



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10073.002216/2004-41
Recurso nº. : 146.505
Matéria: : IRPJ –Anos-calendário: 1999, 2000 e 2001
Recorrente : SOBEU - Sociedade Barramansense de Ensino Superior
Recorrida : 2ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ. I
Sessão de : 25 de janeiro de 2006
Acórdão nº. : 101- 95.343

IRPJ - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO- O julgamento do litígio em torno do ato declaratório que suspendeu a imunidade constitui prejudicial do julgamento do auto de infração.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE – FALTA DE RETENÇÃO DO IRRF- A não retenção do imposto de renda na fonte não pode dar causa à suspensão da imunidade, uma vez que o caput do art. 13 da Lei 9.532/97 encontra-se com sua eficácia suspensa pela cautelar concedida no julgamento da ADIn nº 1.802/DF.

EXISTÊNCIA DE DÉBITO NOS SISTEMAS DE CONTROLE DA SRRF- O fato não se presta a fundamentar a suspensão da imunidade, uma vez que a alínea “f” do § 2º do art. 12 da Lei 9.532/97 encontra-se com sua eficácia suspensa pela cautelar concedida no julgamento da ADIn nº 1.802/DF.

INCLUSÃO DE DIRIGENTES COMO BENEFICIÁRIOS DE PLANO SE SAÚDE CONTRATADO PARA OS EMPREGADOS- Tratando-se de despesas dedutíveis, nos termos do inciso V do art. 13 da Lei 9.249/95, e tendo em vista o parágrafo único do art. 14 da IN 113/1998, o fato não se presta a justificar a suspensão imunidade.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOBEU - Sociedade Barramansense de Ensino Superior.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

10- Est

Processo nº. : 10073.002216/2004-41
Acórdão nº. : 101- 95.343



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 03 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso n.º : 146.505
Recorrente : SOBEU - Sociedade Barramansense de Ensino Superior

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário, interposto por SOBEU - Sociedade Barramansense de Ensino Superior, contra decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro, que manteve a suspensão da imunidade para os anos de 1998 a 2001 e julgou procedente o lançamento consubstanciado em autos de infração lavrados para exigir da entidade Imposto de Renda de Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 1999 a 2001.

A ação fiscal instaurada objetivou, inicialmente, verificar retenção a menor do imposto sobre a renda retido na fonte –IRRF, nos anos-calendário de 1995 e 1996, sobre pagamentos realizados em favor de pessoas físicas, o que originou, inicialmente, a formalização do processo nº 13727.000533/99-05.

Constatou-se o cometimento da referida infração, como também a falta de retenção do IRRF sobre os rendimentos pagos aos dirigentes no período de abril a dezembro de 1996 e em todo o ano-calendário de 1997 (fls.806).

Novas diligências foram realizadas para corroborar a reincidência de falta de retenção do IRRF nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, bem como para se verificar se o interessado preenchia os requisitos para a titularidade de entidade imune.

Em 30.05.2003, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal de fls.867, por meio do qual foi o interessado notificado dos fatos apurados que possibilitariam a suspensão de sua imunidade tributária, a saber:

- 1) descumprimento dos arts. 12, §2º, alíneas “a” e “f”; 13, parágrafo único; e 14, da Lei nº 9.532/1997 e art. 9º e parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 113/1998, que versam sobre recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos por ele pagos ou creditados, uma vez que sobre rendimentos de aluguéis pagos aos dirigentes, nos anos de 1998 a 2001, não foi efetuada a

retenção devida. Os beneficiários ofereceram os ganhos em suas respectivas declarações de ajuste. Ao interessado, foram cobrados a multa e juros isolados (processo nº 100730.000002/2003-50);

- 2) falta de recolhimento de IRRF declarados na DCTF (1º trimestre de 1999 a 4º trimestre de 2001);
- 3) pagamentos de planos de saúde a dirigentes, considerados como benefício indireto e as despesas indedutíveis (arts. 12, § 2º, alínea "a", e 13 e parágrafo único da Lei nº 9.532/1997);

Após analisar as razões de defesa da interessada, a Seção de Orientação e Análise Tributária-SAORT da DRF/Volta Redonda/RJ exarou despacho decisório concluindo pela suspensão da imunidade tributária relativamente aos anos-calendário de 1998 a 2001. Acatado o despacho pelo Delegado da Receita Federal em Volta Redonda, foi editado o Ato Declaratório nº 28, de 24.09.2003, de fls.1.386, cuja ciência foi dada em 29.09.2003 (AR de fls.1.388).

Em seguida, foram determinadas as providências concernentes à lavratura de auto de infração., que foi por força do disposto no inciso II, do §6º, do art. 32, da Lei nº 9.430/1996 e inciso II, § 6º, do art. 15, da Instrução Normativa SRF nº 113/1998.

Em 17.12.2004 foi lavrado o auto de infração de imposto sobre a renda de pessoa jurídica de fls. 741/754, em face de arbitramento levado a efeito nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, tendo em vista que o interessado não manteve em boa ordem, e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro Diário.

O arbitramento foi realizado com base nos valores escriturados nos livros Diários de 1999 a 2001, a título de receitas operacionais, diminuídos das bolsas de estudo concedidas no mesmo período, conforme anexos I e II às fls.702/740.

Foram reunidos neste processo o auto de infração e as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário, bem como os autos do processo de nº 13727.000533/99-05.



A empresa apresentou impugnação aos atos administrativos, dando origem ao litígio.

O litígio foi julgado pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro, que julgou procedente o lançamento, conforme Acórdão 7.443, de 28 de abril de 2004, assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. A imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal alcança somente as entidades que atendam aos requisitos previstos na legislação de regência. O não-cumprimento de qualquer um dos requisitos implica a suspensão, pela autoridade competente, da aplicação do benefício.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Afasta-se a alegação de cerceamento do direito de defesa quando comprovado nos autos que a autoridade lançadora concedeu dilatado prazo para que o interessado cumprisse obrigação acessória.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DO LIVRO RAZÃO – Suspensa a imunidade, sujeita-se o contribuinte à tributação do imposto sobre a renda de pessoa jurídica como qualquer outra empresa. A falta de apresentação do livro Razão, nos termos da lei, impossibilita o fisco apurar o lucro real, ensejando-lhe o arbitramento do lucro.

Lançamento Procedente

Em recurso a este Colegiado, a interessada alega, em síntese:

- Quanto à suspensão da imunidade:

Diz que os fundamentos indicados pelo fisco para o ato foram o art. 12, alínea "a" da Lei 9.532/97 (remunerar dirigentes, sob forma de pagamentos de planos de saúde dos mesmos) e art. 12, alínea "f" do mesmo artigo (deixar de recolher tributos sobre rendimentos pagos ou creditados).

Afirma que deixou claro que os dirigentes são também coordenadores de cursos, professores e assumem funções diversas, além das prestadas como dirigentes,

que a função de dirigente não se confunde com as de professor ou coordenador de curso, sendo a primeira administrativa e as demais pedagógicas. Acrescenta que, mesmo que assim não fosse, os pagamentos de planos de saúde não decorrem da prestação de serviços nem se equiparam a remuneração indireta, não se prestando a descaracterizar a imunidade.

Sobre a segunda motivação indicada, diz que o dispositivo legal que a ampara teve sua vigência suspensa pelo STF.

Acrescenta que os artigos 13 e 14 da Lei 9.532/97 também foram suspensos pelo STF, estando suspenso todo o procedimento.

Invoca a definição de entidade sem fins lucrativos contida no § 3º do art. 12 da Lei 9.532/97, com a redação dada pela Lei 9.718/99 e conclui que, uma vez que a entidade apresentou déficit nos anos de 1998, 2000 e 2001, a suspensão da imunidade só se aplicaria ao ano de 1999, caso ficasse comprovado que seu resultado teve destinação diversa dos seus objetivos.

- Quanto ao auto de infração:

Alega que a falta de apresentação do Livro Razão só dá causa ao arbitramento na impossibilidade de apuração do lucro real. Diz que o fisco, tendo solicitado toda a documentação contábil da interessada, e havendo motivo para a não apresentação de algum documento, deveria ter verificado se os demais registros contábeis se encontram em ordem e se existia possibilidade de apurar o lucro real, só arbitrando o lucro na total impossibilidade de levantar o lucro real. Afirma que o fisco recebeu toda a documentação fiscal da interessada, menos os livros Razão, sendo explicado às fls. 40 dos autos que eles estavam sendo confeccionados, sendo certo que se fossem especificadas as contas a serem examinadas, as mesmas seriam fornecidas imediatamente, pois se encontravam em meio magnético ou em fichas individualizadas. No caso, como penalidade pela não impressão e encadernação dos livros em tempo hábil, foi aplicado ao arbitramento dos lucros.

Conclui que o arbitramento foi efetuado sob falsa premissa, pois o contribuinte não se recusou a apresentar o livro razão.



Afirma existir a total possibilidade de apuração do lucro real, o que é atestado pelos documentos contidos nos próprios autos, a saber:

- Fls. 43/214- cópia do Diário de 1999;
- Fls. 215/272- cópia do Diário de 2000
- Fls. 273/701- cópia do Diário de 2001
- Fls. 843/1354- DCTFs dos 4 trimestres dos anos de 1998/2001
- Fls. 1355/1374- Extratos dos pagamentos de Refis, demonstrando que todas as pendências com o fisco federal encontram-se resolvidas mediante os pagamentos efetuados.

Diz, ainda, que o alcance da suspensão está equivocado, e que o objetivo da lei é, caso haja um rompimento na lisura do procedimento adotado pelas entidades de assistência social, atacar o ato ilegal, e não também aqueles praticados em consonância com a legislação que disciplina a imunidade. Assim, a suspensão não pode atingir os atos praticados na linha de consecução dos objetivos sociais de prestação de educação. Invoca o Acórdão 101-93.834. de 22/05/2002, no sentido de que, suspensa a imunidade, cabe tributar as parcelas registradas como custos ou despesas e que foram desviadas para os sócios, e também as receitas não registradas.

Defende ser nulo o auto de infração, uma vez que a base de cálculo não sofreu os ajustes de adições, exclusões e compensações previstas em lei.

É o relatório.



V O T O

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

O julgamento da suspensão da imunidade é prejudicial de julgamento do auto de infração.

Conforme consta do Ato Declaratório nº 28, de 24 de setembro de 2004, a entidade teve sua imunidade suspensa nos anos-base de 1998 a 2001 por inobservância das alíneas “a” e “f” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97.

Há um aspecto relevante a ser abordado, que foi invocado no recurso, e que se refere à “ suspensão da vigência” dos seguintes dispositivos da Lei 9.532/97: art. 12, § 1º, alínea *f* do § 2º e § 3º; *caput* do art. 13, e art. 14 (ADI 1.802-3 DF, julgamento em 27/08/98, ementa publicada no DJU de 13/02/2004). Tive oportunidade de enfrentá-lo quando da apreciação do Recurso 135.691, e me permito socorrer-me de considerações nele tecidas.

Dispõe a Lei 9.532/97:

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 ao incremento de seu ativo imobilizado.

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

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

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

A primeira questão a ser analisada é o alcance da suspensão da eficácia do art. 14 da Lei 9.532/97. Essa questão foi analisada pelo ilustre Conselheiro

Luiz Martins Valero, no voto condutor do Acórdão 107-07.340, de 15 de outubro de 2003, como a seguir:

“Ainda que se acolha a tese vencedora no julgamento de primeiro grau, no sentido de que a Lei Ordinária pode estabelecer o contorno jurídico e as características das entidades beneficiárias de imunidade tributária, há um obstáculo por hora intransponível.

É que o art. 14 da Lei nº 9.532/97 que autoriza a aplicação do rito procedimental do art. 32 da Lei nº 9.430/96, quando verificada a ocorrência na entidade de alguma das situações impeditivas ao gozo da imunidade, listadas nas letras “a” a “h” do § 2º do art. 12 da referida Lei, encontra-se com sua aplicação suspensa por cautelar concedida no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF:

“O Tribunal , por unanimidade , deferiu , em parte , o pedido de medida cautelar , para suspender , até a decisão final da ação , 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 9532, de 10/12/97 , e indeferindo-o com relação aos demais. Votou o Presidente. Ausentes , justificadamente , os Srs. Ministros Marco Aurélio , Sydney Sanches e Celso de Mello , Presidente . Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso , Vice-Presidente . - Plenário , 27.08.1998 .”
(grifamos)

Então, a aplicação do rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96 não poderia ter sido efetuada pelo comando do art. 14 da Lei nº 9.532/97, mas sim pelo seu próprio comando, assim redigido:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude da 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 1996 - 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.
(grifamos)
(..)”

Logo, a situação fática apontada pela fiscalização **deve ser analisada à luz dos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional.** (negritos não constantes do voto transcrito).

Nessa ótica brilhantemente defendida pelo ilustre Conselheiro Valero, passo a analisar a situação concreta em face das normas do Código Tributário Nacional.

Sobre a imunidade em comento, dispõe o CTN:

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

(...)

IV – cobrar impostos sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

§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, assecuratórios 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 título de lucro ou participação no seu resultado;¹

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.”

As motivações indicadas pela fiscalização para a suspensão da imunidade e acolhidas pelo despacho decisório que orientou o Ato Declaratório foram (a) a não retenção de IRF sobre rendimentos de aluguéis pagos a dirigentes nos anos

¹ I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (**Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001**)

de 1998 a 2001; (b) concessão de benefícios indiretos a dirigentes, sob forma de pagamento de plano de assistência médico-hospitalar coletivo, contratado com a Golden Cross; (c) constatação, nos sistemas de controle da SRF, de que mantém saldo de IRRF a pagar relativos a períodos posteriores a fevereiro de 2000.

A motivação referida no item (a) acima se enquadraria no § 1º do art. 14. Esse fato foi por esta Câmara analisado no Acórdão 101-95.134, conforme a seguir transcrito:

O § 1º do artigo 9º do CTN, cujo descumprimento foi o fundamento da suspensão da imunidade, dispõe que a imunidade não exclui a condição da entidade imune de responsável pelo imposto de renda que lhe caiba reter na fonte, sobre os rendimentos que pagar.

No caso, a responsabilidade advém do artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844/43, que prevê que se a fonte não efetuar a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido. Ocorre que, em se tratando de imposto devido na fonte como antecipação do devido na declaração, a responsabilidade fica excluída se a fonte comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração. Essa disposição consta do parágrafo único do artigo 722 do RIR/99 (Decreto nº 3000/99), e já constava do § 3º do art. 576 do RIR/80 e do parágrafo único do art. 364 do RIR/75. Também a Secretaria da Receita Federal se manifestou sobre o assunto, por intermédio do Parecer Normativo COIT nº 02/ 2002, no qual restou assentado:

“IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.”

No caso, não obstante a imunidade da Recorrente não excluir sua responsabilidade pelo recolhimento do imposto que deixou de reter, ao ser constatada a infração sua responsabilidade já estava excluída, posto que comprovado que os beneficiários dos rendimentos os haviam incluído nas respectivas declarações.

Portanto, entendo não poder subsistir a suspensão da imunidade baseada nesse único fato, (...)”.

A restrição à concessão de benefícios indiretos aos dirigentes (item b acima) não constava do CTN, cuja redação, antes da alteração promovida pela Lei

Complementar 104/2001, vedava a distribuição de *qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado*.

A motivação referida no item (c) não constava do CTN.

Logo, analisada a questão sob a ótica do art. 32 da Lei 9.430/96, não prospera a suspensão da imunidade.

Há, todavia, quem entenda que o alcance da suspensão da eficácia do artigo 14 da Lei 9.532/97 não se refere à adoção do procedimento nele previsto, mas em aplicar o procedimento nos casos de descumprimento dos requisitos para a imunidade acrescentados pela mesma lei e suspensos pelo STF.

Passo a analisar a suspensão da imunidade à luz da Lei 9.532/97, partindo dessa perspectiva, ou seja, da impossibilidade de utilizar o procedimento de suspensão da imunidade apenas em casos de infrações aos artigo 12, § 1º, 2º alínea f e 3º, e art. 13 *caput*.

Analisando as acusações acatadas pela autoridade para suspender a imunidade tem-se o seguinte:

(a) Não retenção de IRF sobre rendimentos de aluguéis pagos a dirigentes nos anos de 1998 a 2001.

A não retenção do imposto não pode dar causa à suspensão da imunidade, eis que representa descumprimento de dispositivo da legislação tributária, requisito previsto no art. 13, *caput*, da Lei 9.532/97, cuja eficácia encontra-se suspensa pela cautelar concedida no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF.

(c) Constatação, nos sistemas de controle da SRF, de que mantém saldo de IRRF a pagar relativo a períodos posteriores a fevereiro de 2000.

Esse fato se enquadraria na alínea "f" do § 2º do art. 12 da Lei 9.532/97, que também teve sua vigência suspensa pelo STF, não se prestando para fundamentar a suspensão da imunidade.

(b) Concessão de benefícios indiretos a dirigentes, sob forma de pagamento de plano de assistência médico-hospitalar coletivo, contratado com a Golden Cross.



O dispositivo invocado determina que, para o gozo da imunidade, as instituições estão obrigadas a não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

Impende definir se ao incluir os dirigentes entre os beneficiários do plano de assistência médico-hospitalar que contratou para seus empregados, a entidade os teria remunerado indiretamente por serviços prestados.

De acordo com a mais abalizada doutrina, na interpretação de regras de imunidade a técnica a ser empregada é diversa daquela interpretação de regras de isenção. Diferentemente da isenção, em se tratando de imunidade, o benefício outorgado pela Constituição independe da vontade do Estado. A exegese dos dispositivos, portanto, deve afastar as tentações do poder tributante de alcançar campo protegido pela vontade suprema da Constituição. Joaquim de Almeida Batista, em excelente artigo em publicação eletrônica², assim pondera: “ *Toda norma imunizante alberga o princípio a ser preservado. Por isto mesmo é que está na Constituição. É a relevância do princípio que justifica seja a norma elevada ao plano Constitucional. E não se justifica, por isto mesmo, qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante.*”

Mesmo no caso de isenção, em o CTN menciona que a interpretação deve ser “literal”, o que realmente é vedada é a interpretação extensiva.

Não há discordância quanto ao fato de que a isenção, benefício outorgado por lei infraconstitucional, deve ser ter interpretação restritiva. Há, porém, que se precisar o significado da exegese restritiva, para o quê vale trazer a lume a lição sempre invocada de Carlos Maximiliano:

“ Hoje as palavras *extensiva* e *restritiva*, ou, melhor dizendo, *estrita*, não mais indicam o critério fundamental da exegese, nem se referem a *processos* aconselháveis para descobrir o sentido e o alcance de um preceito; exprimem o *efeito* conseguido, o *resultado* a que chegará o investigador empenhado em atingir o conteúdo verdadeiro e integral da norma.

(.....)A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir; as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põe em realce p dever de

² 2003/0410- www.fiscosoft.com.br



estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o *fin* colimado, os valores jurídico-sociais que lhe presidiam à elaboração e lhe condicionara a aplicabilidade.

O texto oferece ao observador só uma *diretiva* geral; explícita ou implicitamente se reporta a fatos, definições e medidas que o juiz deve adaptar à *espécie* trazida a exame: é o caso da interpretação *extensiva*, consistente em pôr em realce regras e princípios não expressos, porém contidos implicitamente nas palavras do Código. A pesquisa do sentido não constitui o objetivo único do hermeneuta; é antes o pressuposto de mais ampla atividade. Nas palavras não está a lei e, sim, o arcabouço que envolve o espírito, o princípio nuclear, todo o conteúdo da norma. O legislador declara apenas um caso especial; porém a idéia básica deve ser aplicada na íntegra, em todas as hipóteses que na mesma cabem. Para alcançar este objetivo, dilata-se o sentido ordinário dos termos adotados pelo legislador; (.....)

A exegese *extensiva*, com extrair do texto mais do que as palavras parecem indicar, e a *estrita*, com atingir o contrário, *menos* do que a letra à primeira vista traduz: baseiam-se, uma e outra, em princípios definitivamente triunfantes, proclamadores da supremacia do espírito sobre o invólucro verbal das normas (.....)

As duas expressões – interpretação *extensiva* e *restritiva* deixam na penumbra, indistintas, imprecisas, mais idéias do que a linguagem faz presumir; tomadas na acepção literal, conduzem a freqüentes erros. Nenhuma norma oferece fronteiras tão nítidas que eliminem a dificuldade em verificar se se deve passar além ou ficar aquém do que as palavras parecem indicar. Demais não se trata de acrescentar alguma coisa, e, sim, de atribuir à letra o significado *que lhe compete*: mais amplo aqui, estrito acolá. A interpretação *extensiva* não faz avançar as raias do preceito; ao contrário, como a aparência verbal leva ao recuo, a exegese impele os limites de regra até seu verdadeiro posto. Semelhante advertência, *mutatis mutandis*, terá cabimento a respeito da interpretação *restritiva*: não reduz o campo da norma, determina-lhe as fronteiras *exatas*; não conclui *de mais*, nem *de menos* do que o texto exprime, interpretado à luz das idéias modernas sobre Hermenêutica. Rigorosamente, portanto, a exegese *restritiva* corresponde, na atualidade, à que outrora se denominava *declarativa estrita*; apenas *declara* o sentido *verdadeiro* e o alcance *exato*; evita a dilatação, porém não suprime coisa alguma. **Abstém-se, entretanto de exigir um sentido *literal*: a precisão reclamada consegue-se com o auxílio dos elementos lógicos, tomados em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram para elaborar a regra positiva**” (negritos acrescentados)

ff
Ed

De acordo com o Art. 12, § 2º, a) da Lei nº 9.532/97, para fazer jus ao benefício, é vedado à instituição **remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.**

A norma admite mais de uma interpretação, devendo ser buscado “o espírito” que norteou a edição da lei. Ainda que se a interprete restritivamente, como visto acima na lição de Carlos Maximiliano, na interpretação restritiva não se reduz o campo da norma, mas delimitam-se-lhe as exatas fronteiras, o que se consegue com o auxílio dos elementos lógicos, tomados em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram para elaborar a regra positiva.

A norma que veda *remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados* “ é, a toda evidência, uma norma anti-abuso, e deve ser interpretada com cautela. Na realidade, a lei buscou evitar a distribuição do patrimônio ou da renda da entidade aos seus instituidores (sócios), travestida em benefícios e na remuneração por valores incompatíveis com o mercado. E esses aspectos devem ser analisados caso a caso.

No caso, não se vislumbram essas distribuições veladas. A fiscalização não identificou quaisquer pagamentos a dirigentes, mas apenas sua inclusão no plano de assistência médico-hospitalar disponibilizado aos empregados.

Carece de razoabilidade considerar que a inclusão dos dirigentes em plano de saúde instituído para seus empregados possa caracterizar “remuneração indireta por serviços prestados”.

Veja-se que a própria Instrução Normativa 113/1998, mencionada na decisão recorrida, no parágrafo único do art. 14, dispõe que, para fins de cassação da imunidade, se considera infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

No caso, os pagamentos questionados constituem despesa dedutível, conforme previsto no inciso V do art. 13 da Lei 9.249/95, *verbis*:



Processo nº. : 10073.002216/2004-41
Acórdão nº. : 101- 95.343

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

Portanto, não restaram configuradas as condições para suspensão da imunidade, nem sob a ótica da Lei 9.532/97.

Afastada a suspensão da imunidade, não pode prosperar o lançamento.

Dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 25 de janeiro de 2006


SANDRA MARIA FARONI

