restaram igualmente maculados de vício, por estarem a regular e interpretar dispositivo de lei ordinária, com vigência suspensa, em decorrência de usurpação de competência de lei complementar.

Então, no tocante à possibilidade de suspensão de imunidade pela RFB, não poderão ser aplicadas às disposições do artigo 14 da Lei nº 9.532, bem como a do artigo 32 da Lei nº 9.430/96 e, em decorrência o art. 173 do RIR/99 e o art. 15 da IN SRF nº 113/1998, cuja vigência e aplicação estão todas suspensas por Medida Cautelar em ADI, com efeito *erga omnes*.

Dessa forma, ante a suspensão acima, resta, entretanto, a seguinte indagação: e quando for comprovado pela RFB, no uso do seu dever-poder legal de fiscalizar e cobrar tributos, como previsto no art. 145, § 1º, do texto constitucional, qualquer descumprimento às regras dos artigos 9º e 14º do CTN, como ela deverá proceder?

A resposta a essa indagação, em minha opinião, é a seguinte: a RFB não poderá ser obstada no seu mister, contudo, não poderá aplicar e agir com base em dispositivos legais cuja aplicação esteja suspensa, com efeito *erga omnes*, pelo Pretório Excelso.

Isto significa dizer que, verificada irregularidade às normas dos artigos 9º e 14 do CTN, a Administração Tributária poderá lavrar o respectivo auto de infração, contudo, não poderá basear essa autuação em ato declaratório expedido para suspender imunidade e nem poderá ele estar fundamentado em procedimento ou ato que tenha por base legal os dispositivos das leis cuja vigência esteja suspensa por decisão plenária em Medida Cautelar em ADI, ou seja, a fiscalização terá que buscar outro fundamento de validade para justificar a suspensão de imunidade e a respectiva autuação.

E mais, não se trata aqui de mera questão formal que possa ser superada, pois a legalidade tem que ser visualizada também sobre os aspectos da motivação e formalidades essenciais necessárias para a sua conformação, nos termos da Magna Carta e da Lei nº 9.784, pois ela diz respeito à concretude do ato e ao seu relato na linguagem competente que o direito reconhece e valida.

Entendimento em contrário implicaria em afronta à legalidade e às decisões plenárias do Egrégio Supremo Tribunal Federal, com grave subversão da ordem jurídica e desobediência a ato judicial.

Realmente, em cada caso terá que ser avaliada a higidez formal e material da suspensão da imunidade e se ela está representada por Ato Declaratório de Suspensão da Imunidade e nos dispositivos com vigência suspensa, devendo permanecer somente aquelas em que não tenham sido aplicados os dispositivos com vigência suspensa pela Medida Cautelar no ADI, cuja constitucionalidade está sendo questionada.

É que, como já indicado no dispositivo da ADI-MC 1802, encontram-se suspensa a aplicação das normas que permitiam o procedimento gerador de *Atos Declaratórios de Suspensão de Imunidade*.

Neste diapasão e o entendimento que vem sendo adotado pelo próprio CARF, Ex-Conselho de Contribuintes, vejamos:

3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda,
Acórdão 103-21076, sessão de 05.11.2002

NORMAS DE DIREITO PROCESSUAL - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

A ADIn nº 1802-3 que suspendeu, liminarmente, até decisão final da ação, a vigência do § 1º e a alínea f do § 2º, ambos do art. 12, o art. 13, caput e o art. 14 da Lei nº 9.532/97, tem eficácia tão-somente à suspensão da imunidade que trata o art. 32 da Lei nº 9.430/96, não tendo aplicabilidade ao instituto da isenção de tributos e contribuições federais.



Como se vê, a decisão acima está baseada no fato de que havia o empecilho normativo para esta base legal, quando se tratar de imunidade, cabendo repetir, por didatismo, o já citado julgado do STF:

ADI-MC 1802, DJ 09.09.1998

2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

E a emblemática norma suspensa, qual seja, o art. 14 da Lei n. 9.532/97, *verbis*:

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

Pacífico, então, que o julgamento em ADI, mesmo que cautelar, é vinculante e submete a administração pública e o judiciário às suas prescrições.

Assim, se o art. 14 da Lei nº 9.532/97, determinava aplicar o art. 32 da Lei nº 9.430/96, e tudo isto estava suspenso, conclui-se que a expedição de atos declaratórios de suspensão e a conseqüente autuação com base em tal ato, fazem o auto de infração nascer embalado pela ilegalidade.

Por outro lado, os autos de infração lavrados sem qualquer menção às normas com vigência suspensa, não são alcançados por tal ilegalidade, isto é, apenas não prevalecem os lançamentos fundamentados em ato declaratório de suspensão de imunidade, nos termos da norma e nos dispositivos legais com aplicação suspensa.

No presente caso, como visto acima, a suspensão da imunidade da Interessada está fundamentada no disposto do § 2º, artigo 30 da Lei n. 4506/64, c/c o artigo 32 da Lei nº 9430/96, bem como o disposto nos artigos 12 a 15 da Lei nº 9.532/97, portanto, eivado de ilegalidade, não merecendo, a meu ver, prosperar, razão porque, nego provimento ao recurso.

Por outro lado, se este não for o entendimento desta E. Turma, volta-se a questão de mérito, qual seja, a suspensão da imunidade tributária por infringência do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, e no art. 14, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Como se depreende dos autos, a suspensão da imunidade da instituição foi procedida pelo fato de ter sido constatado as seguintes irregularidades pela fiscalização: (a) irregularidades em transações de permuta, associação e alienação de imóvel; (b) gastos não ativados com construção; (c) omissão de receitas; (d) a não consolidação dos resultados mensais de filiais; (e) empréstimos às filiais; (f) doações recebidas e efetuadas pela Interessada; (g) receitas de alugueres; (h) receitas de aplicações financeiras.

Entretanto, entendo que de todas as irregularidades acima apontadas pela fiscalização, apenas uma pode ser levada em consideração para efeito de suspensão da imunidade tributária, qual seja, as doações efetuadas pela Interessada, eis que, nos termos do inciso II, do art. 14 do CTN e da alínea "b", do § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97, é condição essencial para o gozo da imunidade a aplicação integral de seus recursos na manutenção de

seus objetivos institucionais, sendo que as demais irregularidades apontadas pela fiscalização não são motivos suficientes para suspender a imunidade da Interessada.

Para uma melhor análise das irregularidades acima apontadas por parte desta E. Turma, tomo como minha, com a devida *vênia*, Declaração de Voto proferida pelo julgador Marcelo Franco de Matos, quando da decisão de primeira instância que tão bem apreciou as matérias aqui posta a apreciação, à luz da legislação que estabelece os requisitos para gozo da imunidade, a saber: art. 14 do Código Tributário Nacional (fatos ocorridos até 31/12/1997); e arts. 12 a 14 da Lei nº 9.532/1997 (fatos ocorridos após 01/1998), vejamos:

“Das operações realizadas com o imóvel da Av. Paulista.

Os itens 1 a 4 do Relatório Fiscal fazem menção aos seguintes fatos, supostamente irregulares parceria firmada entre a Interessada e a Construtora Romeu Chap Chap S.A., com vistas à construção de um prédio na Av. Paulista nº 2300; mediante permuta de fração ideal do terreno e respectivas edificações por área comercial a ser construída; associação feita posteriormente com as construtoras Monteiro de Barros e SLG; alienação de parte do prédio construído a PREVI pelo valor de R\$ 55.787.008,48; e contabilização da importância de R\$ 4.139.322,50 como lucro na venda do imóvel.

A descrição dos fatos não esclarece, infelizmente, qual teria sido a infração cometida pela Interessada, nem especifica o dispositivo legal infringido. Dai porque acompanho o voto da Relatora, no sentido de desconsiderar as referidas operações como causa de suspensão da imunidade.

Dos gastos não ativados.

De acordo com o item 5 do Relatório Fiscal, a Interessada contabilizou como despesa de construção o montante de R\$ 4.711.774,65, tendo efetuado ainda pagamentos a terceiros, no valor total de R\$ 2.048.915,55, que deveriam ter sido ativados. O fato de a Interessada haver contabilizado como despesa gastos que deveriam ter sido ativados pode atentar, talvez, contra a boa técnica contábil. Trata-se de erro, todavia, que não justifica a medida extrema da suspensão da imunidade, até porque a entidade não omitiu a realização dos gastos, nem mascarou sua natureza jurídica. Cometeu, simplesmente, uma falha de contabilização, que não chega a comprometer a validade de sua escrituração, nem retira sua confiabilidade. Tanto é assim, que a própria Fiscalização, em momento posterior, utilizou a referida escrituração como base para a apuração do lucro real.

Por conta de tais razões, penso que o referido erro contábil deve ser desconsiderado, para efeitos de suspensão da imunidade.

Da omissão de receitas.

Conforme descrito no item 6 do Relatório Fiscal, a Interessada alugou parte do imóvel situado na Av. Paulista para as pessoas jurídicas Regus do Brasil e Telesp, pagando corretagem, no caso, à empresa Predium Consultoria e Planejamento Imobiliário Ltda. Segundo afirma a Fiscalização, a Interessada teria contabilizado como receitas de aluguéis apenas os valores líquidos recebidos das locatárias, omitindo de sua contabilidade as corretagens pagas.

Os esclarecimentos prestados para a Interessada, no caso em questão, me parecem suficientes para descaracterizar a acusação fiscal de omissão de receitas. Dai porque acompanho o voto da Relatora, nos seus fundamentos e nas suas conclusões.

Da falta de consolidação dos resultados mensais.

Conforme descrito nos itens 7 e 8 do Relatório Fiscal, a Interessada mantinha contabilidade descentralizada, mas não consolidava os resultados mensalmente na matriz, fazendo-o apenas ao fim de cada exercício, em desacordo, portanto, com o que determina o art. 252 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/1999. Penso que há, aqui, Um rigor excessivo da Fiscalização.

A obrigação de consolidar os resultados mensalmente na matriz, a que se refere o art. 252 do RIR/1999, só se aplica às pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda, e, mais especificamente, àquelas tributadas com base no lucro real. No presente processo, não há que se falar em legislação do imposto de renda, nem sequer em apuração de lucro real, vez que estamos numa fase de investigação anterior, cujo objeto limita-se à verificação do cumprimento das condições para gozo da imunidade.

O que cabe verificar aqui, portanto, é, apenas e tão somente, se a empresa mantém escrituração completa de suas receitas e despesas, em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (art. 14, inciso III, do Código Tributário Nacional; art. 12, § 2º, alínea "c", da Lei nº 9.532/1997).

Poder-se-ia dizer que a obrigação de consolidar, periodicamente, na matriz, os resultados das filiais é um imperativo de transparência gerencial, aplicável a qualquer entidade que opte por manter contabilidade descentralizada. Poder-se-ia argumentar, também, que a inexistência de consolidação dos resultados, na matriz, cria sérias dificuldades para o procedimento de auditoria fiscal, sobretudo quando se trata de uma instituição de grande porte, com muitas filiais.

Correto. Nada disso se discute. O que apenas se afigura excessivo, no presente caso, é obrigar a Interessada a incorporar, *mensalmente*, os resultados de suas filiais, quando é certo que já o faz ao final de cada exercício. Ora, se até mesmo as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real têm a faculdade de apurar o resultado com periodicidade anual, livrando-se da onerosa obrigação de levantar balancetes mensais ou trimestrais, com mais razão penso que não se deva impor tal castigo às entidades imunes.

De mais a mais, o art. 2º da Lei nº 2.354, de 29/11/1954, base legal do art. 252 do RIR/1999, fala, apenas, em incorporação dos resultados na matriz, sem mencionar, em momento algum, que tal procedimento deva ser feito a cada mês. Por conta de tais razões, penso que os fatos acima referidos devem ser desconsiderados, para efeitos de suspensão de imunidade.

Dos empréstimos às filiais.

No item 9(A) do Relatório Fiscal, aponta-se como irregularidade o fato de a Interessada fazer e receber doações no âmbito da própria entidade. Os esclarecimentos prestados pela Interessada, no caso em questão, me parecem suficientes para demonstrar que as referidas operações consistiam em simples transferências entre contas-correntes de mesma titularidade, não havendo qualquer indício de que os recursos tenham sido desviados das finalidades essenciais da entidade.

No item 10 do mesmo relatório, a Fiscalização questiona, ainda, empréstimos concedidos pela matriz à sua filial de São Paulo, mediante cobrança de juros. Tampouco aqui vislumbro qualquer irregularidade que justifique a suspensão de imunidade da Interessada. Acompanho, pois, o voto da Relatora, nos seus fundamentos e nas suas conclusões.

Das doações efetuadas a outras pessoas jurídicas.

No item 9(B) do Relatório Fiscal, questionam-se diversas doações realizadas pela Interessada, no ano de 1998, em benefício de outras pessoas jurídicas. Segundo afirma a Fiscalização, a impugnante não exigiu das entidades beneficiárias documentação comprobatória da destinação das verbas doadas, apesar de tal procedimento estar previsto nas cláusulas dos respectivos convênios.

A preocupação do Fisco é justificável. Em se tratando de doações realizadas em proveito de outras pessoas jurídicas, penso que seja dever da Interessada zelar pela correta destinação dos recursos doados, assegurando-se de que foram efetivamente empregados nos fins pretendidos.

Não se está, aqui, a questionar a idoneidade de nenhuma das entidades beneficiárias das doações. A questão está em assegurar a transparência dos procedimentos. Fosse a Interessada uma sociedade com fins lucrativos, contribuinte do imposto de renda, poderia doar recursos a quem bem quisesse, e o Fisco nada teria a ver com isso. Sendo, no entanto, uma entidade imune de impostos, é seu dever prestar contas à sociedade dos dinheiros que distribui.

Afinal, é esta sociedade que, em última análise, lhe confere a referida imunidade. Pois bem. Examinando os documentos acostados aos autos, verifico que a Interessada comprovou, apenas parcialmente, a destinação dada aos recursos doados a pessoas jurídicas, no ano de 1998. Por tais razões, penso que desatendeu ao requisito previsto no art. 12, § 2º, alínea "d", da Lei nº 9.532/1997.

Das transferências contabilizadas como donativos.

No item 9(C) do Relatório Fiscal, questionam-se diversos valores registrados como donativos. Intimada a prestar esclarecimentos, a Interessada alegou que os referidos valores foram contabilizados erroneamente, já que representavam simples transferências feitas pela matriz às filiais. Os elementos coligidos na ação fiscal sugerem, mais uma vez, tratar-se de simples erro de escrituração contábil, nada havendo nos autos que revele utilização de recursos fora dos objetivos institucionais da impugnante.

Da doação recebida do Colégio Loyola.

Conforme descrito no item 9(D) do Relatório Fiscal, a Interessada teria deixado de comprovar uma doação recebida do Colégio Loyola, no valor de R\$ 245.000,00. Os documentos acostados aos autos parecem-me suficientes para comprovar a lisura dos procedimentos contábeis da Interessada. Acompanho, pois, o voto da relatora, para desconsiderar a referida doação como causa de suspensão da imunidade.

Das doações efetuadas a associados e/ou dirigentes.



Segundo afirma a Fiscalização, no item 9(E) do Relatório Fiscal, as doações feitas pela Interessada nos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000 são consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, infringindo desta maneira o art. 13, parágrafo único, da Lei nº 9.532/1997.

A descrição dos fatos não esclarece, infelizmente, que despesas ou doações foram essas. Não especifica, tampouco, quando é que foram feitas. Nem mesmo identifica os supostos beneficiários, e sua ligação com a entidade. Na falta de tais elementos, penso que a Interessada está impossibilitada de realizar eficientemente a sua defesa. Dai porque desconsidero as doações acima referidas, como causa de suspensão de imunidade.

Das doações feitas a pessoas físicas.

Conforme descrito no item 9 (F) do Relatório Fiscal, a Interessada teria deixado de comprovar doações feitas a pessoas físicas, no ano de 1998. A impugnante alega que as doações eram realizadas em proveito de pessoas carentes, mas confessa que não exigia qualquer recibo dos beneficiários.

A entidade imune tem todo o direito, e porque não dizer o dever, de auxiliar os carentes e necessitados. Pode, pois, e deve, oferecer bolsas de estudo, custear tratamentos médicos, financiar a construção de moradias e tudo o mais que contribua para a minoração das desigualdades sociais. Não pode perder de vista, entretanto, que deve prestar contas à sociedade, afinal é uma entidade imune de impostos. Neste sentido, tem a obrigação de manter um mínimo de controle sobre as doações que promove. Para tanto, não basta que as doações estejam escrituradas. É preciso, também, que a instituição doadora identifique os beneficiários, com nome e endereço, exija-lhes recibo, e especifique, claramente, a finalidade da doação. Só assim poderá o Fisco, em nome da sociedade, certificar-se de que os recursos doados foram bem empregados.

Pois bem. Examinando os documentos acostados aos autos, verifico que a Interessada não comprovou, satisfatoriamente, a destinação dada aos recursos doados a pessoas físicas, no ano de 1998.

Por tais razões, penso que desatendeu ao requisito previsto no art. 12, § 2º, alínea "d", da Lei nº 9.532/1997.

Das doações feitas ao Colégio Loyola.

Conforme descrito no item 11 do Relatório Fiscal, a Interessada transferiu a título de doação, para o Colégio Loyola, os seguintes valores: R\$ 380.000,00, em 05/06/1998, e R\$ 200.000,00, em 10/06/1998.

Segundo apurado na ação fiscal, a referida importância foi empregada na aquisição de um imóvel situado na Rua Sinval de Sá n 700, em Belo Horizonte, imóvel este que acabou sendo cedido à Associação Pedro Arrupe. Segundo afirma a Fiscalização, o Colégio Loyola é uma entidade que tem superávit em suas contas, valores expressivos aplicados no mercado financeiro, efetuando, além disso, comercialização de produtos.

Examinando os documentos acostados aos autos, não percebo, sinceramente, nenhuma irregularidade que justifique a suspensão da imunidade. O fato de o Colégio Loyola possuir superávit em suas contas, ou de aplicar recursos no mercado financeiro, ou mesmo de comercializar produtos relacionados com suas atividades educacionais, não desqualificam a doação realizada pela Interessada. De mais a mais, em nenhum momento restou demonstrada,

pelo Fisco, a utilização do imóvel em atividades estranhas às finalidades assistenciais que são a marca da Associação Pedro Arrupe.

Dos rendimentos de aluguéis.

Conforme descrito nos itens 12 e 13 do Relatório Fiscal, a Interessada cedeu parte do imóvel situado na Av. Paulista, em troca de salas comerciais, com o objetivo de arrecadar receitas de aluguel. No entendimento da Fiscalização, teria havido, aí, desvio das finalidades educacionais e sociais da entidade.

Também aqui, não me parece haver motivo que justifique a suspensão da imunidade da Interessada. Se uma entidade imune, por variadas razões, não consegue dar a um determinado imóvel a destinação institucional que lhe é própria, nada lhe impede que o alugue, temporariamente, a fim de obter renda. Problema haveria, sim, se a entidade utilizasse todo o seu patrimônio, ou boa parte dele, na atividade especulativa. Este, todavia, não parece ser o caso, ou, pelo menos, nada ficou comprovado a tal respeito.

Das aplicações financeiras.

Segundo afirma a Fiscalização, no item 13 do Relatório Fiscal, apenas 55% da receita bruta da entidade advém de mensalidades escolares, sendo o restante proveniente de outras fontes, inclusive aplicações financeiras.

O art. 159, § 4º, da Constituição Federal de 1988 limita, de fato, o alcance da imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos aos rendimentos relacionados com suas finalidades essenciais. Isto não significa, porém, que tais instituições estejam impedidas de aplicar seus recursos no mercado financeiro, até porque, não fosse assim, tais instituições estariam praticamente condenadas à extinção.

A interpretação que se deve dar ao dispositivo constitucional, segundo penso, é no sentido de segregar os rendimentos das aplicações financeiras das demais receitas relacionadas com as finalidades essenciais. Ou seja, a entidade não deixa de ser imune pelo fato de aplicar no mercado financeiro. Simplesmente os rendimentos de tais aplicações financeiras serão tributados, como ocorreria com qualquer outra pessoa jurídica (art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532/1997). As demais rendas, auferidas em razão da atividade, permanecem ao abrigo da imunidade.

O fato é que, para verificar se as doações efetuadas caracterizavam a atividade assistencial apregoada pela recorrente, foram expedidas intimações com vistas à apresentação dos comprovantes de aplicação dos recursos em atividades assistenciais e esses comprovantes não foram trazidos aos autos, com exceção da doação ao Colégio Loyola.”

O fato é que, tanto para as doações efetuadas no ano-calendário de 1998 pela Interessada as pessoas jurídicas, como para as pessoas físicas, não houve a devida comprovação das doações efetuadas. Ao contrário, o que se vê dos documentos acostados aos autos é que a instituição não tomou o devido cuidado em justificar e documentar as doações efetuadas, contrariando, portanto, os dispositivos legais para o gozo da imunidade.



Pelo acima exposto, sou pelo provimento PARCIAL do Recurso Especial da D. Procuradoria, tão somente para restabelecer a suspensão da imunidade da Interessada relativo ao ano-calendário de 1998.

É como voto.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'V' followed by a horizontal line and some smaller strokes.

Valmir Sandri - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Redatora Designada

QUANTO À PRELIMINAR

O eminente Conselheiro relator restou vencido em relação à preliminar por ele suscitada de ofício.

Designada para redigir o voto vencedor, no ponto, passo a expor o meu posicionamento.

Impõe-se, aqui, a analisar a existência de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade em trâmite no STF, que dizem com o tema ora em julgamento, uma das quais foi objeto de análise pelo nobre relator, de cujas conclusões a turma discordou.

Com efeito, estão a tramitar no Supremo Tribunal Federal a ADI nº 1802, protocolizada no ano de 1998, que questiona a constitucionalidade dos artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/1997, e a ADI nº 4021, protocolizada em 2008, tendo como objeto a declaração de inconstitucionalidade do artigo 32 da Lei nº 9.430/96.

Tem-se, assim, o seguinte panorama:

a) ADI nº 1802: em 27/08/1998, o Tribunal, por unanimidade, deferiu parcialmente o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão definitiva da ADI, a vigência do §1º e alínea “f” do §2º, ambos do artigo 12, do artigo 13, “caput”, e do artigo 14, todos da Lei nº 9.532/97.

b) ADI nº 4021: diante do pedido de medida cautelar, o relator, Min. Eros Grau, entendeu por bem aplicar o artigo 12 da Lei nº 9.868/99, a fim de submeter o processo diretamente ao Tribunal, tendo em vista a relevância do caso. Ainda, em face da alegação do autor da ação de conexão com a ADI nº 1802, acima referida, submeteu-se à consideração do Presidente do STF no que tange à eventual necessidade de redistribuição do feito, por prevenção, ao relator desta ADI. Entendeu-se, neste ponto, consoante despacho proferido em 27/08/2008, que não restou caracterizada a conexão, sob o fundamento de que as duas ações versam sobre dispositivos de leis diferentes.

É de se ressaltar que, na ADI nº 4021, o STF ainda não apreciou o pedido de medida cautelar.

A celeuma que se trava, diante disso, concerne à vigência ou não do artigo 32 da Lei nº 9.430/96, diante do deferimento da medida cautelar no bojo da ADI 1802, suspendendo-se, dentre outros, o artigo 14 da lei nº 9.532/97.

Este dispositivo legal tem a seguinte redação:

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

Poder-se-ia depreender, de fato, desta circunstância que o artigo 32 da Lei nº 9.430/96, já que a ele se refere expressamente o artigo 14 suspenso, também estaria com a sua vigência sobrestada. Nesse sentido o voto ora vencido.

Entretanto, tal entendimento é destituído de razão jurídica.

Vejamos.

Analisando-se o voto do Min. Sepúlveda, à época relator da ADI nº 1802, o qual fora acolhido por unanimidade, tem-se que, tratando especificamente dos artigos 13 e 14 da Lei nº 9.532/97, e baseando-se no entendimento já consolidado da Suprema Corte, entendeu, em juízo provisório, que a **suspensão da imunidade tributária**, nos termos do disposto no artigo 13, **aplicável sob a forma de sanção ao sujeito passivo** que *“houver contribuído para a prática do ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária (...)”* extrapolaria os lindes legítimos de regulação por lei ordinária de matéria atinente a imunidade tributária.

Destarte, nessa esteira, partindo-se do pressuposto da inconstitucionalidade do artigo 13, suspendeu-se, também, o artigo 14, que se liga umbilicalmente àquele dispositivo, e sem o qual não haveria razão de existir.

De fato, afigura-se, neste ponto, não obstante não expresso neste sentido o voto do ilustre ministro, uma verdadeira “inconstitucionalidade por arrastamento”, aquela em que *“a dependência ou interdependência normativa entre os dispositivos de uma lei pode justificar a extensão da declaração de inconstitucionalidade a dispositivos constitucionais mesmo nos casos em que estes não estejam incluídos no pedido inicial da ação”*³. Inconstitucionalidade, é de se enfatizar, “provisória”, já que a norma encontra-se com sua eficácia suspensa, em virtude de concessão de medida cautelar.

Realmente, o artigo 14 não subsiste sem o artigo 13, de modo que a suspensão deste importa, inexoravelmente, a suspensão daquele.

Sob esta perspectiva, tem-se, na medida cautelar, que o relator foi explícito, ao tratar do artigo 32 da Lei nº 9.430/96, no seguinte sentido:

“Essa L. 9.430/96 prevê a ‘suspensão’ da imunidade tributária por falta de observância dos requisitos do art. 9º, §1º, e 14, do CTN, claramente enquadráveis no campo que vimos considerando facultado até à lei ordinária”

E, cuidando do artigo 14 da Lei nº 9.532/97, sob o prisma em que tal dispositivo determina a aplicação do artigo 32 da Lei nº 9.430/96 na hipótese de configuração dos pressupostos para a suspensão da imunidade tributária previstos no artigo 13 daquele diploma legal, adianta o seu juízo de inconstitucionalidade, externando que:

“A norma agora impugnada, contudo, uma vez mais, instrumentaliza a suspensão da imunidade tributária como sanção dos ilícitos fiscais que não dizem com os pressupostos do benefício constitucional”

³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. Saravia. 2008. p. 1247.

Vê-se, com isso, que, inequivocamente, não se pode dizer que o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 está com a sua vigência suspensa por força da suspensão do artigo 14 da Lei nº 9.532/97, tão-somente pelo fato de que este artigo faz referência àquele.

Com efeito, o sobrestamento do artigo 14 da Lei nº 9.532/97 deu-se em razão do juízo provisório de inconstitucionalidade que recaiu sobre o artigo 13 da mesma lei, o qual constitui-se em condição para a aplicação do artigo 14, e sem o qual este não subsistiria (conforme já exposto); é dizer, a suspensão da imunidade tributária que se reputou como ilegítima é aquela que tem como pressuposta a tipificação de uma infração à legislação tributária, consubstanciando-se, portanto, numa verdadeira sanção; ressaltou-se, de outro lado, expressamente, que a suspensão da imunidade sob o pressuposto da falta de preenchimento dos requisitos estabelecidos nos artigos 9º, §1º, e 14 do CTN, conforme regulado pela Lei nº 9430/96, é dotada de compatibilidade constitucional.

Ora, como se sabe, o efeito vinculante, em termos objetivos, que assoma de uma sua decisão, seja definitiva seja cautelar, sobretudo em sede de controle abstrato de constitucionalidade, que tem eficácia *erga omnes*, abrange não só a sua parte dispositiva, mas também os seus fundamentos determinantes, conforme se depreende da seguinte passagem do voto proferido pelo ex-ministro Maurício Corrêa, no âmbito da Reclamação nº 1.987 (DJU 21/05/2004):

“A questão fundamental é que o ato impugnado não apenas contrastou a decisão definitiva proferida na ADI 1.662, como, essencialmente, está em confronto com seus motivos determinantes. A propósito, reporto-me à recente decisão do ministro Gilmar Mendes (RCL 2.126, DJ de 19/08/02) sendo relevante a consideração de importante corrente doutrinária, segundo a qual a ‘eficácia da decisão do Tribunal transcende o caso singular, de modo que os princípios dimanados da parte dispositiva e dos fundamentos determinantes sobre a interpretação da Constituição devem ser observados por todos os Tribunais e autoridades nos casos futuros’, exegese que fortalece a contribuição do Tribunal para preservação e desenvolvimento da ordem constitucional”.

Neste sentido, o ministro Gilmar Mendes diz que:

“Como se vê, com o efeito vinculante pretendeu-se conferir eficácia adicional à decisão do STF, outorgando-lhe amplitude transcendente ao caso concreto. Os órgãos estatais abrangidos pelo efeito vinculante devem observar, pois, não apenas o conteúdo d aparte dispositiva da decisão, mas a norma abstrata que dela se extrai, isto é, que determinado tipo de situação, conduta ou regulação- e na apenas aquele objeto de pronunciamento jurisdicional- é constitucional ou inconstitucional e deve, por isso, ser preservado ou eliminado (...)

Com a positivação dos institutos da eficácia erga omnes e do efeito vinculante das decisões proferidas pelo STF na ação declaratória de constitucionalidade e na ação direta de inconstitucionalidade deu-se um passo significativo no rumo da

modernização e racionalização da atividade da jurisdição constitucional entre nós”⁴.

Assim é que não se pode levar em conta a medida cautelar concedida pelo STF na ADI 1802, sem se analisar e considerar o teor da sua fundamentação. E esta, como já demonstrado, faz explícita distinção entre as hipóteses de suspensão tributária previstas na Lei nº 9.532/97 e na Lei nº 9.430/96, reputando-se como suspensa aquela (artigos 13 e 14).

Por outro lado, além do fato de, nos termos do já exposto, não se poder afirmar que o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 encontra-se suspenso, em razão da decisão proferida no bojo da ADI nº 1802, também não se pode relegar que existe uma ADI específica que questiona a constitucionalidade de tal dispositivo, na qual ainda não houve sequer a análise da medida cautelar postulada.

Ademais, nessa ADI, de nº 4021, verifica-se a existência de despacho do Presidente da Corte no sentido da inexistência de conexão entre as duas ações comentadas, determinando-se o seu trâmite com relatores diferentes.

Ora, como se sabe, os institutos processuais da prevenção, da prorrogação de competência e da conexão, têm o escopo último de evitar que, no âmbito do Poder Judiciário, surjam decisões divergentes em casos de ações que, por suas elementos, encontram-se intimamente ligadas, o que geraria, além de incongruência, uma insegurança jurídica latente nos jurisdicionados. Esta razão revela-se ainda mais premente quando se trata de ações existentes num mesmo tribunal.

Diante do exposto, não se considera suspenso o artigo 32 da Lei nº 9.430/96 e por isso é de se afastar a preliminar argüida de ofício pelo Conselheiro Relator.

É como voto.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 2010.


Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada

⁴ Idem. p. 1285/1286.