



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

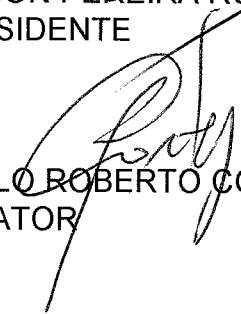
Processo nº. : 10860.001780/99-98
Recurso nº. : 124.414
Matéria : IRPJ - Exs: 1994 a 1998
Recorrente : CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 19 de março de 2002
Acórdão nº. : 101-93.762

NORMAS PROCESSUAIS – INSTITUIÇÃO IMUNE – LANÇAMENTO
– INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 32 DA LEI Nº 9.430/96 –
NULIDADE – A não observância, por parte do fisco, do artigo 32 da
Lei nº 9.430/96, que condiciona a atividade de lançamento ao prévio
e regular processo de suspensão da imunidade é vício insanável que
contamina o auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário
interposto por CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, DECLARAR nulos os autos de infração
lavrados contra a recorrente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o
presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2002

PROCESSO Nº. : 10860.001780/99-98

2

ACÓRDÃO Nº. : 101-93.762

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'P' or similar character, located in the upper right area of the page.

PROCESSO Nº. : 10860.001780/99-98

3

ACÓRDÃO Nº. : 101-93.762

Recurso nº. : 124.414

Recorrente : CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR

RELATÓRIO

CONGREGAÇÃO DO SANTÍSSIMO REDENTOR, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 461/489, da decisão prolatada às fls. 444/458, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IRPJ, fls. 269, e de Contribuição Social, fls. 273.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 257/262), em síntese, as seguintes irregularidades:

“Com base nas informações, ficou patente que as empresas elencadas no subitem 1.1 a seguir, denominadas de “Departamentos” pela entidade epigrafada, praticavam atividades relacionadas à VENDA DE MERCADORIAS E/OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NÃO ESTAVAM RECOLHENDO O IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS NEM A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

EMPRESAS (DEPARTAMENTOS) MERCANTIS E/OU PRESTADORAS DE SERVIÇOS:

DEPARTAMENTO – NOME FANTASIA		FINAL CNPJ
01	ESCOLA PROF. E AGRÍCOLA S. GERALDO	/0005-82
02	FAZENDA SÃO GERALDO	/0006-63
03	HOTEL RECREIO	/0007/44
04	LIVRARIA NOSSA SENHORA APARECIDA	/0009-06
05	LIVRARIA DAS VOCAÇÕES MISSIONÁRIAS	/0010-40
06	LIVRARIA SÃO CLEMENTE	/0014-73
07	CSSR – EDITORA SANTUÁRIO	/0016-35
08	CSSR – LIVRARIA SANTUÁRIO	/0029-50
09	LIVR. SANTUÁRIO DE APARECIDA FILIAL 3	/0030-93



10	LIVRARIA APARECIDA	/0039-21
11	LIVRARIA SANTUÁRIO II	/0041-46
12	LIVRARIA SANTUÁRIO III	/0042-27
13	REDEMPTOR PRODUÇÕES E DISTRIBUIÇÃO	/0046-50
14	SANTUÁRIO – EDIT. LIVR. E PAPELARIA	/0047-31
15	LIVRARIA SANTUÁRIO IV	/0048-12

Os trabalhos tiveram início com intimação à mantenedora, por meio do Termo a fls. 02/03, o qual foi parcialmente atendido, em 24/03/99, quando a empresa apresentou as DCTF e as DIRPJ solicitadas nos itens 03 e 04 e trouxe o documento de fls. 04/06, onde alega, no item 01 c/c item 06, em síntese, que, por se tratar de uma entidade sem fins lucrativos e filantrópica, de acordo com a letra "C", item 6º, do art. 150, da Constituição, e com o art. 4 do CTN, estaria desobrigada de recolher o IRPJ, a CSLL, a COFINS e o PIS, motivo pelo qual deixava de apresentar os DARF pedidos no item 03 da referida intimação.

Não foram apresentados os demonstrativos solicitados, motivo pelo qual reintimou-se a epigrafada reiterando os itens 01 e 02 da intimação inicial (fls. 08/09).

Em resposta à reintimação (fls. 10/13), a epigrafada novamente colocou seus livros à nossa disposição, repetiu os argumentos de sua qualidade de entidade filantrópica sem fins lucrativos, porém, mais uma vez, deixou desatendidos os citados itens 01 e 02, fato que determinou nossa ida à sede da entidade, no município de São Paulo, onde retivemos os livros Diário dos departamentos elencados nas intimações (fls. 02/03 e 08/09), conforme Termo a fls. 14/15, nos quais se encontravam os demonstrativos dos resultados pedidos no item 02 e, mais uma vez obtivemos o compromisso do padre Jadir Teixeira da Silva de apresentar, dentro de dez dias, os demonstrativos solicitados no item 01.

Em 19/07/99 no foram, finalmente, entregues os citados demonstrativos.

Compulsando-se os argumentos trazidos pela epigrafada, verifica-se que a mesma se considera desobrigada do recolhimento do IRPJ e da CSL, por força de sua condição de Entidade de Fins Filantrópicos sem objetivo de lucro.

Entretanto, sua pretensão de se utilizar do benefício fiscal da imunidade ou da isenção, relativamente a esse imposto e essa



contribuição, no que tange às empresas (Departamentos) relacionadas no subitem 1.1. supra, é totalmente descabida, posto que as mesmas, conforme as informações colhidas, constantes dos documentos de fls. 231/251, exercem atividades tipicamente mercantis, que não guardam qualquer relação com aquelas objeto da mantenedora, qual sejam, em resumo, segundo consta de seu Estatuto Social (fls. 252), oferecer e fornecer atividades de caráter exclusivamente educacional, assistencial e filantrópico aos necessitados, carentes e abandonados em geral.

Pelo exposto, conclui-se com meridiana clareza que as atividades exercidas pelos estabelecimentos elencados no subitem 1.1, além de não se coadunarem com os objetivos estatutários da Congregação, se configuram essencialmente mercantilistas, o que afasta de plano as benesses fiscais concedidas às Entidades Filantrópicas sem fins lucrativos e coloca estes estabelecimentos no mundo das empresas em geral, posto que não tem cabimento se falar em filantropia praticada por um hotel que concorre no mercado (fls. 253 e 254), ou por uma gráfica que imprime livros para editoras comerciais (fls. 255), ou ainda, por lojas que vendem mercadorias ao público (p/ex. fls. 256), motivo pelo qual os resultados apurados por essas empresas (Departamentos), de fls. 16/229, devidamente consolidados no CNPJ da mantenedora (fls. 230), devem ser tributados pelo imposto de renda e pela contribuição social.”

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 279/303.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento, conforme decisão nº 000752, de 16/03/00, cuja ementa tem a seguinte redação:

“IRPJ

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A prestação de serviços de hotelaria, bares e similares, o comércio varejista de livros, artigos religiosos, brinquedos e



suvenires, a prestação de serviços gráficos para terceiros, a fabricação e venda de velas e a comercialização de arroz e semoventes não estão entre as rendas e os serviços institucionalmente oferecidos pela Congregação, nem se coadunam com suas finalidades essenciais, estando, portanto, fora do abrigo da imunidade constitucional.

CSLL

Exercício: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A prestação de serviços de hotelaria, bares e similares, o comércio varejista de livros, artigos religiosos, brinquedos e suvenires, a prestação de serviços gráficos para terceiros, a fabricação e venda de velas e a comercialização de arroz e semoventes não estão entre as rendas e os serviços institucionalmente oferecidos pela Congregação, nem se coadunam com suas finalidades essenciais, estando, portanto, fora do abrigo da imunidade constitucional.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

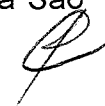
Ciente da decisão monocrática em 30/06/00 (fls. 459), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 07/07/00 (protocolo às fls. 461), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que se trata de entidade de caráter beneficente, filantrópico, de assistência social e educacional, sem fins lucrativos, devidamente registrada no Cartório de Registro de Títulos e Documentos;
- b) que a entidade foi declarada de utilidade pública pelos Governos Federal, Estadual e Municipal, sendo reconhecida como entidade filantrópica, conforme atestado pelo Ministério da Previdência e Assistência Social;
- c) que a documentação faz prova inequívoca do reconhecimento administrativo de que se trata de instituição sem fins lucrativos, que não remunera seus diretores, aplica integralmente seus resultados no país, na consecução de seus objetivos e possui escrita revestida de todas as formalidades legais, preenchendo assim, todas as condições previstas no art. 14 do CTN;
- d) que, além das atividades gerais de filantropia, desenvolve atividades específicas, tais como: acompanhamento, orientação e



encaminhamento a outros departamentos da congregação de casos emergenciais, tais como: menores desassistidos, idosos, doentes graves e pedintes; fornecimento de refeições, mantimentos, auxílio em dinheiro para compra de passagens para os necessitados que procuram diretamente a obra; contribuição em alimentos e auxílio em dinheiro para a Casa de Aidedicos; serviço de enfermagem e acompanhamento a hospitais de necessitados e doentes que procuram os serviços da obra;

- e) que, para a recorrente cumprir tais objetivos sociais, necessita de recursos que advêm, principalmente, de seus departamentos, que fazem parte de seu patrimônio e são integralmente aplicados em seus objetivos sociais, e ainda são insuficientes, em razão do grande número de desassistidos;
- f) que a norma inserta no § 2º do art. 55, da Lei nº 8.212/91, deixa perfeitamente evidente que o benefício se estende a todas as entidades da mesma pessoa jurídica;
- g) que não há como os departamentos da recorrente serem tratados isoladamente, como pretende a fiscalização, eis que os mesmos fazem parte integrante da entidade como um todo;
- h) que, embora a norma constitucional faça menção a isenção, tratando-se de desoneração concedida pelo texto constitucional, configura-se verdadeira imunidade abrangendo contribuições, condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei;
- i) que não pode o legislador ordinário disciplinar imunidade, que representa, na verdade, uma limitação ao seu poder de tributar, sendo essa matéria exclusivamente reservada à lei complementar, na forma estabelecida pelo art. 146, II da CF;
- j) que a recorrente preenche todos os requisitos da Lei 8212/91, que praticamente repete os requisitos do art. 14 do CTN, acrescentando apenas a exigência de Certificado de Entidade Filantrópica, renovado a cada três anos, de que a Entidade é portadora, conforme documento anexo e portanto é beneficiária da imunidade tributária que lhe é constitucionalmente assegurada, que não se confunde com isenção;
- k) que, apenas se a atividade econômica provocar desequilíbrio na concorrência, a imunidade não se lhe aplica, visto que a destinação exclusiva para as finalidades das entidades imunes, que não provoque desequilíbrio na livre concorrência, não retira a imunidade de tais atividades;
- l) que não pode prevalecer o entendimento da fiscalização, pois o Hotel Recreio é um pequeno hotel, semelhante a uma pousada que tem por finalidade o bem estar dos romeiros; a Fazenda São



Geraldo, abriga a Escola Profissional e Agrícola São Geraldo e produz leite e alimentos que são distribuídos para obras sociais; que eventual excedente de leite é que é colocado no mercado, sendo tais recursos aplicados integralmente nos objetivos institucionais da Entidade.

Às fls. 333, o despacho da DRJ em Ribeirão Preto - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Tratam os autos de exigência fiscal constituída pela lavratura dos autos de infração de IRPJ, da CSLL e do PIS/Repique sobre os fatos apontados pela fiscalização como infração à legislação tributária, além do superávit apurado pela recorrente nos balanços apurados nos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999.

A instituição exerce, através de seus vários departamentos, inúmeras atividades, entre elas podemos citar:

- Seminário Redentorista Santo Afonso, cuja atividade é a formação de padres redentoristas;
- Escola Profissional e Agrícola São Geraldo, com atividade na formação de padres redentoristas na área agrícola e fabricação de velas;
- Hotel Recreio, com atividade de hotelaria, bares e similares, atendendo público em geral cobrando pelos serviços prestados e/ou mercadorias vendidas;
- Livraria Nossa Senhora Aparecida, com atividade de comércio varejista de artigos religiosos, brinquedos e souvenirs;
- Livraria São Clemente, com atividade de comércio varejista de artigos religiosos, brinquedos e souvenirs;
- CSSR Editora Santuário, com atividade de edição de livros, do jornal Santuário de Aparecida, da revista Família e Vida, além da prestação de serviços gráficos para terceiros, sendo seus principais clientes as editoras Atlas, Makron, Ática, Scipione e Guanabara;



- Obra Social Redentorista de Aparecida, com atividade de moradia de padres redentorias, que prestam serviços nas comunidades da região;
- CSSR Livraria Santuário, com atividade de comércio varejista de livros, artigos religiosos (imagens e artigos litúrgicos nacionais e importados);
- Obra Social Redentorista de Comunicações, com atividade de moradia de padres redentoristas, que prestam serviços nas comunidades da região;
- Livraria Aparecida, com atividade de comércio varejista de livros, artigos religiosos (imagens e artigos litúrgicos nacionais e importados);
- Serviço de Obras Sociais, com atividade de assistência social mediante encaminhamento de pessoas carentes para realização de consultas médicas, exames radiológicos etc., fornecimento de passagens para romeiros carentes bem como doação de cestas básicas para 30 famílias da cidade, que são substituídas a cada 3 meses;
- Livraria Santuário II, com atividade de comércio varejista de livros, artigos religiosos (imagens e artigos litúrgicos nacionais e importados);
- Livraria Santuário III, com atividade de comércio varejista de livros, artigos religiosos (imagens e artigos litúrgicos nacionais e importados);
- Livraria Santuário IV, com atividade de comércio varejista de livros, artigos religiosos (imagens e artigos litúrgicos nacionais e importados).

Do Estatuto Social da recorrente, extrai-se os seus fins e objetivos, conforme cópia (fls. 252), onde consta:

“Artigo 4º - Sem fins lucrativos ou econômicos, com caráter exclusivamente educacional, assistencial e filantrópico, a Associação tem por objetivos precípuos as seguintes finalidades:

- a) promover atividades beneficentes, educacionais, culturais e serviços assistenciais a necessitados em geral;
- b) 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 e na atividade rural;

- c) dedicar-se às obras de promoção humanas, visando o aperfeiçoamento humano – espiritual – material, não só de seus membros, como da coletividade em geral, máxime dos mais carentes e abandonados, assistindo-os materialmente e lhe propiciando a integração social, mediante educação cívica, moral e religiosa;
- d) exercer o apostolado da boa imprensa através dos mais diversos órgãos e meios de comunicação, atividades gráfico-editoriais e jornalísticas, rádio difusão, televisão, produção e distribuição de filmes educacionais, culturais e religiosos, produção e distribuição de vídeos e audiovisuais e outras atividades afins;

Artigo 6º - Para a conservação e aprimoramento dos seus objetivos institucionais, 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, acatando em seus trabalhos e atividades as determinações estabelecidas em lei.”

Consta dos autos que a entidade foi declarada de utilidade pública pelos Governos Federal, conforme Decreto nº 619, de 21/02/1962, Estadual pela Lei 5.578 de 11/01/1960 e pelo Município de São Paulo, pelo Decreto nº 9.090, de 01/10/1970, sendo reconhecida como entidade filantrópica, conforme Atestado pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, que foi renovado até o ano de 2.001.

A ausência de fins lucrativos, conforme estabelecido na Lei Maior, não pode ser interpretado de forma literal, porque à entidade beneficiada não se pode proibir a obtenção de resultados positivos, mesmo porque poderia sobreviver caso apurasse resultados negativos permanentemente. O que veda a Constituição é o objetivo institucional do lucro e a concorrência com as empresas privadas no mercado.

Essa proibição de fins exclusivos na obtenção do lucro conduz à proibição de distribuição de lucros. O art. 14, I, do CTN, estabelece como requisito essencial para a legitimação das instituições imunes: “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado”.



Essa vedação não se estende ao pagamento de salários, desde que a preço de mercado e sem benefícios indiretos. Porém, impede sob qualquer título, a distribuição de seus resultados positivos.

Ricardo Lobo Torres cita ainda que:

“O patrimônio das entidades é intributável na medida em que esteja afetado a suas finalidades institucionais. Assim, o imóvel por eles dado em locação não poderá sofrer a incidência do IPTU, ainda que haja a possibilidade jurídica de o locador repassar para o locatário o ônus do tributo, tendo em vista que a obtenção de recursos financeiros, em caráter não especulativo, se torna fundamental às entidades imunes.

A renda também não pode ser tributada, qualquer que seja a sua origem. O imposto de renda incide sequer sobre os ganhos de capital.

(...)

Imunes também os serviços, desde que vinculados às atividades essenciais dos beneficiários. Não descaracteriza a imunidade a cobrança pela prestação de certos serviços essenciais, como sejam os ingressos de cinema ou o estacionamento de automóveis.

(...)

No que pertine aos impostos, há que se distinguir entre os diretos e os indiretos. Aqueles não recaem sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades imunes. Mas os indiretos incidem: o IPI e o ICM podem ser cobrados, assim na compra e na venda das mercadorias. Exclui-se, todavia, a incidência do IPI sobre a importação quando a entidade assistencial for o contribuinte ‘de jure’, bem como o próprio imposto de importação, que prejudicariam o patrimônio daquelas pessoas.”

As instituições protegidas pela imunidade, ao praticarem atos compatíveis com as suas finalidades institucionais, não podem sofrer a incidência dos impostos diretos, contudo, se praticarem atos desvinculados dos seus objetivos



essenciais, seus resultados ficam sujeitos à tributação. Porém, para tanto, a administração tributária deve proceder a suspensão da imunidade dentro das determinações legais.

No caso em tela, a autoridade autuante procedeu ao lançamento tributário conforme expresso no Relatório Fiscal (fls. 259/260): *“... entretanto, sua pretensão de se utilizar o benefício fiscal da imunidade ou da isenção, relativamente a esse imposto e a essa contribuição, no que tange às empresas (Departamentos) relacionadas no subitem 1.1 supra, é totalmente descabida, posto que as mesmas, conforme as informações colhidas, constantes dos documentos de fls. 231/251, exercem atividades tipicamente mercantis, que não guardam qualquer relação com aquelas objeto da mantenedora, qual sejam, em resumo, segundo consta de seu Estatuto Social (fls. 252), oferecer e fornecer atividades de caráter exclusivamente educacional, assistencial e filantrópico aos necessitados, carentes e abandonados em geral.”*

O lançamento de ofício foi procedido sobre os resultados obtidos em cada um dos departamentos da recorrente, conforme demonstrativo de fls. 230:

FINAL DO C.N.P.J.	ANOS-CALENDÁRIO				
	1994	1995	1996	1997	1998
/0005-82	14.359,80	1.123,69	11.484,14	135,74	(13.915,32)
/0006-63	0,00	0,00	(967,06)	9.358,90	18.347,79
/0007-44	113.934,07	245.133,42	356.361,95	(536.244,10)	81.030,94
/0009-06	41.255,59	66.924,83	(2.196,37)	(23.937,76)	(20.809,40)
/0010-40	48.849,06	120.729,90	(57.421,79)	11.928,08	(17.799,64)
/0014-73	58.468,30	159.635,18	16.374,41	(145.546,18)	(27.366,63)
/0016-35	4.489.416,79	3.833.067,17	915.107,72	5.302.051,97	2.908.331,74
/0029-50	183.410,75	539.189,36	368.720,81	632.932,25	334.214,19
/0041-46	105.244,61	188.749,28	69.340,40	69.983,84	163.977,97
/0042-27	54.483,65	86.887,33	164.986,51	21.298,91	21.670,73



/0047-31	76.874,44	49.817,71	(58.871,04)	(36.609,34)	(197.008,51)
/0048-12	0,00	0,00	0,00	650.695,99	280.861,33
RESULTADO	5.186.297,06	5.291,257,87	1.782.919,68	6.136.048,30	3.531.535,19

A exigência formalizada alcançou os anos-calendário de 1994 a 1998, tendo como base de cálculo o somatório dos resultados obtidos em cada um dos departamentos da instituição que, no entender da fiscalização, não se coadunam com os objetivos estatutários da Congregação, configurando-se essencialmente mercantilistas. Cabe citar aqui a conclusão do Relatório Fiscal (262), que originou a tributação ora em julgamento:

“... o que afasta de plano as benesses fiscais concedidas às Entidades Filantrópicas sem fins lucrativos e coloca estes estabelecimentos no mundo das empresas em geral, posto que NÃO TEM CABIMENTO se falar em filantropia praticada por um HOTEL que CONCORRE NO MERCADO (fls. 253 e 254), ou ainda por LOJAS que VENDEM mercadorias ao público (p/ex. fls. 256), motivo pelo qual os resultados apurados por essas empresas (Departamentos), a fls. 16/229, devidamente consolidados no C.N.P.J. da mantenedora (fls. 230), devem ser tributados pelo Imposto de Renda (IRPJ) e pela Contribuição Social (CSL).”

Como visto acima, cada um dos Departamentos da Congregação foi considerado uma empresa comercial autônoma, apesar de constarem, todos os departamentos, no CNPJ da instituição principal. Na constituição do lançamento, foi considerado o resultado global de todos os Departamentos, com a exigência formalizada contra a Instituição, porém, sem considerar os resultados por ela obtidos.

A decisão de primeira instância manteve a exigência, motivada nos seguintes fundamentos:



“Protegidos pela imunidade constitucional, portanto, apenas o patrimônio, as rendas ou serviços prestados sem fins lucrativos. Não se pode, de forma alguma, dizer que tais atividades são desenvolvidas em caráter não econômico, não lucrativo, não empresarial ou não explorativo, porque se assim o fosse, estaria configurada a malfadada concorrência desleal, invocada pela defesa.

Não socorre a autuada a invocação da tese de que os recursos obtidos nas atividades não estatutariamente autorizadas eram integralmente aplicados em seus objetivos institucionais, ou de que para o reconhecimento da imunidade constitucionalmente prevista bastaria a observância dos requisitos do art. 14 do CTN, principalmente no que tange à destinação dos recursos.

Antes da observância das disposições da Lei complementar à Constituição, haveria necessidade de se observar primeiramente as próprias disposições constitucionais. Repita-se: o § 4º do art. 150, indubitavelmente restringe a imunidade das instituições de assistência social ao patrimônio, renda e serviços relacionados às suas finalidades essenciais, de forma a se evitar qualquer desvio de finalidade e beneficiamento indevido, qual seja, o desenvolvimento de atividades lucrativas desonerada de incidência de impostos.

Há que se esclarecer, por fim, que o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos não tem os efeitos pretendidos pela Impugnante à medida que a imunidade em questão não é subjetiva, não afetando propriamente a pessoa jurídica da entidade, mas objetiva e condicionada, concernente ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade.”

A Constituição Federal, em seu artigo 150, estabelece:

“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;"

Trata-se de uma limitação ao poder de tributar, cujos requisitos para o gozo do benefício, conforme o artigo 146 da Constituição, devem ser regulados por lei complementar.

O Código Tributário Nacional, estatuído pela Lei nº 5.172, de 25/10/66, a qual foi recepcionada pela Constituição, com eficácia de lei complementar, prevê, em seu art. 14, os requisitos necessários para o gozo da imunidade tributária, *verbis*:

"Art. 14 - O disposto na alínea "c" do inciso IV do art. 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;

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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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



Segundo Roque Antonio Carrazza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário (Malheiros Editores, São Paulo, 2001, pág. 584), “As normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações”.

A ausência de fins lucrativos exige tanto a não-distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas como o investimento na própria entidade dos resultados econômicos positivos obtidos.

É inegável que a Congregação preenche os requisitos estabelecidos para gozar dos benefícios da imunidade, tanto é verdade que é detentora do reconhecimento governamental como entidade filantrópica.

O procedimento fiscal levado a efeito em uma instituição imune, deve observar alguns requisitos legais que determinam os procedimentos que o órgão de fiscalização deve tomar para a suspensão da imunidade tributária da instituição, e que deve preceder à lavratura do auto de infração, tais como: a) a emissão de notificação fiscal, com o relato das irregularidades causadoras da suspensão, a qual poderá ser impugnada pela instituição; b) a autoridade local deverá apreciar a procedência ou não, da acusação fiscal e, caso entender pela manutenção, é imprescindível a emissão de ato declaratório, contra o qual ainda cabe defesa, que deverá ser apreciada pela DRJ competente. Somente a partir daí é que o Fisco poderá lavrar o competente auto de infração para a constituição do crédito tributário, se for o caso, conforme disposição da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“CAPÍTULO IV - PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO
Seção I - Suspensão da Imunidade e da Isenção



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 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 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."

Essas determinações foram ratificadas por ocasião da edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que prevê:

"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 nº 9.430, de 1996."

Deve-se ressaltar que as imunidades podem ser objeto de regulamentação por meio de lei complementar federal, tendo em vista que o art. 146, III,



da Constituição Federal prevê que a esse tipo especial de lei cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Assim, é possível a disciplina normativa do reconhecimento da imunidade, já que é necessário o exame das condições de legitimação ao exercício do direito. Mesmo com a ausência de normas regulamentadoras da imunidade, não fica prejudicado esse direito, pois a própria Constituição garante tal condição, independentemente da legislação infraconstitucional.

Ricardo Lobo Teixeira em "Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia" (Editora Renovar, pág. 63) ensina que:

"A regulamentação das imunidades expressamente declaradas na CF será sempre por lei complementar, salvo na hipótese do art. 150, VI, c, que permite que a lei – sem adjetivo – crie requisitos para a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, pela razão evidente de que tais pessoas têm a sua existência disciplinada pela legislação ordinária, observe-se, entretanto, que, nesta última hipótese, cuida-se menos de regulamentação das imunidades que das condições para a legalização das entidades protegidas.

Sendo a imunidade fiscal um direito de status negativus, não carece da lei ordinária para a sua efetivação. Salvo no que concerne ao mínimo existencial, que muitas vezes só aparece no discurso da legislação infraconstitucional, sob a forma de isenção de impostos indiretos e de descontos e abatimentos do imposto de renda ou sob a figura da prestação positiva de bens ou serviços.

(...)

As imunidades, que podem ser opostas ao Executivo, valem independentemente de qualquer regulamentação administrativa. Mas toleram as normas ditadas pela Administração em complementação às leis que, autorizadas pela Constituição, restringem os direitos absolutos, desde que

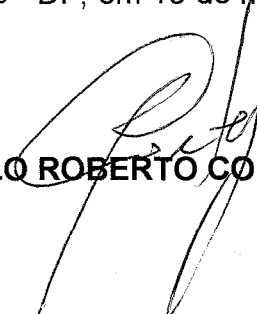


tais regras, evidentemente, sejam subsidiárias e residuais. É o caso, por exemplo, das obrigações acessórias relacionadas com a retenção de impostos devidos por terceiros, vedadas, entretanto, as exigências administrativas exorbitantes quanto às atividades próprias das entidades imunes.

Como se vê, houve a regulamentação para o exercício normal das atividades imunes, assim como a normatização das funções de fiscalização para a regular verificação das atividades das entidades imunes, dentre elas o imprescindível ato declaratório de suspensão da imunidade, condição *sine qua non*, para a lavratura de auto de infração.

Diante do exposto, voto no sentido de declarar nulos os autos de infração lavrados contra a recorrente.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2002


PAULO ROBERTO CORTEZ