



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

Recorrente : CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR – LIVRARIA  
SANTUÁRIO  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**COFINS. IMUNIDADE DE ENTIDADES BENEFICENTES  
DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.**

A isenção prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tem a natureza de imunidade. Tendo a empresa aplicado seus recursos unicamente na consecução de seus objetivos, não distribuindo lucros para seus diretores, esta é passiva da imunidade albergada constitucionalmente.

**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR – LIVRARIA SANTUÁRIO.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** O Conselheiro Jorge Freire apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2002

*Josefa Maria Coelho Marques:*

Josefa Maria Coelho Marques  
Presidente

  
Antônio Mário de Abreu Pinto  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Roberto Velloso (Suplente), Antônio Carlos Atulim (Suplente), José Roberto Vieira, Gilberto Cassuli, Rogério Gustavo Dreyer e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/cf



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

Recorrente : CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR – LIVRARIA SANTUÁRIO

### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 43/65) pelo não recolhimento da COFINS no período de 08/1994 a 12/98, tendo em 05.03.1999 iniciado a fiscalização (fl. 02/03) que originou o auto de infração lavrado em 20.08.1999, objeto deste recurso.

Em 17.09.1999, a contribuinte instalou a fase litigiosa oferecendo Impugnação (fls. 67/93), fundamentando-se nos artigos 150, VI, alínea “c”, e 195, § 7º, da Constituição Federal, e no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, desde que observados os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, sob os seguintes argumentos:

1. tendo sua Mantedora, a Congregação do Santíssimo Redentor, a qualidade de beneficente de assistência social e educacional, estaria também amparada pela imunidade;
2. acrescenta que, à falta de lei complementar para disciplinar as condições a serem preenchidas pelas entidades beneficentes de assistência social para fazerem jus ao benefício da imunidade, o Supremo Tribunal Federal, no RMS 22.192-2-DF, reconheceu que, presentes as condições previstas nos arts. 9º e 14 do CTN, as entidades beneficentes gozam de imunidade;
3. o art. 150 da Constituição Federal veda a instituição de impostos sobre 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;
4. o § 7º do art. 195 do mesmo diploma legal prevê a isenção, considerada imunidade pela contribuinte, de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social; e
5. o art. 55 da Lei n.º 8.212/91 trata da isenção das contribuições para as entidades beneficentes de assistência social.

Nos autos, às fls. 154/159, o Delegado da DRJ em Campinas - SP decidiu pela procedência do auto de infração, trazendo à tona discussão em torno do § 2º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91:

*“§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.”*

Sua decisão foi oferecida sob os seguintes fundamentos:



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

1. cada uma das entidades mantidas tem personalidade jurídica própria, identificada e individualizada pelo respectivo CNPJ;
2. a decisão do STF trazida à baila não se segue de qualquer pronunciamento estendendo seus efeitos à contribuinte;
3. a circunstância do reflexo concorrencial da atividade da Mantida não tem relevo jurídico algum para o reconhecimento ou não da imunidade; e
4. o agente atuante se conteve nos estritos lindes do que preceitua o § 2º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91.

Tendo tomado ciência da decisão em 12.06.2000, a contribuinte apresentou, às fls. 164/191, em 07.07.2000, Recurso Voluntário aduzindo os seguintes argumentos:

1. o § 2º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91 não se aplica, vez que os recursos econômicos e financeiros são provenientes dos seus diversos departamentos, na forma dos Estatutos Sociais (art. 43), constando o rol dos Departamentos no art. 41 do Estatuto, os quais não possuem personalidade jurídica própria;
2. a decisão recorrida é nula de pleno direito, pois não pode a autoridade administrativa julgadora deixar de examinar matéria suscitada pela contribuinte como fundamento da revisão do lançamento; e
3. em sendo a contribuinte, de fato, uma entidade beneficente de assistência social e educacional, goza de imunidade no pagamento da COFINS, de acordo com o disposto nos artigos 150, VI, alínea c, e 195, § 7º, da Constituição Federal, e no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, obedecidos os requisitos do art. 14 do CTN.

A recorrente apresentou, às fls. 195/204, liminar determinando que a autoridade recorrida se abstivesse de exigir o depósito prévio de 30%, dando regular seguimento ao recurso.

É o relatório.



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTÔNIO MÁRIO DE ABREU PINTO

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Com fulcro nas razões discutidas pela recorrente, passo a decidir:

Rejeito a questão da nulidade do procedimento administrativo suscitada preliminarmente, pois a decisão não deixou de examinar matéria suscitada pela contribuinte.

No mérito, a imunidade albergada na alínea "c" do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal abrange, tão-somente, os impostos que discrimina, não sendo extensiva às contribuições, como é o caso da COFINS.

Destarte, não acolho o argumento da defesa de imunidade para a COFINS baseada na alínea "c" do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

No que se refere à imunidade da COFINS sobre as entidades beneficentes de assistência social, o art. 195, § 7º, da Constituição Federal assegura a imunidade, equivocadamente tratada como isenção, de contribuição para a seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social.

Vale esclarecer que o legislador constituinte se equivocou ao chamar de isenção o que tem natureza de imunidade. A imunidade é diferente da isenção. A primeira é de natureza constitucional e é considerada como um limite ao poder de tributar. As normas constitucionais que tratam da imunidade são regras atributivas de uma competência negativa aos entes tributantes que proíbem a criação de tributos.

Quanto à isenção, esta tem a peculiaridade de ser editada em lei infra-constitucional e incidir sobre um dos critérios da regra-matriz de incidência mutilando-os em uma porção que fica, por consequência dessa incidência, albergada da ação tributante do Estado em dado tributo específico.

A vantagem da imunidade, sobre a isenção, é que aquela não pode ser revogada ou modificada senão através de emenda constitucional, cujo procedimento é especial e qualificado; isso ocorre em detrimento da legislação ordinária que institui a isenção, podendo esta ser revogada a qualquer tempo, respeitadas as condições eventualmente fixadas para sua concessão.

O art. 6º da Lei Complementar n.º 70/91, que instituiu a COFINS, já preceituava a respeito da imunidade constitucional da referida contribuição:

*"Art. 6º São isentas da contribuição:*

*III – as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."*



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

Como bem expôs a contribuinte em seu Recurso, se os constituintes deixarem a critério do Poder Tributante a fixação de requisitos necessários para usufruírem da imunidade, ele poderia vir a criar tantas exigências que tornaria impossível a obtenção da imunidade concedida.

Isto significa que, se as atividades exploradas pela entidade são pertinentes ao setor privado, obtendo lucros e dominando mercados, estaria ela sujeita à incidência da COFINS. No entanto, a empresa recorrente não explora atividades que não condizem com as previstas em seu contrato social, bem como não há qualquer remuneração a seus diretores, aplicando integralmente na consecução de seus objetivos.

Ademais, no que se refere ao § 2º do art. 55 da Lei n.º 8.212/91, as operações tributárias são todas centralizadas na matriz, o que deixa evidente que o benefício se estende a todas as unidades da mesma pessoa jurídica.

Na própria decisão da DRJ em Campinas - SP, o julgador mostrou seu convencimento de que a entidade cumpre com seus objetivos, além de afirmar que as filiais são mantidas pela matriz.

Diante do conteúdo dos autos e pelas considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2002

  
ANTÔNIO MÁRIO DE ABREU PINTO 



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

### VOTO-VISTA DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

Não tenho nenhum óbice à posição do ilustrado Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto, insigne relator deste recurso, quer em sua conclusão, de dar provimento ao recurso, quer por suas fundamentações. No entanto, como a matéria é de alta relevância, faço esta declaração de voto para deixar mais salientadas determinadas questões atinentes ao mérito da causa, desta forma melhor especificando meu ponto de vista.

A motivação do lançamento (tópico 2.2 do Relatório Fiscal - fls. 45/48) foi de que a empresa autuada exerce atividades "*tipicamente mercantis*", não guardando qualquer relação com o objetivo social da mantenedora, e, por isto mesmo, afastando-a "*das benesses fiscais concedidas às Entidades Filantrópicas sem fins lucrativos*", e, assim, colocando "*esses estabelecimentos no mundo das empresas em geral, posto NÃO TEM CABIMENTO se falar em filantropia praticada por um HOTEL que CONCORRE no mercado, ou por uma GRÁFICA que IMPRIME livros para EDITORAS comerciais, ou ainda por LOJAS que VENDEM mercadorias ao público, ....*".

A decisão monocrática, a meu sentir, alterou o critério jurídico e fático do lançamento, posto que a ilustre autoridade julgadora *a quo* afirmou que nestes autos não se discute "*o fato de a mantenedora ter ou não direito de gozar o benefício da imunidade, mas sim o fato dessa mesma limitação constitucional alcançar ou não as entidades mantidas por aquela*". Apega-se a decisão recorrida ao § 2º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91. Dessa forma, considerando que a recorrente tem personalidade jurídica própria, conclui que incide a norma do parágrafo segundo, desta forma afastando a isenção de que trata aquele artigo 55.

Ora, esta questão é acessória no bojo da acusação fiscal. Deveria a r. decisão recorrida ter formulado juízo acerca de que se o fato de auferir receita em atividade de livraria afrontaria a índole de entidade beneficente de assistência social da autuada, de modo a afastar a norma imunizatória estatuída no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, pois esta foi a motivação do ato administrativo de lançamento. Até porque, como adiante abordado, o que se discute, para sabermos se estamos no caso concreto diante de isenção ou imunidade, são institutos jurídicos. E, nesse sentido, não tenho dúvidas de que houve omissão da decisão recorrida, mas que, frente ao provimento do recurso, fica superada tal mácula processual.

### IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - O ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SUA REGULAMENTAÇÃO

Dessarte, a questão devolvida ao conhecimento desta Corte, é, primeiro, se estamos falando de isenção ou de imunidade, que nada tem a ver com juízo de constitucionalidade, e, segundo, se o fato de determinado estabelecimento de entidade beneficente de assistência social estar atuando no mercado, desde que não infringindo suas finalidades estatutárias, enseja seu desenquadramento como tal por sua natureza supostamente mercantilista.



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

Entendo que a controvérsia gira em torno da aplicação à defendente da imunidade estatuida no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, portanto, como salientado pelo Dr. Antônio Mário de Abreu Pinto, não se relaciona com aquela do artigo 150, IV, "c", da Carta Fundamental. E aquela tal norma está assim positivada:

*"São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".*

A meu sentir, dúvida não há que a lide gira em torno da aplicação de imunidade.

A principal nota distintiva entre imunidade e isenção é que aquela encontra seu fundamento na própria constituição, delimitando o campo de atuação legiferante das pessoas políticas para a produção de normas jurídicas tributárias impositivas. Consiste a imunidade, então, na exclusão da competência dos entes políticos de veicularem leis tributárias impositivas em relação a certos bens, pessoas e fatos. Ou, no dizer do mestre Pontes de Miranda<sup>1</sup>, *"a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição"*. É a imunidade, em remate, limitação constitucional ao poder de tributar. A isenção, por sua vez, como ensina Luciano Amaro<sup>2</sup>, *"se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exerce a competência tributária"*.

E a distinção de tais institutos tributários quanto ao seus regimes legais, conduz a relevantes conseqüências jurídicas.

*"Em se tratando de imunidade, afasta-se do plano da iniciativa política o tratamento da matéria (raciocínio inverso se aplica aos casos de isenção, determináveis por conveniência política ou econômica), restringe-se, na disciplinada imunidade, a esfera legislativa ordinária, que passa a depender da disciplina geral ou especial constante de lei complementar (diferentemente do regime isencional, que independe de lei complementar disciplinadora)".<sup>3</sup>*

Nesse passo, duas conclusões, a saber: a um, a imunidade é um instituto ontologicamente constitucional, e, a dois, sua regulamentação, quando tratar-se de imunidade condicionada, como é a hipótese versada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, deve atender às exigências de lei complementar. Isto porque, sendo a imunidade limitação ao poder de tributar, a ela se aplica a norma do artigo 146, II, da Constituição Federal, a qual dispõe que *"Cabe a lei complementar: II - regular as limitações ao poder de tributar"*. E dúvida não há, desde a manifestação do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE nº 146.133-9/SP, que as contribuições sociais têm natureza tributária sob o pálio da vigente Constituição.

Sem embargo, a norma do artigo 195, § 7º, da Carta de 1988, é norma de eficácia contida. E norma de eficácia contida, como leciona José Afonso da Silva<sup>4</sup>, *"são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder*

*EU*

<sup>1</sup> MIRANDA, Pontes. *"Questões Forenses"*, 2ª ed., Tomo III, Borsoi, RJ, 1961, p. 364.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. *"Direito Tributário Brasileiro"*, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 265.

<sup>3</sup> MARINS, Jaime. *"Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social"*, in *"Grandes Questões Atuais do Direito Tributário"*, vol. III, Dialética, São Paulo, 1999, p. 149.

<sup>4</sup> SILVA, José Afonso da. *"Aplicabilidade das Normas Constitucionais"*, 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 116.



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

*Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados". Ou seja, como o próprio Afonso da Silva conclui, "Se a contenção, por lei restritiva, não ocorrer, a norma será de aplicabilidade imediata e expansiva".<sup>5</sup>*

Decisão plenária do STF no julgamento da ADIN 2028-5, em 11/11/99, confirmando a liminar deferida pelo Ministro Moreira Alves, em 14/07/99<sup>6</sup>, suspendeu, até a decisão final daquela, a eficácia do artigo 1º da Lei 9.732, de 11/12/98, que deu nova redação ao artigo 55 da Lei 8.212/91, onde é restringido o alcance da imunidade da norma constitucional reiteradamente citada. E na fundamentação da liminar, no que se refere a questão da inconstitucionalidade formal, assim afirmou, a certa altura, o ilustrado Ministro Relator:

*"A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão neste primeiro exame – sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à balha, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal".*

Em conclusão, na falta de lei complementar, a imunidade da citada norma constitucional é incondicionada. Assim, a regulamentação das condições que passam a conter a norma constitucional da imunidade da COFINS para as entidades beneficentes de assistência social, ou educacional, ora sob análise, são as veiculadas pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, vez inexistente outra, desta natureza, mais específica.

### OS REQUISITOS DA NORMA RESTRITIVA DO ALCANCE DA IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ÀS ENTIDADES BENEFICIENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Posto isso, o que sobeja à análise é verificar se a recorrente desviou-se ou não do previsto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, a lei complementar vigente que restringe o alcance daquela norma imunizadora.

Quero crer que dúvida não há, para que partamos de mesma premissa, que estamos tratando de uma entidade beneficente de assistência social. E os fatos são os seguintes: trata-se da Congregação do Santíssimo Redentor (CNPJ 60.601.283/0001-59), sociedade civil vinculada à Igreja Católica, que, conforme seu estatuto social (fls. 101/112), artigo 4º, tem, dentre outras finalidades "*promover atividades beneficentes, educacionais, culturais, e serviços assistenciais a necessitados em geral*", bem como "*oferecer e desenvolver o ensino em seus vários graus, envolvendo a educação de forma abrangente, com a manutenção de escolas, seminários pedagógicos, cursos livres, aprendizagem profissional na área gráfico editorial...*", dentre outros.

<sup>5</sup> Op. Cit, p. 85.  
<sup>6</sup> DJ 02/08/1999



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

Para a consecução de tais objetivos “*poderá a Congregação criar e manter departamentos, em todo o país, destinados a lhe fornecer os meios necessários à subsistência e manutenção dos seus estabelecimentos de educação, de assistência social e de promoção humana.*” (artigo 6º). Em seu artigo 41 estão arrolados os departamentos mantidos pela Congregação, dentre os quais encontra-se a recorrente, que possui o CNPJ da Congregação, mas como estabelecimento filial. Por fim, no que nos interessa, em seu artigo 43 estão arroladas as fontes dos recursos econômicos e financeiros da entidade. Elas provém do rendimento ou rendas de seus bens; **das receitas originárias dos vários departamentos; de doações, legados, donativos, de pessoas físicas e jurídicas; de receitas decorrentes de contratos e convênios de prestação de serviços; de auxílio e subvenções de Poderes Públicos e de qualquer outro título legítimo de aquisição e posse.** (grifei) Demais disso, seu regimento prevê que a Congregação não deve remunerar seus diretores (art. 45), devendo aplicar integralmente seus resultados no país (art. 44) e, não havendo prova produzida em contrário, presume-se que sua escrita reveste-se de todas as formalidades legais.

Podemos, então, concluir, que é legítimo que a Congregação crie, o que seu estatuto chama de departamentos, para atingir de seus objetivos sociais. Assim, não identifico infração a seus fins sob tal ótica. E aqui podemos consignar que a decisão recorrida apegou-se unicamente à questão de forma. Pois claro está que, embora a autuada tenha personalidade jurídica própria, ela nada mais é do que um apêndice, uma filial, ou, nos dizeres de seu estatuto, um departamento da Congregação.

Nada obstante, o Fisco, na motivação do lançamento ora vergastado, a *contrario sensu*, quer que a entidade obtenha recursos de qualquer fonte, menos buscando os mesmos através de prestação de serviços ou venda de mercadorias, quando então estaria atuando mercantilisticamente, e, conseqüentemente, afrontando a livre concorrência. Se dentre seus fins sociais está o de promover atividades educacionais, oferecendo e desenvolvendo o ensino em seus vários graus, bem como a aprendizagem profissional na área gráfico-editorial, não identifico que tenha havido, no caso vertente, infração ao disposto no parágrafo segundo do art. 14 do CTN, quando esta atua no setor de livrarias, mormente quando estas atendem exclusivamente ao ensino e cultura religiosa.

Caracterizada a índole assistencial da Congregação, não vejo como a atividade de venda de livros religiosos possa ter qualquer conotação com a norma inculpada no art. 173, § 4º, da Constituição Federal, a qual se dirige às atividades de empresas públicas e sociedades de economia mista que atuem diretamente no mercado com conotação específica no direito econômico, desta forma, finalisticamente, buscando o lucro. No caso sob apreciação, estamos frente a uma situação específica incontestemente nos autos, vale dizer, uma entidade beneficente de assistência social sem qualquer fim lucrativo. Pode até resultar em lucro determinada operação, embora na hipótese não tenha sido produzida prova nesse sentido, mas este não é seu fim, e, caso haja lucro, este não pode ser distribuído. Eis a questão. Todavia, a presunção, não revertida pela fiscalização, é que o resultado de tais vendas são empregados na manutenção da entidade, desta forma atendendo aos ditames de seu estatuto social.

Portanto, do exposto, não vejo nenhuma afronta a seu regime jurídico que ela exerça atividade mercantil. Agora, se desta atividade resultar desequilíbrio na concorrência, quero crer que a questão refoge ao direito tributário num primeiro momento, vinculando-se,

9



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

então, a normas de direito econômico. Mas aí o objeto da autuação seria outro, e, sem embargo, as provas seriam de outra natureza.

Assim, o fato de a entidade assistencial exercer atividade comercial, ou melhor, vender mercadorias, por si só, desde que essa atividade comercial não destoe de seus objetivos institucionais, e atendidos os demais requisitos do art. 14 do CTN, não dá causa a perda da imunidade. Nesse sentido já houve manifestação do STF em ação onde discutia-se a imunidade de imposto ao SESC, em que aquele órgão explorava atividade comercial de diversão pública (cinema) mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral. O Acórdão<sup>7</sup> ficou assim ementado:

*"ISS – SESC – Cinema. Imunidade Tributária (art. 19, III, c, da EC 1/69).*

*Sendo o SESC instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dúvida nos autos – goza de imunidade tributária prevista no art. 19, III, c, da EC 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral."*

Por pertinente, transcrevo excerto do voto do Ministro Sydnei Sanches. Quanto à imunidade ele consigna:

*"A Constituição, como diz Pontes de Miranda, 'ligou a imunidade à subjetividade, e não à objetividade' (op. cit. Vol. I, pág. 515). Por isso mesmo que inapreciável a valia ou importância do fim público a que visa a excepcional proteção, ninguém é imune em parte, ou até certo ponto. Ou se é imune ou não se é.*

Por fim, transcrevo o voto vista do Ministro Moreira Alves no mesmo Aresto, que sintetiza meu entendimento. Ele manifestou-se da seguinte forma:

*"Do exame dos autos verifico que, entre os objetivos institucionais do recorrente, se encontram o da execução de medidas que contribuam para o aperfeiçoamento moral e cívico da coletividade através de uma ação educativa, bem como o de realizações educativas e culturais que visem à valorização do homem. Nesse objetivos, enquadra-se, a meu ver, a atividade em causa, que não se limita aos comerciários e às suas famílias. Por outro, lado, observo que essa atividade não tem intuito lucrativo, uma vez que se destina à manutenção da entidade, e não à sua distribuição para os diretores dela. Ademais, no regulamento dessa entidade figura, entre as rendas que constituem seus recursos, as oriundas de prestação de serviços.*

*Tenho, assim, que estão preenchidos os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN para que a imunidade de que goza o recorrente abarque a atividade em causa. "*

Nesse sentido, também, recente Acórdão<sup>8</sup> do STF, julgado em 29 de março de 2001, assim ementado:

*"Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais."*

<sup>7</sup> Recurso Extraordinário nº 116.188-SP, rel. para o Acórdão Min. Sydnei Sanches, j. 20/02/1990.

<sup>8</sup> Recurso Extraordinário nº 237.718-6/SP, D.J. 06/09/2001.



Processo nº : 10860.001775/99-58  
Recurso nº : 115.077  
Acórdão nº : 201-76.076

O Ministro-relator, Dr. Sepúlveda Pertence, em seu voto, delimita o conflito nos seguintes termos:

*"Tudo está em saber se a circunstância de o terreno estar locado a terceiro, que o explora como estacionamento de automóveis, elide a imunidade tributária do patrimônio da entidade de benemerência social (no caso, Província dos Capuchinhos de São Paulo). E, adiante, aduz que "Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão (RE 97708 2ª T, 18.05.84) – conforme ao precedente anterior à Constituição – é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar. (grifei).*

Em outro ponto de seu voto, o mesmo Ministro, citando doutrina, averba que

*"A norma constitucional – quando se refere às rendas relacionadas à finalidades essenciais da entidade ....atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas ...independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida. (grifei)*


Em síntese, atuando a entidade imune, nos termos de seu estatuto, não é o fato de ela vender serviços ou mercadorias que, *ipso facto*, a fará perder o beneplácito fiscal. Dessarte, não provado pelo Fisco que as rendas oriundas de tais receitas não são revertidas para a própria entidade para a consecução de seus fins sociais, não provado que houve distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, não provado que não foi aplicado integralmente no país os recursos para manutenção dos seus objetivos institucionais, e, por fim, não provada a irregularidade de sua escrita fiscal, não há como suspender o benefício.

Por derradeiro e oportuno, devo gizar o que já aduzi em outros julgados nesta Primeira Câmara<sup>9</sup> do Segundo Conselho de Contribuintes e na própria Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>10</sup>. A aplicação da imunidade das entidades de assistência social devem ser analisadas casuisticamente. E nesse sentido a ação fiscal é fundamental, pois somente ela pode proporcionar ao julgador administrativo os meios e provas para que o instituto, que tem os fins públicos mais relevantes, não seja utilizado indevidamente ou de forma fraudulenta. Para tanto, deve o Fisco provar que os fins sociais do estatuto da entidade estão em desacordo com a realidade, e que se contrapõem a alguma das condições para fruição da imunidade apostas no artigo 14 do CTN. Até lá, há uma presunção em favor da entidade com base no que dispõe seus objetivos institucionais, e não o contrário, numa generalização sem qualquer conteúdo jurídico.

Ante todo o exposto, acompanho o voto do eminente relator, no sentido de **DAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2002

  
JORGE FREIRE

  
<sup>9</sup> 201-73.928 e 201-73.951  
<sup>10</sup> CSRF/02-1.111