



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001257/2005-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-003.349 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de novembro de 2019
Recorrente ASSOCIAÇÃO DOS MÚSICOS MILITARES DO BRASIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. REQUISITOS. LEI Nº 9.532, DE 1997. ADI nº 1802.

A despeito de a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1802 ter declarado inconstitucional o caput do art. 13 e o art. 14 da Lei nº 9.532, de 1997, o §2º do art. 12 dessa mesma lei, que trata dos requisitos da suspensão da imunidade/isenção, permaneceu incólume. Portanto, os efeitos da ADI não configuram óbice à suspensão da imunidade/isenção.

Correta a suspensão do benefício da isenção do IRPJ quando comprovado nos autos: i) remuneração indireta de dirigentes por serviços prestados, mediante dispensa do pagamento de mensalidades; ii) não aplicação integral de recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, ao efetuar pagamentos estranhos à entidade e cuja operação e causa não foram comprovadas; iii) não apresentação documentos que comprovem a efetivação de despesas; iv) não escrituração de despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

DECADÊNCIA. ENTIDADE ISENTA.

A entidade isenta de IRPJ, ante a ausência de antecipação de pagamento do imposto, não se sujeita ao regramento decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN, mas sim àquele previsto no art. 173, I, também do CTN. Nesse sentido, considerando o fato gerador do IRPJ em 31.12.2002, o Fisco teria direito de constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; tem-se, portanto, como termo inicial 01.01.2004 e final 31.12.2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

AMBRA – ASSOCIAÇÃO DOS MÚSICOS MILITARES DO BRASIL, já qualificado nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 12-21.932, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ, em 26 de novembro 2008.

2. Trata-se de suspensão de suspensão da isenção tributária prevista no art. 15, da Lei n.º 9.532, de 1997, por meio do Ato Declaratório.

3. A seguir, transcrevo trechos do Termo de Notificação Fiscal, de 14.09.2005, que ensejaram a suspensão da isenção (e-fls. 12):

[...] NOTIFICA-SE o contribuinte acima qualificado, que em face ao que determina o parágrafo 1º do artigo 172 do Decreto 3000/99 e artigo 32 da Lei 9430/96 esta fiscalização está submetendo ao Ilmo sr. Delegado da Delegacia de Fiscalização no Rio de Janeiro, a suspensão temporária da condição de Pessoa Jurídica isenta dos tributos federais, para o ano-calendário de 2002, pelo motivo abaixo descrito:

Durante ação fiscal [...] a Associação dos Músicos Militares do Brasil-Ambra, intimada a apresentar os documentos referentes a operações financeiras realizadas com o sr. Michel Souleyaman Al Odeh CPF 822.962197-72, informou, em correspondência de 16/05/2005, assinada pelo seu Diretor-Presidente, que a Ambra no ano de 2002, de fato efetuou pagamentos ao sr. Michel Souleyman, no valor de R\$ 84.297,00;

Em outra correspondência, esta datada de 06/06/2005, também da lavra de seu Diretor-Presidente, a Ambra informou que não apresentou a escrituração contábil dos pagamentos que compõe o valor de R\$ 84.297,00, face a não localização dos documentos pertinentes.

Por não apresentar os documentos fiscais, e nem a escrituração contábil da aludida operação, que se afigura atípica para a finalidade da Ambra, já que o beneficiário não tem ligação com a Entidade, seja como associado, empregado ou prestador de serviços, o contribuinte deixa de cumprir o disposto no artigo 14 da Lei 5172/66 (Código Tributário Nacional), e ao disposto na alínea d, do parágrafo 2º, do artigo 12 da Lei 9532/97, ficando sujeito à suspensão da isenção conforme artigo 32 da Lei 9430/96, anteriormente mencionada.

Informamos que esta Instituição poderá apresentar no prazo de 30 (trinta) dias, defesa discordando da solicitação de suspensão da isenção tributária, encaminhando diretamente a esta fiscalização, os argumentos e documentos que achar necessários, que serão apreciados pelo Imo sr. Delegado.

4. Cientificado do Termo de Notificação Fiscal em 14.09.2005, o recorrente apresentou impugnação em 13.10.2005 com as seguintes alegações, em síntese (e-fls. 15):

- i) trata-se de entidade imune, e não isenta, e preenche os requisitos legais para fruição da imunidade tributária previstos no art. 14 do CTN e no art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997;
- ii) a declaração parcial de inconstitucionalidade nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1.802 dos dispositivos dos artigos 12, 13 e 14 da Lei n.º 9.532/97 constitui óbice para a suspensão do gozo e fruição da imunidade;
- iii) a suspensão da imunidade não pode ser aplicada retroativamente;
- iv) trata-se de ilícitos praticados pelo ex-gerente, portanto, ele deve ser responsabilizado pessoalmente à luz do art. 135, III do CTN e não a pessoa jurídica;
- v) não observância dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade dos ilícitos ao suspender a imunidade de uma entidade que conta com cerca de 12.000 associados “*por causa de um simples pagamento no valor de R\$ 84.297,00, desviados do cofre da instituição*”;

5. Julgada improcedente a impugnação emitiu-se o Ato Declaratório n.º 056, de 29.08. 2007, para declarar suspenso o benefício de isenção do IRPJ, no ano-calendário 2002, o qual foi anulado pelo Acórdão n.º 12-17.220, de 28.11.2007, da DRJ, em razão da “falta de apreciação das razões e elementos de prova apresentados pelo contribuinte”.

6. Reanalisada a impugnação (e-fls. 265), desta feita sem cerceamento do direito de defesa, em 28.02.2008 foi emitido o Ato Declaratório n.º 16 nos seguintes termos:

ATO DECLARATÓRIO N.º 16, de 28 de fevereiro de 2008

Suspende benefício de isenção tributária

O DELEGADO DA DELEGACIA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO NO RIO DE JANEIRO, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 238 da Portaria MF n.º 95, de 30 de agosto de 2007, tendo em vista o disposto no § 2º do artigo 30 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, no artigo 32 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos artigos 12 a 15 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, na Notificação Fiscal de fl. 10, na Decisão de fls. 209/212, resolve DECLARAR que fica suspenso o benefício de isenção do Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ nos anos de 2002, para a entidade acima identificada.

A interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar ao Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I impugnação a este ato declaratório, conforme previsto no inciso I, do § 6º do artigo 32, da Lei n.º 9430/96.

7. Cientificado do Despacho e do Ato Declaratório, apresentou impugnação, em que

contesta ambos os atos, e reitera os argumentos contra a notificação.

8. A Turma Julgadora de primeira instância, por unanimidade, manteve a suspensão da isenção conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE - INOCORRÊNCIA — ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO - O atendimento aos preceitos estabelecidos no CTN e na legislação de processo administrativo tributário, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do ato declaratório.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO

Descumpridos os requisitos necessários à fruição da isenção tributária, deve a autoridade administrativa afastar o benefício para apurar os tributos ordinariamente incidentes.

Solicitação Indeferida

9. Cientificada do acórdão DRJ apresentou recurso voluntário em que aduz, em síntese, os seguintes argumentos:

- i) reitera os argumentos apresentados na DRJ;
- ii) em razão do prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN, em 2008 estaria decaído o direito de o Fisco lançar tributos, cassar isenção e exigir livros e documentos fiscais relativos ao ano-calendário 2002;
- iii) se o ato de suspensão foi considerado nulo pela DRJ todo e qualquer prazo, incluindo a decadência, só pode ser contado a partir do segundo Ato Declaratório;
- iv) é sociedade civil de direito privado, caracterizada como entidade beneficente sem fins lucrativos; com efeito, não está sujeita ao recolhimento de tributos federais por gozar de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, alínea “c” e no art. 195, §7º da Constituição Federal (CF);
- v) nunca manteve operações financeiras, relacionamento comercial ou de negócios com o Sr. Michel Odeh, o qual nunca foi cliente, associado, empregado ou dirigente da Associação;
- vi) o pagamento de R\$ 84.297,00, em 2002, ao Sr. Michel Odeh foi feito em nome da AMBRA, mas a pedido e por conta e ordem de seu procurador à época, o Sr. Luiz Eduardo Ribeiro de Alencar, ex-gerente da área financeira;
- vii) não foi apresentada a contabilização dos recursos apontados pela Fiscalização em razão de não terem sido encontrados os documentos a ela relativos, os quais, provavelmente, estariam com o Sr. Luiz Eduardo Ribeiro de Alencar, assassinado em fevereiro de 2004;
- viii) descumprimento do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, porquanto a recorrente desconhece os motivos porque não foram analisados os cinco argumentos da

defesa apresentada em 13.10.2005, o que implica nulidade por cerceamento de direito de defesa; tampouco foi esclarecida a data precisa do ano de 2002 do pagamento irregular feito pela recorrente;

ix) por fim, reitera o pedido de nulidade do Ato Declaratório n.º 16 de 2008 pelo fato de pretender lançar tributos referentes ao ano-calendário 2002 já atingidos pela decadência.

10. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

11. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

12. Cinge-se a controvérsia a analisar a suspensão de benefício de isenção de IRPJ no ano-calendário 2002 decorrente do Ato Declaratório n.º 16, de 2008, proferido pela Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro.

Preliminares

Decadência

13. Defende a recorrente que os tributos lançados por homologação sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN, portanto, em 2008, não estaria obrigada a apresentar livros e documentos fiscais relativos ao ano de 2002, tampouco o Fisco autorizado a lançar tributos e cassar “isenção” relativa a esse ano.

14. Sem razão a recorrente.

15. A entidade isenta de IRPJ, ante a ausência de antecipação de pagamento do imposto, não se sujeita ao regramento decadencial previsto no §4º do art. 150¹ do CTN, mas sim àquele previsto no art. 173², I, também do CTN. Nesse sentido, considerando o fato gerador do IRPJ em 31.12.2002, o Fisco teria direito de constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; tem-se, portanto, como termo inicial 01.01.2004 e final 31.12.2008.

16. A ciência do Ato Declaratório n.º 16, de 28.02.2008, para suspender o benefício de

¹ CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

² CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

isenção de IRPJ no ano-calendário 2002 ocorreu em 14.03.2008 (e-fls. 272) e a ciência do auto de infração em 17.06.2008, portanto, não há falar-se em decadência (e-fls. 92 do processo do auto de infração).

17. Em relação à apresentação de livros e documentos fiscais³, nos termos do parágrafo único do art. 195 do CTN, “*os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram*”. No mesmo sentido, o art. 37 da Lei n.º 9.430, de 1996, estabelece que “*os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios*”.

18. Portanto, também não assiste razão à recorrente no tocante à guarda de documentação tampouco em relação à aplicação retroativa da suspensão da isenção.

19. Rejeito a preliminar de decadência.

Cerceamento de direito de defesa

20. Alega a recorrente descumprimento do art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, porquanto desconhece os motivos porque não foram analisados os cinco argumentos da defesa apresentada em 13.10.2005, o que implica nulidade por cerceamento de direito de defesa.

21. Conforme dito acima, em razão de o Ato Declaratório n.º 56, de 2007 ter sido declarado nulo pela DRJ, exatamente por “falta de apreciação das razões e elementos de prova apresentados pelo contribuinte”, os argumentos da defesa foram objeto nova análise, desta feita de forma detalhada, conforme documento às e-fls. 265, e o contribuinte foi cientificado em 14.03.2008.

22. Nessa linha, o inconformismo com os fundamentos apresentados pelo Fisco, os quais concluíram pela manutenção da suspensão da isenção, não configura cerceamento de defesa, com efeito, não há falar-se em nulidade. Portanto, sem razão a recorrente.

23. Rejeito a preliminar de cerceamento de direito de defesa.

Rito da suspensão de isenção/imunidade e ADI n.º 1.802

24. A recorrente alega ser entidade imune, e não isenta, e que preenche os requisitos

³ CTN. Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

previstos no art. 14 do CTN e art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997; alega ainda que a declaração parcial de inconstitucionalidade no autos da ADI n.º 1.802 dos dispositivos dos artigos 12, 13 e 14 da Lei no. 9.532/97 constitui óbice para a suspensão do gozo e fruição da imunidade.

25. O Ato Declaratório n.º 16, de 2008, que suspendeu a aplicação dos benefícios de isenção de IRPJ fundamentou-se no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, e arts. 12 a 15 da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997. Veja-se:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a **instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.** (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

[...]

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

- a) **não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei n.º 10.637, de 2002)**
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) **conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;**

[...]

~~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. (Vide ADIN N.º 1802)~~

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 n.º 9.430, de 1996. (Vide ADIN N.º 1802)~~

Art. 15. **Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.** (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

§ 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. (Grifo nosso)

26. Como se vê, as entidades consideradas imunes e isentas devem prestar serviços sem fins lucrativos para os quais houverem sido instituídas e os colocar à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, no primeiro caso (imunidade, art. 12), e à disposição do grupo de pessoas a que se destinam no segundo caso (isenção, art. 15). Devem ainda atender aos requisitos previstos no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º, e no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.532, de 1997, vigentes à época dos fatos, já com as limitações impostas pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1802, DJe de 03.05.2018.

27. Tem-se, portanto, como requisitos para fruição da isenção/imunidade: i) não remunerar, por qualquer forma, dirigentes pelos serviços prestados; ii) aplicar integralmente o recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; iii) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais; iv) conservar pelo prazo de cinco anos comprovantes de receitas, despesas e de quaisquer atos ou operações modificadores sua situação patrimonial; e v) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos.

28. A ADI nº 1802, a despeito de considerar alguns dispositivos da Lei nº 9.532, de 1997 inconstitucionais, conforme trecho da ementa abaixo transcrita, não alterou os requisitos explicitados acima:

2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, **prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria**

3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. **Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.**

4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: **(i) a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, caput, e o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera.**

5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar. (Grifo nosso)

29. Entre os dispositivos acima que interessam ao caso em análise, somente o *caput* do art. 13, que trata da suspensão do benefício pela Receita Federal, e o art. 14, que trata do rito processual previsto no art. 32 Lei n.º 9430, de 1996, foram considerados inconstitucionais, por não terem sido veiculados por meio de lei complementar. Os demais, principalmente, o art. 12, §2º, que trata dos requisitos, permaneceram incólumes. Observou ainda o STF que continuam passíveis de definição por lei ordinária aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade (procedimentos de certificação, de fiscalização e ao controle administrativo), o que se aplica também, a meu ver, à isenção.

30. Cumpre observar, entretanto, que a competência para suspensão isenção/imunidade considerada inconstitucional (art. 13, *caput*), bem como os requisitos para sua fruição constam, na essência, dos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN. É dizer, tanto a suspensão quanto os requisitos, em relação a estes como norma de reforça porquanto não foram declarados inconstitucionais, também têm suporte em lei complementar:

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; (Redação dada pela Lei Complementar n.º 104, de 2001)

[...]

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

[...]

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

I – **não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;** (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

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

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

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

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

31. Embora o art. 14 da Lei n.º 9.532, de 1997 tenha sido declarado inconstitucional pela ADI n.º 1.802 e faça referência ao art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996, esse último artigo não o

foi, portanto, permanece hígido no ordenamento jurídico, vedado ao CARF negar sua vigência⁴. Ademais, essa norma estabelece procedimentos de fiscalização, os quais, no entendimento do STF, podem ser disciplinados por lei ordinária; garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa; bem como determina obediência aos requisitos e condições previstos no CTN. Veja-se:

Suspensão da Imunidade e da Isenção

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 entender 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.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º **Efetivada a suspensão da imunidade:**

I - a entidade interessada poderá, no **prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação** ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a **fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração**, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela **entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.**

§ 9º 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.**

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência. (Grifo nosso).

32. Resumidamente temos o seguinte rito:

⁴ PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

[...]

Ar. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

- i) **notificação fiscal**: constatado que entidade beneficiária de imunidade/isenção não observou 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;
- ii) **alegações da entidade**: a entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias;
- iii) **ato declaratório**: o Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações; no caso de improcedência, expedirá ato declaratório suspensivo do benefício e dará ciência à entidade;
- iv) **impugnação do ADE e lavratura de auto de infração**: suspensa a imunidade/isenção: i) a entidade poderá apresentar impugnação, sem efeito suspensivo, em face do ADE perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento; ii) a fiscalização poderá lavrar auto de infração, se for o caso;
- v) **juízo em conjunto do ADE e auto de infração**: lavrado auto de infração, as impugnações em face do ADE e do crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

33. No caso em análise, embora a recorrente sustente ser imune, verifica-se que os serviços para os quais foi instituída não são colocados à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, mas sim à disposição de um grupo específico de pessoas, quais sejam, músicos das Forças Armadas e Auxiliares, civis e militares em geral e respectivos familiares, o que permite sua qualificação como entidade isenta. A propósito, veja-se os arts. 2º e 3º do seu estatuto (e-fls. 89):

Art.2 A AMBra - ASSOCIAÇÃO DOS MÚSICOS MILITARES DO BRASIL congrega músicos das Forças Armadas e Auxiliares, civis e militares em geral.

Art.3 - A AMBra - ASSOCIAÇÃO DOS MÚSICOS MILITARES DO BRASIL tem por objeto os seguintes fins:

- a) **Congregar fraternalmente os músicos militares, militares em geral, civis, e seus familiares, defendendo seus interesses;**
- b) **Constituir-se em órgão de amparo a todas as iniciativas julgadas úteis aos sócios e seus familiares; prestar auxílio e assistência**, na medida do possível, inclusive as de ordem cultural e artística, e procurar por todos os meios e modos, elevar a classe no conceito público e no das autoridades religiosas, civis e militares; [...]
- d) Prestar assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica, na forma do possível;
- e) Dentro do possível, e com a observância das normas legais aplicáveis, atender aos pedidos de assistência financeira formulados pelos seus associados, através de convênios com instituições financeiras. [...]

Art.11- Existem quatro categorias de Associados: [...]

§ 2. - **Enquanto fizerem parte do Conselho Diretor, os Associados Conselheiros ficarão dispensados do pagamento da mensalidade social.**

34. Portanto, a recorrente está sujeita ao regramento da isenção. Ademais, conforme visto acima, os requisitos para o gozo da isenção analisados neste feito são os mesmos para a imunidade (art. 15, §3º da Lei n.º 9.532, de 1997).

35. No tocante ao rito da isenção, o contribuinte tomou ciência em 14.09.2005 da Notificação Fiscal em que foram relatados os fatos da suspensão do benefício de isenção tributária no ano-calendário 2002 (e-fls. 12) e apresentou alegações em 13.10.2005 (e-fls. 15). Ato seguinte, com base no Parecer às e-fls. 163, o Delegado da Receita Federal lavrou o Ato Declaratório n.º 56, de 2007 (e-fls. 213) para suspender o benefício de isenção tributária no ano-calendário 2002, com ciência em 13.09.2007.

36. Posteriormente, em razão da “falta de apreciação das razões e elementos de prova apresentados pelo contribuinte”, referido Ato Declaratório fora declarado nulo pelo Acórdão n.º 12-17.220, de 28.11.2007, da DRJ (e-fls. 258). Retomando-se o rito processual, os argumentos do contribuinte foram analisados, a Notificação Fiscal mantida e emitido novo Ato Declaratório n.º 16, de 28.02.2008, com o mesmo teor do anterior e ciência do contribuinte em 14.03.2008 (e-fls. 272).

37. Suspensa a isenção lavrou-se auto de infração objeto do processo n.º 18471.001038/2008-84.

38. Verifica-se, pois, que a despeito de a ADI n.º 1.802 ter declarado inconstitucional o *caput* do art. 13 e o art. 14 da Lei n.º 9.532, de 1997, o §2º do art. 12 dessa mesma lei, que trata dos requisitos da suspensão da imunidade/isenção, permaneceu incólume. Assim, porquanto os efeitos da ADI não configuram óbice à suspensão da imunidade/isenção, não há falar-se em nulidade do Ato Declaratório n.º 16, de 2008.

39. Rejeito a preliminar em relação à matéria.

Mérito

40. A autoridade fiscal apurou que a recorrente efetuou no ano-calendário 2002 pagamentos ao Sr. Michel Souleyaman Al Odeh, pessoa estranha aos quadros da entidade, no valor de R\$ 84.297,00. Tais pagamentos não tiveram a causa nem a operação comprovadas e não guardam relação com os objetivos sociais da entidade. A fiscalização apurou ainda remuneração indireta dos componentes do Conselho Deliberativo, em razão de o estatuto os dispensar do pagamento da mensalidade social (e-fls. 12 e 268).

41. A recorrente, por sua vez, reconheceu os pagamentos efetuados em seu nome, mas ressaltou que o foram a pedido por conta e ordem de seu procurador, Sr. Luiz Eduardo Ribeiro de Alencar (e-fls. 05), e justificou a não contabilização desses pagamentos em virtude da não localização dos documentos comprobatórios (e-fls. 09).

42. Embora sustente que nunca manteve operações financeiras, relacionamento

comercial ou de negócios com o Sr. Michel Odeh, e que o pagamento fora efetuado a pedido por conta e ordem de seu procurador, tais fatos não se configuram elementos suficientes para infirmar a suspensão do benefício da isenção.

43. Ademais, ao contratar o Sr. Luiz Eduardo Ribeiro para prestar serviços de consultoria em 01.11.2000 a entidade assumiu o risco (e-fls. 129). Conforme se observa do trecho abaixo extraído da decisão de piso, escritura pública lavrada em 2003, embora não guarde relação com o fato gerador deste feito, denota sobremaneira a forte relação de confiança existente entre as partes:

A despeito da argumentação da interessada, foi a própria AMBra que nomeou o Sr. Luiz Eduardo Ribeiro de Alencar como procurador, concedendo-lhe amplos poderes para representá-la junto a qualquer instituição financeira no Brasil, podendo inclusive, por exemplo: **assinar contratos, abrir contas bancárias, assinar cheques, fazer retiradas e autorizar débitos, requisitar talões de cheques, etc., praticar todos os atos necessários ao desempenho de seu mandato em toda a rede bancária no país e no exterior, e ainda, representar a AMBra junto ao INSS, Receita Federal e Secretarias Estaduais e Municipais de Fazenda.** (vide fls. 85/86). [e-fls. 125-126]

Depreende-se da leitura da procuração que a AMBra, no uso de sua liberdade de contratação, por sua vontade própria designou o Luiz Eduardo Ribeiro de Alencar como seu procurador, concedendo-lhe amplos poderes. Caso desejasse, poderia ter lhe dado somente poderes específicos ou limitados. No entanto, livremente assim não procedeu. Deste modo, se o seu procurador autorizou pagamentos o fez em nome da AMBRA, e não na condição de pessoa física. Então, contrariamente ao que afirma a impugnante, os pagamentos foram efetuados em seu nome. (Grifo nosso)

44. Quanto ao fato de não ter sido esclarecida a data precisa do pagamento tido por irregular, para fins de suspensão da isenção o que importa nesses autos é a comprovação de que o pagamento fora efetuado no ano-calendário 2002, fato incontroverso e confirmado pela própria recorrente. Ademais, conforme apurado no processo de lançamento de ofício de IR-Fonte, esse foi apenas um dos pagamentos irregulares efetuados pela recorrente no ano-calendário 2002, os quais sequer foram contestados.

45. Em relação à alegação de não observância pela autoridade fiscal dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade dos ilícitos ao suspender a isenção de uma entidade com cerca de 12.000 associados “*por causa de um simples pagamento no valor de R\$ 84.297,00, desviados do cofre da instituição*”, cumpre esclarecer que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional⁵. Na espécie, não tem a autoridade fiscal liberdade para, mediante juízo de proporcionalidade e razoabilidade, fechar os olhos para o ilícito apurado. Caso assim o faça, ser-lhe-á imputada responsabilidade funcional, sem prejuízo de demais responsabilidades.

46. Isso posto, considero correta a suspensão do benefício da isenção do IRPJ nos

⁵ CTN. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

termos do Ato Declaratório n.º 16, de 28.02.2008, porquanto restou comprovada violação aos requisitos previstos nas alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997 e no art. 14 do CTN:

- i) remuneração indireta de dirigentes por serviços prestados, mediante dispensa do pagamento de mensalidades;
- ii) não aplicação integral de recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, ao efetuar pagamentos estranhos à entidade e cuja operação e causa não foram comprovadas;
- iii) não apresentação documentos que comprovem a efetivação de suas despesas;
- iv) não escrituração de despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

47. A recorrente postula ainda que o procurador Sr. Luiz Eduardo Ribeiro deve ser responsabilizado pessoalmente à luz do art. 135, III, do CTN e não a pessoa jurídica.

48. Importa ressaltar que a beneficiária da isenção do IRPJ é a pessoa jurídica. Portanto, apurada irregularidade motivadora de suspensão do benefício, conforme visto acima, é obrigação da autoridade fiscal efetivá-la.

49. A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III⁶, do CTN deve ser atribuída aos dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado em decorrência de prática de atos com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária⁷. Trata-se de responsabilidade solidária e não pessoal como pretende a recorrente. Nesse sentido, dispõe a Súmula CARF n.º 130 que “*a atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária*”.

Conclusão

50. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

⁶ CTN. 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.

⁷ RE 562.276/PR, página 432.