

Acórdão n.º 044/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 16 de agosto de 2022

Recurso n.º 019/2017 – CARF-M (A.I.I. n.º 20165000862)

Recorrente: **PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Interessada: **ASSOCIAÇÃO DE EDUCAÇÃO LATO SENSU DO BRASIL**

Relator: Conselheiro **JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS PROCEDIMENTAIS – LEI Nº 1.182/2007. DESCUMPRIMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. POSSIBILIDADE DE REFAZIMENTO DA AÇÃO FISCAL – ARTIGO 173, II, DO CTN. MANTIDA A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

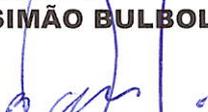
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ASSOCIAÇÃO DE EDUCAÇÃO LATO SENSU DO BRASIL**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Julgar Improvido o Recurso de Ofício, anulando-se o Auto de Infração e Intimação n.º 20165000862, de 09 de novembro de 2016, com a possibilidade de refazimento da Ação Fiscal, tendo sido ratificada a Decisão proferida em Primeiro Grau, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 16 de agosto de 2022.


ROBERTO SIMÃO BULBOL

Presidente, em exercício


JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA

Relator


ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: IVANA DA FONSECA CAMINHA, HUMBERTO DA COSTA CORRÊA JÚNIOR, PAULO JOSÉ DE BRITO e ERIVALDO LOPES DO VALE.

RECURSO Nº 019/2017 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 044/2022 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2016.11209.12628.0.050174
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000862
RECORRENTE: GERÊNCIA DO CONTENCIOSO FISCAL
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
INTERESSADA: ASSOCIAÇÃO DE EDUCAÇÃO LATO SENSU DO BRASIL
RELATOR: Conselheiro JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA

RELATÓRIO

O assunto em exame trata-se do Recurso de Ofício, ao CARF-M, interposto pelo Órgão Julgador de Primeira Instância Administrativa contra a **DECISÃO Nº 037/2017 – GECFI/DETRI/SEMEF**, que julgou **NULO** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000862**, de 09 de novembro de 2016, lavrado em desfavor da **ASSOCIAÇÃO DE EDUCAÇÃO LATO SENSU DO BRASIL**, devidamente qualificada nos autos do processo, em decorrência da ausência de recolhimento do ISSQN próprio, relativo ao período de **JANEIRO/2011 a DEZEMBRO/2014**, conforme quadro demonstrativo referente à DAF-1 nº 525/2016, infringindo o Artigo 1º, § 1º, III, e § 4º, da Lei nº 1090/2006, c/c Artigo 17, do Decreto nº 9139/2007, e tendo como penalidade a prevista no Artigo 30, Inciso I, da Lei nº 254/1994, totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 2.161.712,41 (Dois milhões, cento e sessenta e um mil, setecentos e doze reais e quarenta e um centavos), equivalentes a 23.251,72 Unidades Fiscais do Município – UFMs.

ALEGAÇÕES DA AUTUADA:

A autuada, **ASSOCIAÇÃO DE EDUCAÇÃO LATO SENSU DO BRASIL**, por intermédio do Processo nº 2016.11209.12613.0.052236, apresentou sua defesa em Primeira Instância e requereu o cancelamento do Auto de Infração e Intimação nº 20165000862, com a consequente anulação do débito fiscal e arquivamento do processo administrativo, lavrado pela autoridade fazendária. Em sua defesa, a autuada alega ser entidade educacional sem fins lucrativos, fora, portanto, do campo de incidência do imposto municipal, previsto em vários dispositivos constitucionais, em especial no Artigo 150, inciso VI, cuja letra “c”, estabelece as imunidades das instituições de educação, sem fins lucrativos, que atendam os requisitos da lei, *in verbis*:

“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.”.

A autuada afirma que a imunidade constitui-se em poderoso instrumento, lançado pelo legislador constituinte, para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair os cidadãos a colaborarem para com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua de forma insuficiente, como na educação, na assistência social e outras áreas afins.

Complementa ainda, que a imunidade tributária é uma garantia constitucional oferecida ao contribuinte contra a voracidade fiscal e, ao mesmo tempo é um direito constitucional baseado em diversos motivos: políticos, religiosos, educacionais, assistenciais, etc.

Portanto, a imunidade não pode simplesmente ser extinta, vale dizer, as autoridades fiscais não podem suprimir a imunidade tributária oferecida ao contribuinte e passar a exigir o pagamento de impostos, como se a atividade por ele desempenhada fosse idêntica às atividades lucrativas.

Entretanto, é admitida a sua suspensão por determinado período e, por consequência, exigir o pagamento das obrigações tributárias, porém apenas nos casos em que a autoridade fiscal comprovar que o contribuinte não vinha cumprindo com os requisitos firmados no CTN e desde que respeitado o procedimento estabelecido em lei. As medidas a serem adotadas para a suspensão da imunidade não ficam vinculadas à vontade da autoridade administrativa, mas aos ditames da lei. Desta forma, a autuada, cita a Lei Municipal nº 1.182, de 13/12/2007, que dispõe sobre o procedimento de suspensão da imunidade das instituições de educação e de assistência social de que trata o Artigo 150, VI, alínea "c", da CF, que assim dispõe:

"Art. 3º As instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos que não obedecerem aos requisitos ou condições previstos nos arts. 9º, § 1º, e 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - terão a imunidade tributária suspensa de acordo com o procedimento disposto neste artigo.

§ 1º Sendo constatado que a entidade beneficiária de imunidade de tributos municipais de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não observou os dispositivos mencionados no caput deste artigo, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinem a suspensão do benefício, com a indicação ainda da data da ocorrência da infração.

§ 2º No prazo de trinta (30) dias, contados da ciência da notificação, a entidade poderá apresentar as alegações e provas que julgar necessárias.

§ 3º O Secretário Municipal de Finanças Públicas, após manifestação do Procurador-Geral do Município, decidirá acerca das alegações, dando ciência à entidade de sua decisão, e expedindo, em caso de improcedência, o ato declaratório suspensivo do benefício.

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

§ 5º O termo inicial da suspensão da imunidade será a data da prática da infração.

§ 6º Sendo efetivada a suspensão da imunidade: I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta (30) dias, contados da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a

qual será objeto de análise e julgamento pelo Núcleo de 1ª Instância Administrativa da Gerência de Tributação da SEMEF; II - os Auditores Fiscais de Tributos Municipais lavrarão autos de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação e o recurso relativos à suspensão da imunidade obedecerão às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal, e não terão efeito suspensivo.

§ 8º Em sendo lavrado o auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para decisão simultânea.

§ 9º 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”.

Sendo assim, a autuada entendeu que a suspensão da imunidade tributária somente poderia ocorrer se fosse comprovado que a entidade violou os requisitos fixados no Artigo 14, do CTN, e desde que observado o procedimento legal de suspensão. Afirma que em nenhuma passagem a autoridade fiscal declinou os dispositivos violados do CTN, o que bastaria para a nulidade dos autos.

RÉPLICA DO AUDITOR FISCAL AUTUANTE:

O Auditor Fiscal atuante, em 20.02.2017, apresentou sua Réplica, embora tenha relatado e demonstrado que os registros contábeis da autuada apresentam-se em desacordo com as normas e práticas usuais da Contabilidade para entidades sem fins lucrativos, e que desembolsos com aluguéis indiciam uma relação comercial familiar no período de 2006 a 2012, fato que se altera somente ao final de 2012 quando outros integrantes da instituição assumem a sua direção, porém no período de análise de sua solicitação no presente processo, sugeriu o cancelamento do Auto de Infração e Intimação nº 20165000862 e, concomitante a isso, que se procedesse ao início de nova fiscalização junto ao contribuinte impugnante, de acordo com prescrições legais, seguindo-se o rito da Lei nº 1.182/2007.

Diante disso, o órgão de Primeira Instância, através da **DECISÃO Nº 037/2017 - GECFI/DETRI/SEMEF**, entendeu pela **NULIDADE** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000862** em decorrência do descumprimento de requisito formal exigido para o início do procedimento administrativo fiscal previsto na Lei nº 1.182/2007, sem prejuízo do refazimento da ação fiscal nos termos do Artigo 173, II, do CTN.

É o Relatório.

V O T O**DOS FATOS E DA FUDAMENTAÇÃO LEGAL:**

Antes de analisar o mérito do Recurso apresentado, é imperioso proceder ao exame dos pressupostos procedimentais de admissibilidade e tempestividade do Recurso, e ambos os quais entendo terem sido atendidos neste caso.

O Recurso de Ofício em questão, interposto pelo Órgão de Primeiro Grau, que julgou pela nulidade do Auto de Infração e Intimação nº 20165000862, foi lavrado em desfavor da **ASSOCIAÇÃO DE EDUCAÇÃO LATO SENSU DO BRASIL**, devidamente qualificada nos autos do processo, em decorrência da ausência de recolhimento do ISSQN próprio, relativo às mensalidades escolares pagas por seus alunos, quando da prestação de serviços educacionais de ensino regular, item 8.01 da Lista de Serviços da Lei nº 714/1993, no período de Janeiro/2011 a Dezembro/2014.

O Órgão Julgador de Primeira Instância tomou a decisão de nulidade do Auto de Infração e Intimação, tendo em vista que houve o descumprimento de requisito formal exigido como procedimento inicial de uma ação fiscal em conformidade com o disposto na Lei nº 1.182/2007, quanto à suspensão da imunidade tributária, sem prejuízo do refazimento da ação fiscal nos termos do Artigo 173, II, do CTN.

Como muito bem abordado pelo nobre Representante Fiscal, em seu **PARECER Nº 053/2017 – RF/CARF-M/1ª Câmara**, o cerne da questão gira em torno da alegação de que a autuada usufrui da imunidade prevista no Artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, concedida às entidades educacionais sem fins lucrativos, e que por esse motivo o Auto de Infração e Intimação não deveria obter êxito.

Vejamos o que diz o referido artigo:

“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”.

Como visto no Artigo descrito, se faz necessário que essas instituições que gozam do direito da imunidade tributária, atendam a alguns requisitos previstos por lei. Essa lei citada é o CTN, que em seus Artigos 9º e 14º, regulamentam a questão da imunidade citada na Impugnação da autuada. O Artigo 9º foi, antes da CF de 1988, um importante artigo para garantir os direitos fundamentais do contribuinte, apresentando-se como limitação ao poder de tributar. No entanto, tais regras foram inseridas na Carta Magna, de modo que o assunto deixou de ser infraconstitucional, apresentando-se, a partir da Constituinte de 1988, como limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para que essas instituições continuem imunes, elas não podem distribuir lucros, devendo estes, serem reinvestidos dentro da mesma entidade. Perdendo essa condição ela passa a pagar impostos tal qual dos demais contribuintes.

Então, vejamos o que diz o Artigo 14, do CTN:

“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;*
- 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.”*

A questão a ser definida, seria se a autuada atende às condicionantes impostas pelo Artigo 14, do CTN, para o reconhecimento da imunidade. Conforme relatado pelo Auditor Fiscal autuante, em sua Réplica, há indícios muito fortes de não cumprimento dos requisitos previstos na legislação vigente, o que ensejaria na obrigação do recolhimento do ISSQN. Porém, de acordo com a fundamentação na Decisão de Primeira Instância, aqui recorrida, o procedimento que dispões sobre a suspensão da imunidade das instituições de educação e de assistência social de que trata o Artigo 150, VI, alínea “c”, da CF/88, foi disciplinado pelo próprio Município de Manaus, na Lei Municipal nº 1.182/2007, *in verbis*:

“Art. 3º As instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos que não obedecerem aos requisitos ou condições previstos nos arts. 9º, § 1º, e 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – terão a imunidade tributária suspensa de acordo com o procedimento disposto neste artigo.

§ 1º Sendo constatado que a entidade beneficiária de imunidade de tributos municipais de que trata a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não observou os dispositivos mencionados no caput deste artigo, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinem a suspensão do benefício, com a indicação ainda da data da ocorrência da infração.

§ 2º No prazo de trinta (30) dias, contados da ciência da notificação, a entidade poderá apresentar as alegações e provas que julgar necessárias.

§ 3º O Secretário Municipal de Finanças Públicas, após manifestação do Procurador-Geral do Município, decidirá acerca das alegações, dando ciência à entidade de sua decisão, e expedindo, em caso de improcedência, o ato declaratório suspensivo do benefício.

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

§ 5º O termo inicial da suspensão da imunidade será a data da prática da infração.

§ 6º Sendo efetivada a suspensão da imunidade: I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta (30) dias, contados da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de análise e julgamento pelo Núcleo de 1ª Instância



Endereço: Av. Jacupará, Nº 465, Centro, CEP: 69025-020. Telefone: (92) 3215-4960

*Administrativa da Gerência de Tributação da SEMEF;
II - os Auditores Fiscais de Tributos Municipais lavrarão autos de infração,
se for o caso.*

*§ 7º A impugnação e o recurso relativos à suspensão da imunidade
obedecerão às demais normas reguladoras do processo administrativo
fiscal, e não terão efeito suspensivo.*

*§ 8º Em sendo lavrado o auto de infração, as impugnações contra o
ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão
reunidas em um único processo, para decisão
simultânea.*

*§ 9º 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”.*

Como visto, o município ao instituir um rito, através de uma Lei Municipal, para a suspensão da imunidade das instituições de educação e de assistência social de que trata o Artigo 150, VI, alínea “c”, da CF/88, ele cria uma obrigatoriedade à autoridade tributária para que siga todos os passos deste Artigo 3º, transcrito acima, e traz etapas administrativas a serem cumpridas e exigidas antes da lavratura do Auto de Infração, que no caso em questão ficou claro que não foram cumpridos.

Sendo assim, julgo ter havido prejuízo à defesa da recorrida, sendo desrespeitado o princípio do devido processo legal e, conseqüentemente, afronta aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, indicando vício formal insanável passível de nulidade, confirmado na Decisão de Primeira Instância.

O inciso II, do Artigo 173, do CTN determina que o direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da “data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Assim, com base no artigo supracitado, a Gerência de Fiscalização, terá mais cinco anos, contados da data desta Decisão, para proceder a um novo lançamento.

Considerando todos os fatos narrados por mim, neste Relato, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso de Ofício interposto nos presentes autos, de forma que seja mantida integralmente a Decisão de Primeira Instância, pela nulidade da autuação, e **CANCELAMENTO** do **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20165000862**.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 16 de agosto de 2022.


JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA

Conselheiro Relator