



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Recurso nº : 129.963
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1996 a 1999
Recorrente : CAIXA BENEFICENTE DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO ESTADO
DE SÃO PAULO - CABESP
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP
Sessão de : 14 de abril de 2004
Acórdão nº : 103-21.583

IRPJ - DECADÊNCIA - A partir da edição da Lei nº 8.383/91, o direito da Fazenda Nacional em formalizar o lançamento decai no prazo de cinco anos a contar do fato gerador, não só para o IRPJ, quanto aos lançamentos decorrentes de Contribuição Social, PIS e COFINS.

ENTIDADES IMUNES - RENDA DE ESTIPULAÇÃO DE SEGUROS E ALUGUEL - As receitas das atividades de estipulação de seguros e aluguéis, desde que aplicadas nas atividades essenciais da entidade, não estão sujeitas a tributação, considerando que não interferem na livre concorrência.

Preliminar acolhida, recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAIXA BENEFICENTE DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO ESTADO DE SÃO PAULO - CABESP

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores dos meses de janeiro a agosto de 1995, vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Cândido Rodrigues Neuber, que não a acolheram e, por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares suscitadas pela contribuinte e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81

Acórdão nº : 103-21.583

Recurso nº : 129.963

Recorrente : CAIXA BENEFICENTE DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO ESTADO
DE SÃO PAULO - CABESP

RELATÓRIO

CAIXA BENEFICENTE DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO ESTADO DE SÃO PAULO - CABESP, já qualificada nos autos, recorre a este Colegiado da decisão da autoridade monocrática, na parte em que considerou procedente o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS e COFINS, relativamente aos anos calendários de 1995 a 1998, exercícios de 1996 a 1999.

Ao concluir a ação fiscal foi lavrado, também, auto de infração de Imposto de Renda na Fonte, originário do processo nº 13808.002512/00-11, objeto de recurso de ofício para este conselho, visto sua exoneração em primeiro grau, e em pauta nesse período de sessões, para exame desta Câmara.

A acusação fiscal tem pertinência com omissão de receitas referentes a rendas de estipulante de seguros não oferecidas à tributação e renda de alugueis, igualmente não oferecidas à tributação, conforme detalhado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 211/219.

Este termo mereceu o seguinte resumo na decisão recorrida:

"- o estatuto da interessada diz que a entidade não possui fins lucrativos e seu objetivo é a assistência médica, hospitalar, odontológica, psicológica e paramédica, podendo, ainda, aplicar seus recursos em participação acionária em empresas que possuam a mesma finalidade ou tenha suas ações negociadas em bolsa;

- a interessada também poderá manter, de acordo com o art. 18 de seu estatuto, assistência previdenciária destinada à estipulação de apólices coletivas de seguros de vida e outras modalidades;

- a Constituição Federal de 1998, em seu art. 150, o Código Tributário Nacional, nos arts. 9º e 14, e o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1994), no seu art. 148, estabelecem a imunidade das entidades de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

assistência social é restrita aos resultados relacionados com a sua finalidade essencial;

- após confrontar a legislação e o estatuto da interessada, o autuante concluiu que "a entidade exerce outras atividades não relacionadas com seus objetivos institucionais, ou seja, Estipulante de Seguros e Locadora de Imóveis", atividades que contrariam a finalidade precípua da CABESP de prestar assistência social aos funcionários do Banco do Estado de São Paulo S. A. (BANESPA) e demais empresas do conglomerado;

- embora a interessada intitule-se verdadeira instituição de assistência social, parcela de seu patrimônio foi desviada para atividades de cunho comercial, cabendo tributação das receitas decorrentes;"

O resumo do relatório traz a conclusão de que uma vez que as atividades de estipulação de seguros e de locação de imóveis não são serviços complementares ao Estado, no que se refere à assistência social, a imunidade tributária não pode prevalecer, devendo incidir IRPJ, IRF, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes dessas atividades.

Os autos de infração encontram-se às fls. 261/266, 275/281, 290/295, 303/308 e 313/315.

A tempestiva impugnação do sujeito passivo veio com a petição de fls. 321/352, com o seguinte resumo constante do relatório da decisão recorrida:

"- consoante o disposto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, veda-se às três esferas tributantes instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades de assistência social sem fins lucrativos, desde que o patrimônio, a renda e os serviços estejam relacionados com as finalidades essenciais de tais entidades;

- é um equívoco dizer que a interessada deve ter receitas tributadas porque não relacionadas com serviços de assistência social prestados pela entidade; não se deve confundir os meios de que se vale a entidade para auferir suas receitas com os fins que justificam sua existência;

- o que afasta a imunidade não é o fato de as receitas serem obtidas desta ou daquela fonte, mas sim sua não aplicação na finalidade de assistência social, que justifica a existência da imunidade;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

- esse também seria o entendimento de diversos doutrinadores, como Aliomar Baleeiro, Luciano Amaro, Roque Carrazza, Diva Malerbi, Hugo de Brito Machado, Bernardo Ribeiro de Moraes., Sacha Calmoun Navarro Coelho, José Eduardo Soares de Melo, Geraldo Ataliba, Aires F. Barreto, Ricardo Oliveira, João Bianco, Pedro Lunardelli e Roberto Pereira;

- não somente a doutrina, mas também a jurisprudência é uníssona no entendimento de que a exigência de remuneração pelos serviços prestados pelas entidades de assistência social não afasta a imunidade tributária, pois o benefício constitucional tem por finalidade não desfalecer o patrimônio das instituições;

- a jurisprudência administrativa, manifestada pelo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais está no mesmo diapasão, ou seja, a remuneração por serviços prestados não descaracteriza a imunidade das instituições de assistência social, desde que as rendas auferidas sejam aplicadas nas finalidades institucionais;

- portanto, não importa a origem, mas a destinação, para que as rendas sejam colocadas sob o manto da imunidade;

- segundo a defesa, a autuada possui em seus estatutos, dispositivos que autoriza a captação de recursos através de atividades diversas e as rendas com aluguéis e estipulação de seguros são vitais para a atividade da instituição;

- afirma, ainda, que se houve omissão de receita, deveria ter sido provada, mostrando que os recursos foram distribuídos aos associados;

IRF

- da mesma forma que no IRPJ, não cabe exigência do IRF, pois a entidade não visa lucro, e, portanto, não o distribui;

Contribuições - PIS, COFINS e CSLL

- analisando a base legal citada, conclui-se que a exigência das contribuições para o PIS, COFINS e CSLL somente seria possível se considerada a ocorrência de omissão de receita. Uma vez afastada essa hipótese, não cabem os respectivos lançamentos;

- e sendo insubsistente a exigência formulada no processo matriz, igual sorte colhe os demais processos lavrados por decorrência;

Decadência Relativa aos Meses de Janeiro a Julho de 1995

- o IR e a CSLL do período de 1995 são tributos submetidos à modalidade de lançamento por homologação, consoante entendimento do Conselho de Contribuintes e Conselho Superior de Recursos Fiscais. Assim, foram alcançados pela decadência os meses de janeiro a julho de 1995;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

- também não se diga que o parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional respalda o lançamento, pois se assim se entender, obrigatoriamente dever-se-ia reconhecer que a regra desse parágrafo contraria a contida no caput do artigo, pois permitiria que a Receita Federal abrisse fiscalização e teria assim a possibilidade de lançamento após os cinco anos previstos;

- tudo o que se disse do IR e CSLL é igualmente válido para as demais exigências;

Impossibilidade de Tributação Exclusivamente na Fonte

- a tributação na fonte de forma definitiva proposta pelo autuante, afronta princípios constitucionais e contábeis

- a tributação do IR deve levar em consideração a existência de um patrimônio, que por sua unicidade, não admite a tributação de uma receita em momento específico, pois essa deve incidir sobre a renda

- há afronta à progressividade do na Constituição quando a alíquota prevista é única, ou seja, 25%;

- a tributação exclusiva na fonte ainda contraria os princípios da universalidade e generalidade quando segrega parcela do patrimônio para tributa-lo de forma diferenciada;

- essa tributação também menospreza o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, pois estabelece tratamento desigual em razão da atividade geradora da suposta renda;

- tendo essa tributação natureza de penalidade e havendo sido alterada pela Lei nº 9.249/1995, aplica-se o art. 106 do Código Tributário Nacional, que prevê a retroação de norma mais benéfica;

Impossibilidade de Distribuição Automática de Lucro

- a interessada, como sociedade civil, não possui sócios, acionistas e também não é empresa individual para possuir titular, assim, não há subsunção do fato concreto à regra,

- a existência de prova de que as receitas supostamente omitidas foram reaplicadas na atividade da impugnante afasta a presunção contida no art. 739 do RIR/94;

Redução da Base de Cálculo do IR dos Créditos Tributários relativos à CSLL, COFINS e PIS

- segundo o art. 41 da Lei nº 8.981/1995, os tributos são dedutíveis do lucro real segundo o regime de competência;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

- se a Administração considera que a autuada possui débitos tributários relativos aos PIS, CSLL e COFINS, é irrelevante o fato de não haverem sido pagos, devendo-se deduzi-los na apuração do lucro real;

- os erros do autuante provocaram a nulidade do auto de infração, pois implicam na liquidez e incerteza do crédito tributário;

Receitas de Aluguel não Compõem o Faturamento

- o art. 195 da Constituição Federal autoriza a incidência de contribuição sobre a venda de mercadorias, mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza;

- a receita de aluguel não é resultante nem de venda de mercadorias nem de serviço;

- assim, a COFINS não pode incidir sobre a receita de aluguel, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça, manifestado pela Ministra Eliana Calmon e pelo Ministro Peçanha Martins;

- o mesmo raciocínio vale também para o PIS;

Ilegalidade dos Juros SELIC na Correção do Débito Tributário

- os dispositivos que autorizam a aplicação da taxa SELIC aos créditos tributários padece de ilegalidade, pois a lei não definiu a taxa, determinando apenas sua utilização;

- o Código Tributário Nacional autoriza a aplicação da taxa de juros diferente de 1% quando determinado em lei, o que não se verifica no caso da SELIC, pois o legislador não estabelece o montante dessa taxa nem a forma como ela deve ser calculada;

- não caberia delegação de competência para que o Banco Central estabelecesse a taxa, bem como a doutrina entende que a taxa de 1% prevista no Código Tributário Nacional somente poderia ser reduzida, o que não se verifica na SELIC, que é sempre superior a essa taxa;

- a taxa SELIC é inadequada à aplicação no âmbito do direito tributário, pois sua finalidade é o mercado financeiro;

- conclui que a interessada é entidade de assistência social sem fins lucrativos e todas suas receitas são destinadas a seus objetivos sociais, e, em razão do exposto, pede o arquivamento dos autos de infração e a exoneração da exigência fiscal."

A decisão monocrática manteve parcialmente os lançamentos efetuados com base na tributação da renda de estipulação de seguros e renda de aluguéis,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

fazendo exclui apenas a incidência do Imposto de Renda na Fonte. Sua decisão está espelhada na seguinte ementa:

"IMUNIDADE. RENDA DE ESTIPULAÇÃO DE SEGUROS E DE ALUGUEL. As rendas decorrentes de atividade não relacionada com as finalidades essenciais das entidades de assistência social não estão protegidas pelo manto da imunidade tributária.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A homologação do lançamento tributário está vinculada ao recolhimento do imposto ou contribuição que a lei atribua ao contribuinte o dever de antecipar. Na ausência de recolhimento, o prazo decadencial para constituição dos créditos de impostos é de 5 (cinco) anos e pra as contribuições sociais é de 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

COFINS. PIS. FATURAMENTO. RECEITA DE ALUGUEL. O conceito de faturamento no direito tributário, quando aplicado às contribuições sociais, alcança os rendimentos de aluguel, uma vez que o financiamento da Seguridade Social deve ser feito por toda a sociedade.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. OMISSÃO DE RECEITA. A exigência de tributação exclusiva na fonte a título de IRF, nos casos de omissão de receita, somente é possível se a autuada possui sócio, acionista ou se se trata de empresa individual. A presunção legal não autoriza a exigência no caso de associação.

REGIME DE COMPETÊNCIA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. EXIGIBILIDADE SUSPensa. Embora deva ser excluída da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica as contribuições devidas a título de PIS e COFINS, tratando-se exigência suspensa em razão de impugnação, a regra é excepcionada. No tocante à CSLL essa dedução somente seria possível no ano-calendário de 1996.

JUROS DE MORA. SELIC. LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. A cobrança de juros de mora com base na SELIC está em conformidade com a legislação vigente. A apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais é de competência exclusiva do Poder Judiciário."

Irresignado com a decisão monocrática, no que lhe foi desfavorável, a recorrente apresentou o recurso de fls. 638/667, abordando os mesmos pontos colocados na inicial do litígio, exceto quanto à parte provida, relativa ao Imposto de Renda na Fonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81

Acórdão nº : 103-21.583

Em seu arrazoadado, contesta a pretensão contida na decisão recorrida no sentido de que, verificando a autoridade julgadora que a fundamentação dos autos de infração careceriam de legitimidade, como demonstrado na jurisprudência e doutrina colacionados, acabou por modificar a fundamentação das autuações.

Isto porquanto, a decisão recorrida só se refere de modo absolutamente passageiro aos motivos apontados pela fiscalização para efetuar os lançamentos e, então, passa a tentar justificar as autuações a partir de outras razões, não aventadas até a decisão e algumas conflitantes com o Termo de Verificação Fiscal.

Alega que isso representa alteração dos motivos que levaram ao lançamento fiscal, porquanto havia sido autuada por não ter recolhido tributos sobre receitas não advindas de atividades assistenciais e, por isso, alegadamente não cobertas pela imunidade e, foi mantida a autuação pela necessidade de interpretação literal do art. 150, inc. VI, c, e § 4º, em frustrada tentativa de dar base às autuações lavradas.

Nesse ponto, alega que o errôneo procedimento, por si só demonstra que os critérios jurídicos eleitos pela fiscalização para autuar não tinham força para tanto. Esses novos argumentos não podem fundamentar as autuações, por representarem alteração de critérios, mas se assim não fosse, eles igualmente não têm procedência.

A peça recursal traz a seguinte conclusão:

"Os autos de infração impugnados têm como base de sustentação a alegação de que algumas atividades desempenhadas pela Caixa Beneficente dos Funcionários do Banco do Estado de São Paulo (CABESP) - estipulação de seguros e locação de imóveis - não têm relação com as atividades essenciais, o que geraria o entendimento de que as rendas originadas por tais atividades não estariam contempladas pela imunidade de que gozam as entidades de assistência social, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Daí ter considerado a autoridade autuante que houve omissão de receitas, no período de 1995 a 1998, para fins de incidência de imposto de renda, o que geraria débitos fiscais não somente com relação a tal exação, mas igualmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

em relação às contribuições para a seguridade social (PIS, COFINS e CSLL).

Com farta e exuberantemente demonstrado, esse entendimento é equivocado. A condição imposta pelo mencionado dispositivo constitucional, no tocante às rendas das entidades de assistência social, para que estejam cobertas pelo manto da imunidade, é que sejam destinadas às finalidades essenciais da entidade. Os documentos acostados à Impugnação demonstram, de forma cabal, o pleno atendimento desta condição.

Em resumo:

*(1) a Recorrente mostra-se qualificada, sem contestação, como entidade de assistência social sem fins lucrativos e,
(2) todas as suas receitas, inclusive aquelas decorrentes da atividade de estipulação de seguros e de locação de imóveis - são destinadas às suas finalidades essenciais.*

Todos os autos de infração impugnados, sem exceção, ancorados no argumento de omissão de receitas, carecem, pois, de fundamento legal válido, deles não se podendo extrair a exigibilidade de qualquer crédito fiscal contra a Caixa Beneficente dos Funcionários do Banco do Estado de São Paulo (CABESP).

Além desse vício capital, que fulmina de nulidade todos os autos de infração, há outros vícios, também apontados, que no seu conjunto também determinam o mesmo resultado. Referem-se eles:

*. à decadência do direito de lançar crédito tributário, relativo a todas as exações aqui discutidas, no tocante aos meses de janeiro a julho de 1995;
. à não dedução - como determina a lei -, da base de cálculo do Imposto de renda dos valores exigidos a título de CSLL, PIS e COFINS;
. impossibilidade de inclusão de receitas de aluguel de imóveis em base de cálculo identificada como 'faturamento' e; finalmente,
. à inaplicabilidade dos chamados "juros selic" aos valores dos alegados créditos fiscais aqui discutidos."*

O recurso foi encaminhado a este colegiado mediante a concessão de medida liminar visando o afastamento do depósito prévio de pelo menos 30% do valor do débito, ou outras garantias, conforme fls. 668/671.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e, considerando a concessão de medida liminar para afastar o depósito prévio, de pelo menos 30% do valor do débito, da prestação de garantias equivalentes ou arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório, a matéria submetida a exame desta Câmara tem pertinência com a tributação de receitas decorrentes de atividade de estipulação de seguros e locação de imóveis, em entidade de assistência social imune.

O motivo determinante da autuação é que a imunidade das entidades de assistência social é restrita aos resultados relacionados com a sua finalidade essencial e, outras atividades não relacionadas com seus objetivos institucionais, como estipulante de seguros e locadora de imóveis contrariam sua finalidade precípua de prestar assistência social. Embora se intitule como de instituição de assistência social, parcela de seu patrimônio foi desviada para atividades de cunho comercial, cabendo a tributação das receitas decorrentes, visto, também, não serem esses serviços complementares ao do Estado.

A contestação do sujeito passivo tem seu fulcro não na origem da receita, como posto pelo fisco, mas na destinação dessa receita, não importando a origem, sendo relevante que a entidade é imune e destina toda a sua receita para a assistência social.

Assim, a efetiva controvérsia tem seus contornos na origem das receitas e na sua efetiva destinação.

Antes da análise do mérito da controvérsia, há uma questão preliminar suscitada pela recorrente, relativa à decadência do direito do fisco efetuar o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

pertinente aos meses de janeiro a julho de 1995, não só para o IRPJ quanto para os lançamentos decorrentes.

Nesse ponto, assiste razão à recorrente. Os autos de infração foram cientificados ao sujeito passivo em 06/09/2000 abrangendo fatos geradores a partir de janeiro de 1995. Considerando a consolidada jurisprudência desse Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a contagem do prazo de decadência tem seu início da data do fato gerador, restou decaído o direito de se efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores de janeiro a agosto de 1995.

No pertinente à inovação ou mudança de critérios jurídicos pela autoridade monocrática quando da apreciação da impugnação, não vislumbrei tal modificação. Os argumentos postos na manutenção do feito fiscal foram rebatidos e, a valoração de que caberia a aplicação da regra contida no art. 111 do CTN em nada altera os fundamentos postos na peça acusatória. Se é válida a interpretação literal, considerando a analogia com a isenção, é outra questão que se adentra ao mérito da questão.

Assim, não houve mudança de critério jurídico e a manutenção do lançamento pela autoridade recorrida foi pelos mesmos motivos da autuação, ou seja, a origem das receitas tributadas, que não têm pertinência com atividades de assistência social.

No mérito da questão, há inicialmente que verificar o alcance das regras contidas na Constituição Federal e no CTN.

Os artigos da lei maior e da complementar têm a seguinte dicção:

Constituição Federal:

**Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

.....
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;

.....
§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas."

Por seu turno, o Código Tributário Nacional, no capítulo "Limitações da Competência Tributária, traz a seguinte regra:

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

.....
IV - cobrar imposto sobre:

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

Os requisitos foram fixados na Seção II – "Disposições Especiais" – e estão no artigo 14, que traz o desdobramento dos pressupostos da imunidade constitucional. Este tem a seguinte redação:

Art. 14 - O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância do seguintes requisitos pelas entidades nele referidas;

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

Com esse desenho de normas, temos que a imunidade é restrita aos serviços diretamente relacionados com os objetivos ou finalidades institucionais.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

A imunidade tributária vinda da Constituição tem como objetivo atrair a iniciativa privada para suplementar o trabalho do Estado nos serviços de relevância, como saúde, educação, previdência, assistência social e outros, apenas ofertando àqueles que dispõem atuar nessas áreas uma contrapartida de não cobrar impostos e, no caso, contribuições.

Dentre os institutos desonerativos a imunidade tributária é o mais relevante, porquanto corresponde à vedação total ao poder de tributar, constituindo-se numa área fora do alcance impositivo, motivo pelo qual não se pode adotar, como quis o julgador monocrático, uma interpretação restritiva a seus comandos legais, aplicando a analogia com a isenção.

Na imunidade não há o nascimento da obrigação tributária, estando, portanto, fora do alcance da atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional.

Na isenção, a despeito das conseqüências semelhantes na desoneração tributária, há o nascimento da obrigação tributária sendo apenas excluído o crédito correspondente, pelo favor fiscal.

Por esse motivo, na isenção a interpretação é literal (restritiva), na forma do artigo 111 do CTN, sendo inaplicável no julgado recorrido à imunidade, como posto na decisão em exame, ao aplicar-se o critério da analogia.

Tal aplicação é inconsistente, como visto acima, considerando que na imunidade não há o nascimento da obrigação tributária e na isenção existe a obrigação que é apenas excluída por lei.

A interpretação restritiva não alcança a imunidade, cuja jurisprudência tem se manifestado na impossibilidade de se adotar interpretação restritiva a seus comandos legais, sendo a exegese de seus dispositivos ampla, como o próprio



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

Supremo Tribunal Federal, reiteradamente, decidido que a imunidade só se pode interpretar extensivamente.

Do livro "Imunidades Tributárias" da Editora Revista dos Tribunais em co-edição com o Centro de Extensão Universitária, podemos extrair alguns trechos inerentes à matéria:

"TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. CTN, ART. 9 E 14.

As entidades fechadas de previdência privada gozam de imunidade, em relação ao imposto predial e territorial urbano no que toca a prédios diretamente vinculados a seus objetivos institucionais (CTN, art. 9º e 14).

Precedentes jurisprudenciais" (RESP 103871-RJ, rel. min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 09.12.1996, p. 49217).

A tendência jurisprudencial é na linha do acima demonstrado. Conclui-se, portanto, em síntese apertada, que os lucros ou ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinadas às finalidades da entidade são imunes. Há, porém, de se demonstrar, de modo inequívoco, que a entidade não optou por considerar tais aplicações como atividade fundamental para a formação do patrimônio da entidade. A atividade de tal caráter deve ser, apenas, a necessária para manter o valor atualizado da moeda, a fim de que a entidade, com as receitas obtidas, possa cumprir com as suas metas estatutárias. Comprovado o desvio de finalidade com vinculação às aplicações financeiras, a imunidade deve desaparecer. Necessário, assim, na discussão do tema em juízo, que se comprove, nas instâncias ordinárias, a necessidade de o capital financeiro ser aplicado para se proteger da inflação.

Os aluguéis dos imóveis que pertencem à entidade, e desde que tenham sido adquiridos para a construção de fontes de receitas para o atendimento de suas finalidades, estão imunes. Há, contudo, de haver fins e emprego limitado do capital para tal imobilização. Se a entidade passar, de modo contínuo, a negociar com imóveis, concorrendo com o mercado imobiliário, desaparece a razão de ser da imunidade. " (PÁG. 65/66 – José Augusto Delgado)

"O sentido da expressão 'rendas relacionadas com as finalidades essenciais'

Nos termos do art. 150, VI, c, da CF/88, é dedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir 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, atendidos os requisitos da lei.*

No § 4º do art. 150, é estabelecida uma limitação a essa imunidade, que compreende *somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas na norma imunizante.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

Assim, leva problema a determinação do sentido da expressão *rendas relacionadas às finalidades essenciais* daquelas entidades, de sorte que se possa esclarecer se nessas rendas podem ser compreendidos os lucros ou ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras inclusive aluguéis de imóveis às mesmas pertencentes.

O intérprete, aqui, deve levar em conta o elemento sistêmico. A mesma Constituição alberga normas que visam proteger a livre concorrência na atividade econômica, de sorte que não seria razoável admitirem-se amparados pela imunidade tributária os resultados de atividades que de algum modo possam comprometer essa liberdade de atividade econômica.

Com efeito, uma entidade que se diz sem fins lucrativos eventualmente pode valer-se de sua imunidade tributária para competir na atividade econômica, praticando preços baixos, porque desobrigada do ônus tributário que pesa sobre as empresas, e isto não é razoável admitir-se.

Não é razoável, porém, restringir-se o alcance daquela expressão, de sorte a deixar fora da imunidade rendas que a final de contas são necessárias ao desenvolvimento das atividades essenciais da entidade imune. Isto poderia levar a inutilidade a norma imunizante.

Assim é que o Supremo Tribunal Federal tem entendido cobertas pela imunidade, e por isto não estarem sujeitas ao ICMS, as operações relativas a circulação de mercadorias realizadas por instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Com base nesse entendimento, a Corte Maior manteve segurança concedida a instituição de ensino visando o não pagamento do ICMS na entrada de mercadorias importadas do exterior, destinadas a integrar o ativo fixo da mesma.

"O mesmo entendimento prevaleceu no julgamento de dois outros recursos em mandados de segurança impetrados por entidades de assistência social contra a incidência do ICMS nas operações de venda de pães e calçados por elas realizadas com a finalidade de obter receita para suas finalidades filantrópicas.

Quanto a rendimentos de aplicações financeiras a jurisprudência é discrepante, mas parece ser predominante o entendimento de essas rendas, desde que destinadas à manutenção da atividade essencial da entidade imune, não estão sujeitas a tributação.

Assim, à questão de saber qual o sentido da expressão *"rendas relacionadas às finalidades essenciais"*, respondemos que a mesma *abrange todas as rendas da entidade imune, desde que derivadas de atividade que, pelo volume e pelas circunstâncias em que é desenvolvida, não possa ser considerada de concorrência desleal com empresas sujeitas a tributação, e sejam integralmente destinadas à manutenção das atividades essenciais da entidade*". (PÁG. 92/93 – Hugo de Brito Machado)

"É óbvio que qualquer das entidades imunes poderá operar apenas para atender os seus objetivos sociais, obtendo os recursos que se fazem necessário. Poderá, também, ir além nas suas atividades. O § 4º do art.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.008530/2001-81
Acórdão nº : 103-21.583

150 da Constituição, para evitar privilégios ou vantagens abusivas, veio limitar o alcance da vedação constitucional de instituir imposto, admitindo que a imunidade alcance tão-somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade. Por outro lado, o mesmo parágrafo aceita que as entidades imunes tenham também atividades diferentes das finalidades essenciais, evitando regalias ou abusos em decorrência destas (que ficam imunes também). Um partido político, v.g., além das suas atividades normais, poderá, legal ou ilegalmente, praticar atos comerciais (fora de sua finalidade essencial) e obter rendas, que não seriam tributadas em razão da entidade ser imune. Todavia, o § 4º do art. 150 da Constituição impede privilégio, visto que a vedação constitucional não alcança esta parte e, assim, o eventual imposto será devido.

No nosso entendimento, embora a Constituição preserve o princípio da livre concorrência, o § 4º do art. 150 da Constituição acha-se ligado à vedação constitucional do poder fiscal, e não às atividades que ofendam o princípio da livre concorrência, que pode, na prática, ocorrer ou não." (PÁG. 141/142 – Bernardo Ribeiro de Moraes)

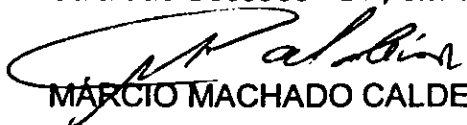
Em consonância com a doutrina, as rendas de estipulação de seguros e aluguéis, como são destinadas às finalidades essenciais da entidade e não interferem na livre concorrência, estão dentro do campo da imunidade, o que torna-se incabível a glosa efetuada.

Há que se observar ainda, que as bases de cálculo, tanto do IRPJ, quanto da Contribuição Social estão irreais, visto que foi tributada a receita, sem levar em conta os custos e despesas gerados por essas rendas, fato este que já seria suficiente para afastar essas exigências.

Os lançamentos decorrentes devem merecer a mesma conclusão do analisado em relação ao IRPJ.

Pelo exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a julho de 1995 e, no mérito, DOU provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2004


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

