



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 20/07/04
Visto

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

Recorrente : ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DECISIVO
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

COFINS – IMUNIDADE – ARTIGO 195, § 7º, da CF/1988 – Firmado está na jurisprudência do STF que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão. Assim, quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer o princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto à legislação complementar. A Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficentes de assistência social, inserira nos incisos do art. 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º, do art. 195, da CF/1988 (ADIn nº 2.028-5/DF).

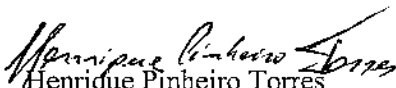
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO – TAXA SELIC - A preclusão atinge elementos novos trazidos ao processo administrativo fiscal após a impugnação, portanto, não cabe à autoridade administrativa de segunda instância conhecê-los quando do recurso voluntário.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DECISIVO.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator), Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar e Raimar da Silva Aguiar. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro, advogado da Recorrente.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Nayra Bastos Manatta.

cl/opr



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

Recorrente : ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DECISIVO.

RELATÓRIO

Originou-se o processo pela indignação da Recorrente acerca do lançamento de ofício, instrumentalizado por Auto de Infração, lavrado em 14/11/97, no qual foi constituído crédito tributário da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com fundamento legal nos artigos 1º ao 5º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, acrescido de encargos, fundamentados às fls. 31/32, totalizando uma quantia de R\$ 814.177,29 (oitocentos e catorze mil, cento e setenta e sete reais e vinte e nove centavos).

A Recorrente manifestou-se tempestivamente por meio de Impugnação, na qual vem aduzir que:

- (i) trata-se de Fundação amparada pelo instituto da imunidade, previsto no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, visto que o mencionado artigo ao atribuir tal garantia às entidades de assistência social certamente incluiu nestas as Entidades Benéficas de Finalidade Educacional, lembrando que a interpretação literal da lei não é válida;
- (ii) as entidades que se encontrem imunes aos impostos, amparadas no art. 150, inciso VI, letra "c", da Constituição Federal, da mesma forma estão imunes quanto as Contribuições Sociais;
- (iii) por ser entidade educacional, sem fins lucrativos, não pode ser sujeita à tributação de Contribuições Sociais, por estar protegida seja pela imunidade referente aos impostos, ou pela consideração da imunidade implícita pelo mínimo existencial;
- (iv) mesmo que não estivesse amparada pela imunidade, não prosperaria o lançamento, visto que o fato gerador da Contribuição Social é o faturamento, o que não existe no seu caso, ressaltando que o sentido de faturamento aplicado no art. 195, inciso I, da Carta Magna, versa no âmbito comercial, relativo à venda de mercadorias e soma de receita, buscada pelas empresas;
- (v) por ser entidade que não busca fins lucrativos, não está impedida de cobrar pelos serviços que presta, visto ser instituição mantenedora, que não exerce atividade especulativa e ainda por não realizar distribuição de receitas entre seus dirigentes.

(vi) Alega que os fatos geradores até outubro de 92 estão alcançados pela

//



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

decadência.

Por fim, requer o cancelamento da Ação Fiscal, por ser amparada pela imunidade, ou se assim não for, o reconhecimento da decadência parcial.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, Autoridade Julgadora de Primeira Instância, entendeu ser procedente o lançamento tributário, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

"Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Períodos de Apuração 04/1992 a 06/1997

Ementa: DECADÊNCIA

Decai em 10 anos o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito correspondente a Cofins.

Ementa: IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. A imunidade prevista nos termos do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal não alcança as instituições de educação, mesmo as sem fins lucrativos, no que concerne a incidência de Cofins.

Ementa: ISENÇÃO. O direito a isenção da Cofins conforme parágrafo 7º do art 195 da Constituição Federal pressupõe a observância, por inteiro, dos requisitos legais condicionantes do benefício.

Ementa: INCIDÊNCIA

É devida a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, formalizada conforme a legislação vigente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Intimada da decisão singular, em 03/03/99, a Recorrente interpôs Mandado de Segurança visando suspender a exigência de depósito recursal de 30% do valor da exigência. Com a concessão da liminar, protocolou-se tempestivo Recurso Voluntário, ratificando os fatos exauridos na Peça Impugnatória, manifestando-se irredutível com a decisão proferida em Primeira Instância.

Destacou ainda a impropriedade da aplicação da SELIC como juros de mora para os períodos em questão.

Esse Colegiado, em sessão de julgamentos de 05/11/2002, votou pela conversão do feito em diligência, nos seguintes termos: //



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

“... voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem, a fim de que a mesma, conclusivamente, apure se a recorrente atende ao disposto em seu Estatuto Social (fls. 58 a 64), mais precisamente se concede” obrigatoriamente, matrículas e gratuidades aos alunos reconhecidamente carentes de recursos, até o limite de 15% (...) das matrículas de seus cursos”, o que, ao final, será considerado junto às demais provas já carreadas a estes autos.

Por fim, a Fiscalização também deverá apurar se a interessada atende ao que dispõe o artigo 14 do CTN, com a conseqüente verificação, conclusiva, se para a realização das atividades da recorrente, efetivamente:

- (i) ocorre a **não**-distribuição de patrimônio da recorrente ou de suas rendas;*
- (ii) verifica-se o investimento na **própria** entidade dos resultados econômicos positivos obtidos;*
- (iii) a **remuneração** dos funcionários e administrados da recorrente é equivalente aos serviços por eles prestados; e*
- (iv) a recorrente promove a **escrituração**, em livros próprios, de suas receitas, com o fim de comprovar o cumprimento, pela interessada, dos itens (i), (ii) e (iii), anteriormente abordados; e, por fim, se há o atendimento ao inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91.”*

Os autos retornam, à Mesa, para análise e julgamento.

É o relatório. //



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA

Preliminarmente, afasto a decadência argüida, pois, aplicando-se a regra do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ao caso concreto, correto é o lançamento que se efetivou no ano de 1997.

Já, quanto a resposta à diligência determinada, a Fiscalização consignou “... *que a recorrente atendeu aos cinco primeiros itens acima, requeridos pelo Segundo Conselho de Contribuintes, deixando, porém, de atender ao item 6, que é o não atendimento ao inciso II do artigo 55 da Lei n. 8.212/91.*” (fl. 446).

Friso, por relevante, que a questão veiculada nestes autos não é nova nesse Colegiado, tendo sido palco de fervorosas discussões que transcendem à análise normativa. Contudo o caso em pauta é de singular apreciação e, nesse particular, adoto, como razões de decidir, o esclarecedor estudo do Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt sobre o tema:

“Antes de enfrentar o ponto que reputo crucial para o desate da causa, tenho por relevante manifestar meu particular entendimento de que a norma do artigo 150, VI, ‘c’, da CF/88, por estabelecer hipótese de imunidade de impostos, é inaplicável ao caso, que, como relatado, versa sobre exigência de Contribuição Social, espécie tributária diversa. Portanto, neste particular o acórdão recorrido não merece reparos.

O deslinde da controvérsia passa pela interpretação da norma veiculada pelo artigo 195, § 7º, da CF/88, com relação à qual o acórdão recorrido não deu a solução que se impunha, tendo os ilustres julgadores de 1º grau descurado das lições da melhor doutrina e da jurisprudência constitucional do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, notadamente no que se refere ao sujeito ativo do direito constitucional ali previsto, sua natureza jurídica e veículo normativo exigido para sua regulamentação.

Veja-se o que estabelece o dispositivo constitucional em foco:

“Art. 195. (...)

§ 7º. São isentas da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Quanto ao primeiro ponto – sujeito ativo do direito previsto no artigo 195, § 7º, da CF/88 – o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em sua composição plena e à unanimidade, ao julgar pedido de liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-DF, firmou entendimento que “entidade beneficente, para efeito da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados no art. 203 da CF, como também as atividades beneficentes de saúde e educação, tendo em vista que entidade de assistência



Processo nº : 10980.014442/97-24

Recurso nº : 111.101

Acórdão nº : 202-15.267

social é toda aquela destinada a assegurar meio de vida aos carentes.”¹

A Recorrente, tendo em vista seus objetivos estatutários, está abrangida pela norma constitucional em exame.

Fixado tal ponto, cumpre verificar qual a natureza jurídica da norma do artigo 195, § 7º da Carta Política, se de isenção, como uma interpretação gramatical e literal sugere, ou de imunidade.

A questão, também neste particular, já foi examinada pelo Pretório Excelso, que reiteradas vezes manifestou o entendimento de se tratar de imunidade, como se vê das ementas a seguir transcritas:

“EMENTA: Mandado de Injunção.

- Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

- Ocorrência, no caso, em face do disposto no art. 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional.

- Mandado de injunção conhecido, em parte, e nessa parte deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do art. 195, § 7º, da Constituição, sob pena de vencido esse prazo, sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.”

(MI nº 232-1/91, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, J. 2/8/1991, DJU 27/3/1992)

“Ementa: Mandado de Segurança – Contribuição Previdenciária – Quota Patronal – Entidades de Fins Assistenciais, Filantrópicos e Educacionais – Imunidade (CF, art. 195, § 7º) – Recurso Conhecido e Provido.

- A Associação paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social – e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei – tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

- A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por ela preenchidos os requisitos fixados em lei.

- A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.

¹ In, Informativo do STF nº 170, 8 a 12 de novembro de 1999



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

- Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional – revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo”.
(ROMS nº 22.192-9-DF, 1ª T. STF, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 19/12/1996)

Tratando-se de imunidade, resta saber se a “lei” a que alude o dispositivo é ordinária ou complementar, ou seja, qual o veículo normativo exigido pela Constituição Federal para sua regulamentação.

Para tanto, cumpre examinar a natureza jurídica das imunidades tributárias. Com efeito, a Constituição não cria ou institui tributo algum, mas tão-somente determina que tributos podem ser criados, bem como reparte entre os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a competência para instituí-los. Além disso, com relação a determinadas situações especiais, a Lei Maior limita esta competência tributária, vedando mesmo a própria instituição do tributo. São as imunidades tributárias.

Daí porque a norma contida no § 7º do art. 195, da Constituição Federal, por veicular hipótese de imunidade, que atinge a competência União para instituir Contribuições para a Previdência Social, fixando seus lindes, se constitui em típica limitação constitucional ao poder de tributar.

As lições doutrinárias colhidas por SACHA CALMON NAVARRO COELHO² são unânimes neste sentido:

“A doutrina, em peso, posiciona a imunidade no capítulo da competência. Pontes de Miranda preleciona:

‘A regra jurídica da imunidade é a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie.’

Bernardo Ribeiro de Moraes secunda-o:

‘Cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação.’

Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso mestre, não discrepa:

‘As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador

² Manual de Direito Tributário, Forense, 1ª ed., p. 70.



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.'

Ataliba aduz que:

'... imunidade é ontologicamente constitucional' e que só a 'soberana assembleia constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário.'

Ulhoa Canto reforça-o com dizer que:

Imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional ... portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.'"

Em sendo caso de limitação constitucional do poder de tributar, aplicável a regra do artigo 146, II, da Constituição da República, que reclama a regulamentação da matéria por lei complementar.

A doutrina de MISABEL ABREU MACHADO DERZI³ é neste sentido:

"Não se deve sustentar mais a tese de que lei ordinária possa cumprir o papel de regular as imunidades, porque:

- *a Constituição em vigor é expressa ao exigir a edição de lei complementar, no seu art. 146, supra citado;*
- *a imunidade não pode ser regulada por lei ordinária da pessoa estatal competente para tributar, uma vez que os interesses arrecadatórios de tais entes levariam à frustração da própria imunidade."*

Veja-se, por todas, a precisa lição de MARCO AURÉLIO GRECO⁴:

"... não é demais repetir que imunidade é limitação constitucional ao poder de tributar, cabendo à lei complementar regulá-la (art. 146, II). Portanto, para regular limitações, lei ordinária não é veículo hábil. Regular limitações significa definir os pressupostos de sua incidência, a natureza dos tributos alcançados e a amplitude de suas conseqüências.

A cláusula constante da parte final da alínea 'c' do inciso VI do art. 150 da CF/88, quando se refere a 'atendidos os requisitos da lei', pode ter dois sentidos: ou está se referindo a requisitos para a fruição da própria imunidade e, neste caso, deve ser interpretada em conjunto com o art. 146, II, levando ao reconhecimento de que o termo 'lei' ali contido significaria lei complementar, ou então se entende que os requisitos mencionados no dispositivo não se referem à fruição nem ao alcance da imunidade, mas apenas aos requisitos

³ Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Forense, 7ª ed., p.316.

⁴ *Pesquisas Tributárias - Nova Série 4 - Imunidades Tributárias*, RT, 1998, p. 717



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

para ser partido político, entidade sindical etc. Ou seja, o dispositivo estaria exigindo que a entidade tivesse existência nos termos legais (Código Civil, Lei dos Partidos etc.). Para este singelo efeito, cabe apenas lei ordinária.

Porém, a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração dos requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto de fato da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar."

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já reconheceu que o fato de a Lei Maior, ao tratar de imunidade tributária, remeter sua disciplina à 'lei', simplesmente, sem especificar se tratar de lei ordinária ou complementar, não afasta a aplicação da regra do artigo 146, II.

Foi o que decidiu o Tribunal Pleno ao ensejo do julgamento do Mandado de Injunção nº 420 (DJU 22.9.1994, p. 25.325), impetrado ao argumento que faltaria lei a regulamentar a imunidade do artigo 150, VI, "c" – que, tal qual o art. 195, § 7º, da CF, se refere apenas à "lei", sem qualificá-la expressamente como complementar –, entendendo que a norma constitucional em foco "repete o que previa a pretérita alínea 'c' do inciso III do art. 19. Assim, foi recepcionado o preceito do art. 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito à imunidade."

Mais recentemente, novamente em sua composição plenária, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, reiterou o entendimento anteriormente manifestado ao julgar a ADIn nº 1.802-MC/DF. O acórdão então proferido, que contou com voto condutor do Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, não foi ainda publicado, mas se encontra assim resumido no INFORMATIVO STF nº 120/98:

"Imunidade Tributária

Prosseguindo no julgamento da ação direta acima mencionada, o Tribunal deferiu a suspensão cautelar da eficácia dos seguintes dispositivos da Lei nº 9.532/97: a) § 1º do art. 12, que retira das instituições de educação ou de assistência social a imunidade com relação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras ou de renda fixa ou de renda variável; b) alínea f do § 2º do art. 12, que estabelece, como condição do gozo da imunidade pelas instituições, a obrigatoriedade do recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados; e) artigos 13, caput, e 14, que prevêem a suspensão do gozo da imunidade tributária como forma de penalidade por ato que constitua infração à legislação tributária. A primeira vista, reconheceu-se a inconstitucionalidade formal dessas normas, sob o entendimento de que o art. 150, VI, "c", da CF ("... atendidos os requisitos da lei;") remete à lei ordinária a competência para estipular os



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

requisitos que digam respeito apenas à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, e que qualquer limitação ao poder de tributar, como previsto no art. 146, II, da CF, só pode ocorrer mediante lei complementar.

Considerou-se a discussão sobre o conceito de instituição de assistência social (CF, art. 150, VI, c) abrange ou não as instituições de previdência social, as de saúde e as de assistência social propriamente ditas será apreciada no julgamento de mérito da ação. Precedente citado: RE 93.770-RJ (RTJ 102/304).

ADInMC 1.802-DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 27.8.98".

Por ocasião do julgamento da Medida Cautelar na ADIN nº 2.058, cuja ementa se encontra abaixo transcrita, o Pretório Excelso expressou, mais uma vez, sua especial afeição por tal tese:

"EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a 'lei' sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, 'c', da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ('Cabe à lei complementar: ... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar'), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a 'lei', sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do 'periculum in mora'. Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta."

A respeito do precedente acima transcrito, vale registrar o entendimento, defendido por ilustres Conselheiros deste Colegiado, de que nesta oportunidade teria o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL pacificado o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por seu artigo 55, regularia a imunidade tributária prevista no artigo 195, § 7º, da CF/88, tendo em vista que a alegação de inconstitucionalidade formal foi expressamente desacolhida.

Ouso divergir, data vênica, de tal entendimento, fruto, ao que me parece, de análise um tanto literal das questões discutidas no referido precedente e a forma como tal questionamento foi então apresentado.

Parece-me, muito ao revés, que em referido julgamento manifestou a Suprema Corte sua especial afeição pelo entendimento de que imunidade tributária deve ser regulada por lei complementar, haja vista o disposto no art. 146, II, da CF/88, sendo desinfluyente, para tanto, o fato de a norma constitucional que veicula a imunidade tributária referir-se simplesmente a "lei", sem qualificá-la como complementar. Examinando o



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

citado precedente, pela simples leitura de sua ementa, percebe-se que o que levou ao não acolhimento da alegação de inconstitucionalidade formal foi o fato de terem sido questionados apenas os dispositivos da Lei nº 9.732/98, e não também aqueles da Lei nº 8.212/91, de tal sorte que a concessão da liminar por tal fundamento faria com que voltasse a vigorar, em sua redação original, o artigo 55 deste último diploma legal, que padeceria do mesmo vício de inconstitucionalidade formal, tornando inócua e inviabilizando a concessão da liminar por falta de interesse processual. Não fosse isso, teria prevalecido o entendimento que prevaleceu no julgamento da ADIn nº 1.802-MC/DF.

Em síntese, é correto afirmar que a norma do artigo 195, § 7º da Constituição da República, veicula imunidade tributária – por conseguinte típica limitação constitucional ao poder de tributar – cuja regulamentação há de ser feita por lei complementar, nos precisos termos do artigo 146, II, sendo tal lei complementar o Código Tributário Nacional, por seu art. 14.

Trata-se de entendimento acolhido pela jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes:

“COFINS – IMUNIDADE – CF/1988, ART. 195, § 7º - SESI - A venda de medicamentos e de cestas básicas de alimentação estão, conforme art. 4º do Regulamento do SESI (ente paraestatal criado pelo Decreto-lei 9.403/46, sendo seu regulamento veiculado pelo Decreto 57.375/1965), dentre seus objetivos institucionais, desde que a receita de tais vendas seja aplicada integralmente em seus objetivos sociais, o que, de acordo com os autos, é inconteste. Demais disso, não provando o Fisco que as demais prescrições do art. 14 do CTN foram desatendidas, o recurso é de ser provido. Recurso provido.”

(Acórdão nº 201-76.164, Rel. Cons. Rogério Gustavo Dreyer)

“COFINS - ENTIDADE EDUCACIONAL - IMUNIDADE - CF/1988, ARTIGO 195, § 7º - A imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Precedentes do STF na ADIN nº 2028-5. Aplicação do Decreto nº 2.346/97 e do artigo 14 do CTN, recepcionado como lei complementar. Inexistência de prova nos autos de que as condições do artigo 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também não restou provado que a entidade educacional não atenda de modo significativo e gratuitamente a estudantes hipossuficientes. Recursos voluntário provido e de ofício negado.”

(Acórdão 201-73951, rel. Cons. Jorge Freire)

“COFINS. ENTIDADE EDUCACIONAL. IMUNIDADE, CF/1988, ART. 195, § 7º. A imunidade do § 7º do art. 195 da CF é norma de eficácia contida, só podendo a lei complementar veicular suas restrições. Aplicação do art. 14 do CTN, recepcionado como lei complementar. Existência de prova nos autos de que as condições do art. 14 do CTN não estavam sendo cumpridas. Também



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

restou provado que a entidade educacional não atendia de modo significativo a gratuidade a estudantes hipossuficientes. Recurso negado.”
(Acórdão 203-08090, Rel. Cons. Antônio Augusto Borges Torres).

Não bastasse a exigência constitucional de as imunidades tributárias serem reguladas por lei complementar, o CTN, é imperioso registrar que a Lei nº 8.212/91, notadamente seu artigo 55, é irrelevante para o desate da causa sob o enfoque da imunidade tributária estabelecida pelo art. 195, § 7º da CF/88, na medida em que regula mera hipótese de isenção.

Dê-se o destaque: o art. 55 da Lei nº 8.212/91 estabelece isenção, não havendo qualquer alusão em referido dispositivo ou mesmo no citado diploma legal à imunidade. Todavia, apesar de não se referir à imunidade e dispor expressamente sobre isenção tributária, controvérsia surgiu na doutrina e tribunais sobre sua constitucionalidade formal, fundada na premissa de que, na verdade, o dispositivo regularia a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.

Trata-se, contudo, de premissa falsa, decorrente de erro de interpretação gravíssimo. O fato de a norma do art. 195, § 7º, da CF/88, apesar de falar de isenção, ter natureza jurídica de imunidade, não significa que a do art. 55 da Lei nº 8.212/91, que efetivamente instituiu hipótese de isenção, também tenha natureza jurídica de imunidade. Uma conclusão não autoriza a outra. Em matéria tributária, a função das normas constitucionais é distinta das infra-constitucionais, postas pela legislação ordinária. As primeiras têm por escopo dispor sobre competência tributária (estabelecendo seus limites, como, v. g., se dá com as que instituem imunidades), enquanto as segundas veiculam o exercício desta competência, determinando, por exemplo, que certas pessoas, em certas situações, em tese abrangidas pela competência tributária conferida pela Constituição não serão tributadas, como sói acontecer com as isenções. Por isso é que a norma do art. 195, § 7º, da CF/88, apesar de se referir à “isenção”, tem natureza jurídica de imunidade tributária, eis que dispõe sobre os limites da competência tributária da União Federal relativamente às contribuições sociais para a previdência social. O mesmo, evidentemente, não ocorre com o art. 55 da Lei nº 8.212/91, haja vista tratar-se de norma veiculada por lei ordinária que versa sobre o exercício de competência tributária, pela qual o ente tributante deixa de exercê-la em sua plenitude com relação a determinadas pessoas que se encontram em determinadas situações. Ou seja, típica isenção.

Ao se focar o exame da questão no art. 55 da Lei nº 8.212/91, parte-se da premissa que uma lei ordinária, veículo normativo próprio para o exercício de competência tributária, que expressamente dispõe sobre isenção, forma de exercício de competência tributária, e que, portanto, formal e materialmente está conforme à Constituição, na verdade não dispõe sobre



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

isenção, e sem se referir em qualquer momento à imunidade tributária, dispõe, isto sim, sobre imunidade tributária.

Trata-se de equívoco manifesto. A boa hermenêutica impõe ao intérprete que privilegie, sempre, a interpretação que conduza à conformidade da norma interpretada à Constituição, em detrimento daquelas que conduzirem ou mesmo suscitarem a discussão acerca de sua constitucionalidade. Ora, a discussão travada sobre a constitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212 existe, exatamente, porque, tanto os que sustentam a inconstitucionalidade como os que defendem sua constitucionalidade, interpretam-no como se dispusesse sobre imunidade tributária. Interpretado como norma isencional, de acordo com o texto da lei, o debate perde seu objeto.

Tenho, assim, que a correta interpretação da norma do art. 55 da Lei nº 8.212 é aquela que lhe atribui natureza jurídica de isenção, e não de imunidade tributária, o que afasta o debate em torno da mácula de inconstitucionalidade formal decorrente da adoção da equivocada premissa de que referido dispositivo regula a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88.

Superada tal questão, vale registrar que o fato de coexistirem normas sobre imunidade e isenção tributárias que versam sobre a mesma questão, no caso o CTN e a Lei nº 8.212, não importa em qualquer anormalidade, sendo, ao revés, fato comum no Direito Brasileiro, como dá conta antigo precedente do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE 75.838-PE), especialmente o voto então proferido pelo Ministro ALIOMAR BALEEIRO:

“Deixo de lado a questão doutrinária de saber se as contribuições especiais ou parafiscais, teoricamente, são impostos ou taxas. No sistema legislado do Brasil, elas são, a meu ver, contribuições especiais; aquelas do art. 21, § 2º, inciso I, da Constituição (contribuições parafiscais). Certamente, as instituições destinadas à educação e à assistência social gozam de imunidade, sujeitas às condições da lei.

Ora, o Código Tributário Nacional, que é lei complementar, estabelece condições para a imunidade desses entes, dentre as quais a de que os diretores não sejam remunerados. Provados que os diretores recebem remuneração pelo que deduzi da defesa do nobre advogado do INPS, a Fundação Zerrener não teria direito a invocar a imunidade.

Pó outro lado, argumenta-se que a Lei nº 4.440/65 estabeleceu uma isenção – não uma imunidade. Então reconheço o direito da Fundação Zerrener, não pela imunidade, mas pela isenção, ressaltando meu ponto de vista para outros casos. O Código Tributário Nacional deve ser obedecido.

Com essa restrição, acompanho o eminente relator.”

//



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

A própria legislação tributária federal, especialmente a Lei nº 9.532/97, corrobora tal constatação, na medida em que estabelece requisitos idênticos àqueles estabelecidos pelo CTN como condição para gozo de imunidade tributária para que uma entidade possa fazer jus à isenção do imposto sobre a renda⁵.

Portanto, o que se tem é que a imunidade tributária prevista pelo art. 195, § 7º da CF/88, por força do artigo 146, II, também da Lei Maior, há de se regulada por lei complementar. Não tendo sido promulgada lei complementar específica a tratar da matéria, entendo deva ser aplicado o Código Tributário Nacional, notadamente seu artigo 14, que exige os seguintes requisitos para que uma entidade possa fazer jus à imunidade tributária:

⁵ A isenção em questão se encontra regulamentada pela Lei nº 9.532/97, que a respeito estabelece o seguinte: "Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinando exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado."

"Art 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários 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."

"Art 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e os de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" e "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo."



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

- a) *inciso I: não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou rendas da entidade, a qualquer título;*
- b) *inciso II: aplicação, integral, no País, de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;*
- c) *inciso III: escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*

O atendimento dos requisitos exigido pelo inciso I do art. 14 do CTN se verifica das disposições da Lei Estadual nº 2.766/63, que autorizou a criação da Recorrente e, em seu artigo 3º, estabelece que "as rendas provenientes de bens e direitos da Fundação serão aplicadas exclusivamente na manutenção dos respectivos serviços de ensino e pesquisa".

Quanto ao requisito do inciso II, o artigo 8º, parágrafo único, do estatuto social da Recorrente, não deixa margem a dúvida ao estabelecer que "as rendas da Fundação serão aplicadas no País".

Finalmente, quanto ao requisito do inciso III, basta verificar a documentação apresentada pela Contribuinte em atenção aos mandados de procedimento fiscal que resultaram na presente autuação, mercê dos quais pôde a Fiscalização apurar o crédito tributário exigido por meio do presente processo."

Isto tudo posto, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao relatório de lavra do ilustre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.

A divergência do Colegiado, cuja maioria dos membros se contrapõe ao relator originário, tem como objeto a imposição da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS de instituição de educação, que se diz imune ao tributo, pois que acobertada pelas disposições do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

Para a manifestação acerca do ponto divergente, necessário é que se traga à colação o disposto no artigo 195, § 7º, da CF/1988, cuja dicção é a seguinte:

“Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais”:

(...)

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Embora o § 7º se reporte à isenção, controvérsias não restam de que a sua determinação diz respeito à imunidade das entidades ali citadas, por se tratar de desoneração tributária inserta no próprio texto constitucional, como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RMS nº 22.192. Entretanto, a norma constitucional referida remete à disciplina legal os requisitos que devem ser atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista.

De há muito se firmou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência à determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer o princípio de reserva legal, essa expressão compreende a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades.

Tal posicionamento sedimenta o juízo de que a norma reclamada pelo § 7º do artigo 195 pode ser atendida por lei ordinária, não havendo indicação expressa de que o balizamento solicitado seja exclusivamente veiculado por lei complementar, como enfatizado pelo Ministro Moreira Alves referendando o despacho da medida liminar na ADIN nº 2.028-5/DF, quando assevera:

“De outra parte, esse dispositivo constitucional exige apenas lei ordinária, já que não exige expressamente lei complementar, conforme se vê da jurisprudência do STF. Embora essa isenção seja, verdadeiramente,



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

imunidade, o certo é que no Mandado de Injunção 232 (RTJ 137/965), esta Corte o deferiu em parte, por não admitir a utilização por empréstimo do CTN, para que o Congresso elaborasse a lei requerida pelo § 7º do artigo 195 da Carta Magna”.

Esta mesma posição provém do julgamento da Medida Cautelar em ADI nº 2.545-7/DF, quando a Ministra Relatora Ellen Gracie, reportando-se à dicção do § 7º do artigo 195 da CF/1988, expressamente frisou que a norma exigida por aquele dispositivo constitucional para fixar as condições para gozo do benefício está albergada no artigo 55 da Lei nº 8.212, de 25/07/1991.

Assim, o legislador, ao editar a Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social, teria observado, em si, a regência complementar, e, aí, quanto às entidades beneficentes de assistência social, inserira nos incisos I, II, III, IV e V do artigo 55 disposições próprias considerando o sentido maior do texto constitucional, implicando em que tal norma se preste como balizadora dos requisitos necessários ao gozo da imunidade veiculada pelo § 7º do artigo 195 da CF/1988.

Aqui cabe frisar que, contra este entendimento há forte corrente doutrinária que compreende, por ser a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 se refira a “lei” sem qualificá-la, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra grafado no artigo 146, II, da CF/1988, deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

Destarte, admitindo-se ser aplicável ao caso *sub examinen* os requisitos determinados pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, são os mesmos assim estabelecidos:

“Art. 55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

*órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.”
(destacamos)*

Assim, para fazer jus ao benefício da imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da CF/1988 a autuada deveria satisfazer a todos os requisitos enumerados na norma do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dos autos, a partir de informação prestada pela instituição em resposta a termo de intimação lavrado pela autoridade fiscal, colhe-se que a entidade não é portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional do Serviço Social.

A falta de atendimento de qualquer dos requisitos legalmente determinados, por si só, já é suficiente para que reste patente o não enquadramento da entidade entre aquelas abrangidas pela imunidade reclamada.

Diante do posicionamento da maioria do Colegiado, em negar provimento às reclamações da recorrente no sentido de se eximir do pagamento da COFINS, necessário é que aqui sejam enfrentadas as argumentações empreendidas no recurso contra a imposição de juros de mora com base na taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

A inconformação referente a tal matéria foi apresentada apenas quando do recurso, não tendo a autuada dela tratado na impugnação, não tendo sido, portanto, prequestionada.

O artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com a forma que lhe foi determinada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993, delibera:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário.” (grifos nossos)

Assim, os argumentos novos trazidos ao processo pelo contribuinte, quando do recurso voluntário, estariam atingidos pela preclusão. A propósito, trazemos à colação excerto de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172):

“O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.”

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:



Processo nº : 10980.014442/97-24
Recurso nº : 111.101
Acórdão nº : 202-15.267

“Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.”

A apreciação de matéria não aduzida pelo contribuinte quando da impugnação fere o princípio do duplo grau de jurisdição, uma vez que, não impugnada, tal matéria não pôde ser apreciada pelo julgador de primeira instância, não tendo sido objeto do seu julgamento, não cabendo, portanto, ao julgador de segunda instância examiná-la.

E, mesmo se preclusa não estivesse a discussão acerca da matéria, a aplicação da Taxa SELIC encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo artigo 13 delibera:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea “c” do parágrafo único do ART.14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo ART.6 da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo ART.90 da Lei número 8.981, de 1995, o ART.84, inciso I, e o ART.91, parágrafo único, alínea “a.2”, da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

A incidência legal deve ser observada apenas a partir de abril de 1995, como dispõe literalmente o excerto do seu texto acima referido, e outra não foi a disposição da autoridade autuante, vez que, no elenco dos excertos legais embasadores da imposição dos juros de mora está expressa tal deliberação.

Para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e março de 1995, a imposição dos juros de mora observou o disposto no artigo 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, que traz como parâmetro a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, *in litteris*:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...)”

Destarte, forte no exposto, somos pelo não provimento do recurso apresentado.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2003

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA