



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11618.001462/00-59
Recurso nº. : 140.885
Matéria: : IRPJ, CSLL e PIS / anos-calendário de 1998 e 1999
Recorrente : Instituto Paraibanos de Educação - IPE
Recorrida : 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE
Sessão de : 27 de abril de 2006
Acórdão nº. : 101-95.505

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A suspensão da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal, só é cabível na hipótese de serem desatendidos, comprovadamente, os requisitos fixados na legislação de regência.

IMUNIDADE- INTERPRETAÇÃO- Albergando, a norma imunizante, um princípio fundamental a ser preservado, não se justifica qualquer interpretação que o amesquinhue.

INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA - A interpretação restritiva não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras *exatas*. Não conclui *de mais*, nem *de menos* do que o texto exprime, mas *declara* o sentido *verdadeiro* e o alcance *exato da norma*, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram em sua elaboração.

REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. O pagamento regular, aos dirigentes, de salários e gratificações a que fazem jus como integrantes do corpo docente da universidade, de acordo com o plano de carreira do magistério, em iguais condições com os demais professores que não exercem cargo de direção, não se identificam como distribuição velada de patrimônio, em nada importando que, enquanto exercendo as funções de reitor, pró-reitor, e assemelhadas, sejam dispensados da atividade de docência.

TRIBUTAÇÃO- IRPJ- Não caracterizado o descumprimento dos requisitos para a imunidade, não subsiste a suspensão do benefício e, conseqüentemente, não prospera o lançamento do IRPJ.

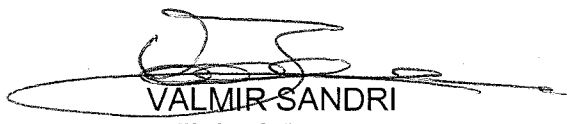
TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - Em se tratando de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que

ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão segue a mesma sorte da prolatada no processo principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Institutos Paraibanos de Educação, ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente o Conselheiro HÉLCIO HONDA.

Processo nº 11618.001462/00-59
Acórdão nº 101-95.505

Recurso nº. : 140.885
Recorrente : Instituto Paraibanos de Educação - IPE

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário, interposto por Institutos Paraibanos de Educação, contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento das exigências de IRPJ e CSLL, esta formalizada como reflexo do IRPJ, mantendo a suspensão da imunidade exarada por meio do Ato Declaratório nº 11 da DRF João Pessoa, à fl. 83; exonerando, contudo, o crédito tributário referente ao PIS, no valor de R\$ 104.604,51.

Conforme consta dos autos, a entidade, instituição de educação, estaria imune do imposto de renda por força do art. 9º, inciso IV, alínea c, do Código Tributário Nacional, porém, devido à inobservância do artigo 14 do mesmo CTN, conforme levantamento feito pela fiscalização (Processo 11618.001042/00-63), perdeu a condição de entidade imune nos anos-calendário de 1998 e 1999, através do Ato Declaratório expedido em 08/06/2000 pelo Delegado da Receita Federal em João Pessoa – PB.

A suspensão da imunidade se deu nos autos do processo nº 11618.001042/00-63, fundamentada em irregularidades que contrariam, no entender da fiscalização, especialmente o CTN e a Lei n. 9.532/97, qual seja, remunerar seus dirigentes.

Ciente da notificação fiscal para suspensão da imunidade, expedida em observância aos preceitos contidos no art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a entidade a ela se opôs, apresentando alegações e provas em contrário (fls. 281/296), que foram apreciadas pelo Delegado da Receita Federal em João Pessoa, tendo a autoridade decidido pela suspensão da imunidade, expedindo o competente Ato Declaratório nº 11 (fls. 83).



Suspensa a imunidade tributária, a fiscalização lavrou os Autos de Infração de fls. 25/27, para exigência do IRPJ e seu reflexo de CSLL, fls. 18/20, além da exigência da Contribuição para o PIS às fls. 09/11, com as multas e demais acréscimos legais.

Cientificada do Ato Declaratório e dos Autos de Infração, impugnou-os tempestivamente (fls. 225/259), com as razões de defesa assim sintetizadas:

a) preliminarmente, requereu a juntada do processo nº 11618.001042/00-63, o qual consubstancia o recurso contra a decisão DRF João Pessoa nº 250/2000, às fls. 68 a 82, mantenedora da suspensão da imunidade declarada pelo mencionado Ato Declaratório nº 11;

b) no mérito, apesar de reconhecer que o presente lançamento não se apoiou no fato de não ser uma entidade de assistência social e, tampouco, beneficente, afirma incluir-se no âmbito do artigo 203 da Constituição Federal de 1988;

c) discorre sobre o instituto da imunidade, concluindo que a palavra isenção tem, a luz do § 7º do artigo 195 da CF/1988, o significado de imunidade, asseverando, nessa perspectiva, a inconstitucionalidade de qualquer diploma legal "revestido de características de legislação ordinária", impondo requisitos para o reconhecimento e manutenção da imunidade prevista no § 7º do artigo 195, corroborando tal entendimento com a decisão proferida pelo STF além de pareceres de diversos autores;

d) alega que os únicos condicionantes para o gozo da referida imunidade estão previstos nos incisos do artigo 14 do CTN, bem assim nos artigos 31, § único, 48, §§ 1º e 2º, 22, § único, 26, §2º, e 33, §2º, de seu estatuto social, transcrito às fls. 242/243;

e) argumenta que ainda que pudesse considerar como válida a Lei nº 9.532/97, citada pelos autuantes, mesmo assim estaria imune ao recolhimento de

qualquer Contribuição Social, uma vez que não remunera qualquer de seus dirigentes pelas funções estatutárias que exercem;

f) afirma que lhe teria sido cerceado seu direito de defesa, em virtude de não terem sido especificados na referida notificação os nomes e circunstâncias em que seus Diretores perceberam remuneração por serviços prestados, fato motivador da suspensão da imunidade;

g) finaliza, requerendo o acolhimento da defesa, o cancelamento do Ato Declaratório, a manutenção da imunidade tributária e a conseqüente improcedência dos autos de infração.

A vista de sua impugnação, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE julgou procedentes em parte os lançamentos, em decisão assim ementada:

“Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anos-calendário: 1998, 1999

Ementa: SUSPENSÃO DE IMUNIDADE

Restando provado que a interessada descumpriu requisito essencial para o gozo da imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, é cabível a suspensão de tal benefício por meio de ato declaratório da DRF jurisdicionante.

As impugnações contra ato declaratório suspensivo da imunidade e contra exigência de crédito tributário devem ser reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI – APRECIÇÃO – COMPETÊNCIA.

Compete privativamente ao Poder Judiciário a apreciação de questões acerca da constitucionalidade das leis; ao Poder Executivo cumpre aplicá-las porquanto gozam de presunção de validade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: Suspensa a imunidade por meio de Ato Declaratório, é procedente o lançamento efetuado no sentido de constituir o crédito tributário emergente.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ementa: ISENÇÃO CONSTITUCIONAL DA CSLL.

As entidades que não se enquadram dentre aquelas que têm como objetivos as disposições do art. 203 da Constituição Federal, não estão isentas (imunes) do pagamento das Contribuições Sociais, nos termos do § 7º do art. 195 da CF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: BASE DE CÁLCULO DO PIS

As entidades de educação, sem fins lucrativos, devem recolher a contribuição para o PIS com base na folha de salários, nos termos do inciso II do art.2º da Lei nº 9.715/97.

Lançamento Procedente em Parte.”

Como razões de decidir foram consignados os seguintes argumentos:

a) preliminarmente, foi deferida a juntada, por anexação, do processo que trata da suspensão da imunidade;

b) entenderam que não ocorreu cerceamento do direito de defesa da recorrente, tendo em vista que o procedimento de suspensão de imunidade observou fielmente o rito previsto no artigo 15 da IN SRF 113/98, tendo sido dispensadas à interessada todas as informações necessárias a sua defesa;

c) no mérito, esclareceu que é defeso ao julgador administrativo decidir acerca da inconstitucionalidade de determinada lei, não cabendo analisar a suposta inconstitucionalidade da Lei nº 9.532/97;

d) restou incontroverso que a interessada remunerou os seus dirigentes, o que se prova com os extratos do IRF/CONS às fls. 360/367, infringindo requisito essencial para o gozo da imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, e nos termos da alínea “a” do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532/97;

e) quanto ao IRPJ, tendo a interessada tão somente se reportado a arguição de inconstitucionalidade da Lei nº 9.532/97 para justificar o não recolhimento do tributo, não lhe assiste razão conforme já explicado;

f) por não restar provado que a interessada tem fins lucrativos, descabe o lançamento do PIS;

g) no que tange à CSLL, por tratar-se de tributo reflexo, manteve-se o lançamento.

Intimado da decisão ora recorrida, tempestivamente recorre a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 426/441), aduzindo como razões do recurso o que se segue:

a) que o Delegado teria suspenso a imunidade tributária da recorrente sob o argumento de que teria sido violada a condição do artigo 12, parágrafo 2º, alínea "a" da Lei nº 9.532/97, qual seja, não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; porém, tal conclusão decorreria de vedação subjetiva dos julgadores, já que tais pessoas não seriam apenas dirigentes, mas também professores ou praticantes de atividades administrativas na entidade;

b) afirma que "se quisesse a lei que as pessoas dos dirigentes da mantenedora fossem impedidas de trabalhar para a instituição mantida – na condição de professor, coordenador, administrador ou qualquer outro cargo de caráter técnico-profissional – teria de tê-lo feito de maneira direta e expressa, não sendo autorizado à Administração Fiscal abstrai-la de maneira indireta, forçando a interpretação de uma norma que se limita a impedir a remuneração das atividades de dirigente da mantenedora", valendo-se de decisões do próprio Conselho dos Contribuintes nesse sentido;

c) argumenta que a remuneração foi feita em valor fixo, de acordo com as atividades desenvolvidas e dentro do plano de cargos e salários praticado na entidade mantida, o que ilidiria qualquer alegação de distribuição de patrimônio ou de lucros – o que, aliás, sequer foi alegado pela Autoridade Fiscal;

d) destaca o último parágrafo do Parecer/CJ/nº 1.405/98, o qual dispõe sobre a possibilidade de pagamento de remuneração a outras atividades exercidas pelo dirigente que não sejam as inerentes ao cargo diretivo integrante da estrutura estatutária, bem como decisões proferidas no TRF 4ª Região, TRF 1ª Região;

e) aduz ainda que nos termos do artigo 146, II, da Constituição Federal, apenas por meio de lei complementar pode-se regular as limitações

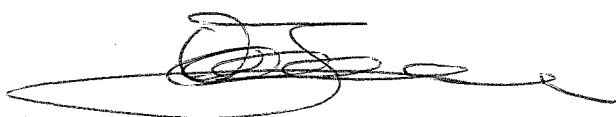


constitucionais ao poder de tributar, sendo de todo inequívoco que as condições para usufruir a imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição são aquelas previstas no artigo 14 do CTN, razão pela qual a exigência prevista no artigo 12, § 2º, alínea "a" da Lei nº 9.532/97, apenas teria validade enquanto traduzisse o cumprimento do artigo 14, inciso I, do CTN;

f) a investigação fiscal não tratou da imunidade relativa às contribuições amparada no artigo 195, § 7º, da Constituição, motivo pelo qual o Ato Declaratório não tem serventia para amparar a exigência de contribuições sociais, no que se inclui a CSSL;

g) sendo suspensa a imunidade em relação a determinado período, não se pode aplicar penalidade à entidade tal como se inadimplente fosse, até porque na época a entidade gozava de integral e regular imunidade, tratando-se o caso de nascimento originário de obrigação e constituição do crédito tributário sem respaldo para aplicação de multa.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the bottom.Handwritten initials in black ink, appearing to be 'C.R.' or similar, written in a cursive style.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

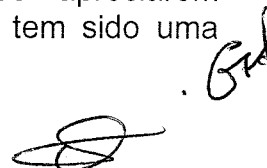
Conforme se verifica dos autos, trata o presente recurso voluntário contra decisão de primeira instância que manteve a suspensão da imunidade da Recorrente e deu provimento parcial a impugnação para excluir a exigência relativa ao PIS e manter as exigências relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O Termo de Constatação Fiscal faz referência a violações ao CTN e à Lei 9.532/97, como descumprimento dos requisitos para a imunidade, quais sejam remunerar dirigentes da instituição.

Assim, para que se possa decidir sobre o auto de infração, é questão prejudicial a discussão sobre a suspensão da imunidade. E essa discussão, numa esfera de jurisdição limitada, como é a esfera administrativa, possui um marco divisor no tempo, que é a Lei nº 9.532, de dezembro de 1997. Isso porque ao julgador administrativo não é dado negar aplicação a lei vigente.

Matéria idêntica a aqui discutida foi julgada por esta Colenda Câmara no Acórdão nr. 101-94.657, sessão de 12.08.2004 o qual foi provido por unanimidade, tendo como Relatora a Ilustre Conselheira Dra. Sandra Maria Faroni, que tão bem analisou a questão, a qual peço *vênia* para transcrevê-lo aqui como se meu fosse para o deslinde da questão posta nos presentes autos, *verbis*:

"A possibilidade de os órgãos administrativos apreciarem questões relativas à inconstitucionalidade de leis tem sido uma



das questões mais controversas, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Assim nos extremos, encontram-se, de um lado, uma corrente a entender que ao Poder Executivo cumpre apenas aplicar a lei de ofício, e do outro, uma corrente que entende que os órgãos julgadores administrativos exercem uma função jurisdicional atípica, devendo deixar de aplicar qualquer preceito que contrarie a Constituição. A posição deste Conselho situava-se em posição intermediária.

O entendimento dominante neste Órgão tem sido de que, desde que houvesse reconhecimento pelo STF da inconstitucionalidade, ainda que em recurso extraordinário, poderia o Colegiado deixar de aplicar a lei. Nesse sentido pronunciou-se reiteradamente a antiga Consultoria Geral da República (Parecer 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva; Parecer L-018, de 1.08.74, Luiz Rafael Mayer; Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo César Cataldo; Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima) e, também, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CFR 439/96). E

Em que pesem as respeitáveis manifestações em sentido diverso, entendo que quem melhor abordou o questão foi o Prof. Hugo de Brito Machado¹, que assim se expressou:

"Na verdade, a autoridade administrativa não deve aplicar uma lei inconstitucional. Ocorre que a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se uma lei é inconstitucional.

A competência para dizer da conformidade da lei com a Constituição, ou resulta expressamente indicada na própria Constituição, ou encarta-se no princípio da atividade jurisdicional. Em qualquer caso, pressupõe a possibilidade de uniformização das decisões, de sorte que uma lei não venha ser considerada inconstitucional, em algum caso, e considerada constitucional, em outros, sem que exista a possibilidade de superação dessas diferenças de entendimento, lesivas ao princípio da isonomia.

Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de lei, Assim já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da inconstitucionalidade é inadmissível. Resta, assim, saber se tal exame é possível nas situações em que a autoridade da Administração desempenha atividade substancialmente jurisdicional, como, por exemplo, quando aprecia uma questão fiscal.

.....
Quando os órgãos do Contencioso Administrativo Fiscal julgam as questões entre o contribuinte e a Fazenda Pública praticam atividade substancialmente jurisdicional, desempenhada, aliás, em processo de certo modo idêntico àquele no qual se desenvolve a atividade peculiar, própria do Poder Judiciário. Poder-se-ia, assim, admitir, em tais situações, o exame de arguições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa. A competência da autoridade administrativa resultaria implícita na competência para o desempenho da atividade jurisdicional, Isto, porém, é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração.

¹ Pesquisas Tributárias- Nova série-5 – Ed. Revista dos Tribunais- 1999

Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização.

Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o "guardião da Constituição".

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude de ausência de mecanismo no sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isso deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.

A solução mais consentânea com o jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional, ou, mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não inconstitucional.

Tal conclusão, que aparentemente contraria o princípio da supremacia constitucional, na verdade o realiza melhor que a solução oposta, na medida em que preserva a unidade do sistema jurídico, que é o objetivo maior daquele princípio.

Poder-se-ia sustentar, *de lege ferenda*, a solução de permitir o ingresso da Administração em Juízo, para suscitar a invalidade de suas próprias decisões. Com isto estaria removido o obstáculo por nós apontado.

.....
Nos casos em que esteja superada a questão de se saber se a lei é inconstitucional, porque a inconstitucionalidade já tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, aí sim, tem pertinência a tese segundo a qual a autoridade administrativa deve recusar aplicação à lei inconstitucional.

.....
É importante, repita-se, a distinção que existe entre: a) aplicar uma lei que, embora reputada inconstitucional pela autoridade administrativa, não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF; b) aplicar uma lei que já teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF em sede de controle difuso, mas ainda o Senado Federal não suspendeu sua vigência; e, finalmente, c) aplicar uma lei cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já foi suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva do STF em sede de controle difuso.

Na hipótese a, a autoridade administrativa tem o *dever* de aplicar a lei, e não responde por nenhum dano daí decorrente.

Na hipótese *b*, a autoridade administrativa *pode* aplicar a lei, e não pode ser responsabilizada por qualquer dano daí decorrente.

Na hipótese *c*, a autoridade administrativa não pode aplicar a lei, e se o faz, responde pelo dano porventura daí decorrente.

Nas hipóteses *a* e *b*, é razoável entender-se que o Estado responde pelo dano, se a lei vier a ser declarada inconstitucional e extirpada do ordenamento jurídico. Na hipótese *c*, além da responsabilidade pessoal da autoridade, é inegável a responsabilidade, também, do Estado.....”

Há, entretanto, um aspecto relevante a ser abordado, que se refere à “suspensão da vigência” dos seguintes dispositivos da Lei 9.532/97: art. 12, § 1º, alínea *f* do § 2º e § 3º; *caput* do art. 13, e art. 14 (ADI 1.802-3 DF, julgamento em 27/08/98, ementa publicada no DJU de 13/02/2004)

Dispõe a Lei 9.532/97:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas

atividades, ou a órgão público.
h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

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

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

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

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

A primeira questão a ser analisada é o alcance da suspensão da eficácia do art. 14 da Lei 9.532. Essa questão foi analisada pelo ilustre Conselheiro Luiz Martins Valero, no voto condutor do Acórdão 107-07.340, de 15 de outubro de 2003, como a seguir:

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

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

“O Tribunal, por unanimidade, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º e a alínea f do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, caput e do art. 14, todos da Lei nº 9532, de 10/12/97, e indeferindo-o com relação aos demais. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Marco Aurélio, Sydney Sanches e Celso de Mello, Presidente

. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso, Vice-Presidente.
- Plenário, 27.08.1998." (grifamos)

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

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude da falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

*§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração. (grifamos)
(...)"*

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

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

Sobre a imunidade em comento, dispõe o CTN:

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

IV – cobrar impostos sobre:

(...)

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

§1º. O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por Lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em Lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;²

² I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
(Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

Como se vê, a restrição à remuneração à diretoria não constava do CTN, cuja redação, antes da alteração promovida pela Lei Complementar 104/2001, vedava a distribuição de *qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado*.

Assim, não há qualquer distorção na remuneração recebida pelo reitor, pró-reitores, vice-reitor e diretores, referidos pela fiscalização. Está ela de acordo com o plano da carreira de magistério da entidade. Por outro lado, a observação de que os seis maiores salários pertencem aos ocupantes dos cargos de direção da Fundação e da Universidade, por si só, não é suficiente para caracterizar a vedada distribuição. É a retribuição a que fazem jus, de acordo com o plano de cargos da instituição, pelo atendimento das condições nele previstas.

Portanto, consideradas apenas as normas do CTN, não pode prevalecer a suspensão da imunidade relativa ao imposto de renda.

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

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

Analisando as acusações da fiscalização (ter remunerado dirigentes), vê-se que, não estão enquadradas nas já previstas normas do CTN (e, portanto, já analisadas acima) e poderiam se enquadrar como infrações à Lei 9.532/97, motivadoras de suspensão, quais sejam ter remunerado dirigentes: “Art. 12, §, a) *não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*”

.....

Passo a analisar a remuneração de dirigentes

Inicialmente, não comungo com decisão de primeira instância quando registra que a interpretação extensiva das normas que regulam a imunidade, sendo vedada até para os casos de suspensão ou exclusão de crédito tributário, outorga de isenção e dispensa de cumprimento de obrigações acessórias, conforme art. 111 do CTN, que exigem interpretação literal, com mais razão o é para os restritos casos de admissibilidade de imunidade tributária - limitação constitucional ao poder de tributar e que merece tratamento especial da Lei maior.

Primeiro porque, de acordo com a mais abalizada doutrina, a técnica de interpretação de regras de imunidade é diferente daquela de regras de isenção. Diferentemente da isenção, em se tratando de imunidade, o benefício outorgado pela Constituição independe da vontade do Estado. A exegese dos dispositivos, portanto, deve afastar as tentações do poder tributante de alcançar campo protegido pela vontade suprema da Constituição. Joaquim de Almeida Batista, em excelente artigo em publicação eletrônica³, assim pondera: “*Toda norma imunizante alberga o princípio a ser preservado. Por isto mesmo é que está na Constituição. É a relevância do princípio que justifica seja a norma elevada ao plano Constitucional. E não se justifica, por isto mesmo, qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante.*”

³ 2003/0410- www/fiscosoft.com.br

Segundo porque, mesmo no caso de isenção, em que pese o registro no CTN quanto à “interpretação literal”, o que realmente é vedada é a interpretação extensiva.

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

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

(.....)A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir; as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põe em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o *fim* colimado, os valores jurídico-sociais que lhe presidiam à elaboração e lhe condicionara a aplicabilidade.

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

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

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

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

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

A norma que veda *remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados* “é, a toda evidência, uma norma antiabuso, e deve ser interpretada com cautela. Na realidade, a lei buscou evitar a distribuição do patrimônio ou da renda da entidade aos seus instituidores (sócios),

travestida em benefícios e na remuneração por valores incompatíveis com o mercado. E esses aspectos devem ser analisados caso a caso.

No caso, não se identificam essas distribuições veladas. Os “dirigentes” nenhuma vantagem recebem por sua função. Fazem parte do corpo docente da entidade, sendo remunerados de acordo com o plano da carreira de magistério da entidade, em iguais condições com os demais professores que não exercem cargos de direção. São remunerados na qualidade de professores, e não de dirigentes. E essa dispensa não constitui nenhuma vantagem excepcional, sendo comum nas universidades públicas.

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

Dessa forma, por não ter sido superada a prejudicial de suspensão de imunidade, não prevalece à exigência do imposto de renda consubstanciado no Auto de Infração.

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo sido lançada como decorrente do IRPJ, segue a mesma sorte do principal, tendo em vista a íntima relação de causa e efeito que as une.

Pelas razões acima declinadas, DOU provimento ao recurso.

É como voto.

Brasília (DF), em 27 de abril de 2006


VALMIR SANDRI

