



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 10120000367/2003-71
Recurso nº 107-143223 Especial do Procurador
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 01-05.916
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrente SOCIEDADE OBJETIVO DE ENSINO SUPERIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1998 a 2003

Ementa: SUSPENSÃO DA IMUNIDADE – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE LIVROS – DESVIOS DE FINALIDADE
A omissão no registro, em livros próprios, das receitas e da movimentação financeira de instituição educacional, bem como a concessão de empréstimo gratuito a terceiros, evidenciam descumprimento ao inciso III do art. 14 do CTN e impedem a averiguação do cumprimento dos demais requisitos. Manter registros hábeis e idôneos é dever instrumental exigido da entidade interessada, sob pena de não poder desfrutar da imunidade. Não basta a entidade se intitular imune, é necessário que possua condições para comprovar que isso é verdadeiro. O volume e a constância das aplicações financeiras da instituição evidenciam que os resultados positivos crescentes obtidos com a atividade de educação não foram reinvestidos, mas aplicados quase integralmente no mercado financeiro.

DECADÊNCIA – Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é de cinco anos e rege-se pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

Preliminar de não conhecimento rejeitada.

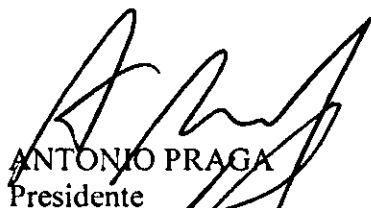
Preliminar de decadência acolhida.

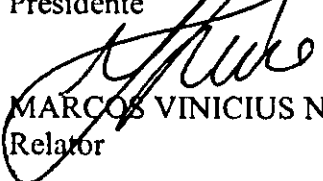
Recurso especial provido no mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de não conhecimento do recurso. Por maioria de votos ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo relator, relativo ao IRPJ e CSL até o 1º trimestre de 1998, e quanto ao PIS e COFINS até o mês de maio de 1998, vencidos os Conselheiros Mario Sergio Fernandes Barroso, Luciano de Oliveira Valença e Antonio Praga, que acolheram em parte essa preliminar, contando o prazo pelo art. 173 do CTN. No mérito, pelo voto de qualidade DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional

para restabelecer a suspensão da imunidade da contribuinte, descabendo o retorno dos autos 'a Câmara *a quo*, haja vista inexistirem outras alegações no recurso voluntário quanto a constituição do crédito tributário, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Jose Carlos Passuello, Antonio Carlos Guidoni Filho, Hugo Correa Sotero (substituto convocado) e Valmir Sandri (Substituto convocado) que negavam provimento.


ANTONIO PRAGA
Presidente


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
Relator

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2008

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, HUGO CORREA SOTERO (Substituto convocado), MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e VALMIR SANDRI (Substituto convocado).

Relatório

Cientificada da decisão consubstanciada no Acórdão nº 107-18.568, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais com fulcro no art.32, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55/98. Sustenta a recorrente que o sujeito passivo se afastou de finalidade essencial, direcionando quase toda a receita da atividade educacional para o mercado financeiro, além de manter conta bancária a margem da escrituração fiscal por quatro anos e realizar pagamentos de despesas de terceiros a ela vinculados, concluindo pela contrariedade ao art. 14 do Código Tributário Nacional e 12 da lei nº 9.532/97. Aduz, ainda, contrariedade à prova dos autos, que restou caracterizada pela declaração de voto vencido.

A acusação fiscal teve origem no processo de suspensão da imunidade da instituição de ensino, que resultou no ADE 20/03 do DRF em Goiânia, fundamentado no Parecer DRF/GOI/SAORT nº 174/03 (fls. 282/284), que suspendeu a imunidade da pessoa jurídica Sociedade Objetivo de Ensino Superior. O referido Parecer relata as seguintes irregularidades cometidas por essa instituição de ensino:





- i. *empréstimos gratuitos a sociedade fundada pelos mesmos instituidores;*
- ii. *falta de contabilização, no período de agosto de 1996 a março de 2000, de toda movimentação financeira mantida no Unibanco – c.c. nº 203.009-6; e*
- iii. *desvio de objetivos da instituição, revelado pela intensa efetivação de investimentos no mercado financeiro – autêntica atividade paralela -, com prejuízo aos objetivos essenciais da sociedade, denotando-se, dessa atitude, preocupação em preservação e ampliação de seu patrimônio, em detrimento dos seus objetivos educacionais.*

Em sua impugnação ao ADE 20/03, do DRF em Goiânia, a instituição alega, em apertada síntese, que:

(i) os empréstimos feitos à outra sociedade – Luc-Vil -, foram reembolsados à entidade dias após suas saídas, como detalhadamente demonstra;

(ii) se deve atentar, tendo em vista o bom relacionamento entre ambas instituições educacionais, que a Luc-Vil chegou a colaborar com a impugnante no início de suas atividades, tendo-lhe, inclusive, emprestado valores, com se pode ver de cópias do livro razão da Luc-Vil (fls. 3031/3036), o que serviria para compensar, e muito, os pequenos adiantamentos feitos em favor da Luc.Vil;

(iii) se deve esclarecer que, em janeiro de 2002, a Luc-Vil entregou à impugnante o valor de R\$ 7.685,18, a título de correção monetária e de juros, calculados em razão dos dias em que teria ficado com os adiantamentos recebidos, reparando, pois, qualquer prejuízo que possa ter causado à impugnante

(iv) como já afirmara durante o procedimento de fiscalização, segundo informações que os Diretores da entidade colheram de seus funcionários, os comprovantes dessa conta-corrente não teriam sido contabilizados, pois teriam sido extraviados, tendo, inclusive, ocorrido furto na sociedade, quando, além de valores em dinheiro, também teriam sido subtraídos documentos que se achavam na tesouraria;

(v) ao que agora pode se presumir, parte dos valores que passaram por essa conta teriam servido, efetivamente, ao pagamento de despesas da própria entidade, mas que parte pode ter sido subtraída por funcionários, daí a razão para a não apresentação, para contabilização, dos documentos comprobatórios dos gastos reais da entidade nem, obviamente, dos referentes aos valores desviados;

(vi) se há de levar em consideração que os valores movimentados, comparados com os valores da movimentação financeira global da entidade, são pequenos;

(viii) os sócios da entidade, para que não paire qualquer dúvida a respeito da lisura de seu procedimento, deliberaram entregar à Instituição com recursos próprios -, os valores consignados nessa conta corrente, acrescidos de atualização pela Taxa SELIC;

JP 3

(ix) no que se refere às aplicações financeiras da entidade, evidentemente que tal fato não poderia servir, jamais, de motivo de suspensão de sua imunidade;

(x) decisões de Tribunais caminham nesse sentido, como a proferida no v. Acórdão nº 401.678-0, pela quinta Câmara do E. Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, verbis: "... aplicações financeiras eventuais ou constantes que visem resguardar o valor do patrimônio não significam desatendimento a tal requisito legal, porque não se pode exigir que a ausência de fim lucrativo signifique perdas propositais do patrimônio, nem decorrentes da não movimentação de quantias em dinheiro".

O aresto recorrido foi proferido pela Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, decidiu dar provimento ao recurso voluntário, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- (i) a falta de escrituração da movimentação financeira da referida conta bancária decorre de problemas de gerência da empresa e, por se tratar de valores reduzidos, não se prestaria para justificar a suspensão da imunidade.
- (ii) a própria fiscalização, ao realizar o lançamento fiscal, não considerou os depósitos realizados na conta bancária não contabilizada para fins de cálculo do lucro real e, portanto, não deu efetividade à acusação feita no processo de suspensão de imunidade;
- (iii) o volume de empréstimos realizados à outra entidade dos mesmos sócios também é reduzido e que foram quitados no mesmo mês em que foram concedidos, não justificando a suspensão da imunidade;
- (iv) os *superávits* aplicados no mercado financeiro não justificam, por si só, a suspensão da imunidade.

Conforme o Despacho nº 107-029/07 (fls. 3877), a Presidência da Sétima Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

Às fls 3959/3971, contra-razões da interessada reforçando os argumentos de seu recurso e da decisão recorrida. Acrescenta, por fim, que:

- 1. a conta corrente nº 203.009-6 não foi lançada na contabilidade entre agosto de 1998 e março de 2000 porque os extratos forma extraviados e os valores são ínfimos;*
- 2. os cheques emitidos em favor da Luc-vil foram devolvidos acrescidos de juros e multas no mesmo mês-calendário;*
- 3. a infração afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na medida que estabelece sanção (suspensão da imunidade constitucional a tributos) em razão do não atendimento a algumas poucas formalidades e que jamais justificariam tamanha pena;*



4. *os tribunais judiciais e administrativos pacificaram a possibilidade de aplicação de superávit e sobras de caixa pelas entidades imunes.*

Às fls 3996, a interessada apresenta aditamento as contra-razões em que, mais uma vez, reitera os argumentos já relatados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator

Depreende-se do relatado que a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com recurso especial a esta Colenda Câmara insurgindo-se contra decisão do Conselho de Contribuintes com relação à suspensão da imunidade da instituição de ensino. O recurso especial contrariedade aos artigos 14 do CTN e 12 da Lei nº 9.532/97, bem como distinta apreciação dos fatos apontados pela fiscalização e das contraprovas trazidas pela contribuinte.

Do exame das alegações trazidas pela recorrente, verifico que o recurso especial atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido. Com efeito, a decisão foi proferida por maioria de votos, e o recurso indica claramente a lei violada e a divergência na interpretação das irregularidades que ensejaram a suspensão da imunidade.

A suspensão da imunidade da recorrente, nos anos de 1996 a 2001, decorre, em síntese, de três fatos apurados pela fiscalização:

- (i) *a manutenção de conta bancária não contabilizada em nome da empresa no período de agosto de 1996 a março de 2000,*
- (ii) *a existência de cheques de pagamento pela contribuinte de despesas de outra empresa pertencente aos mesmos sócios e*
- (iii) *aplicação de 90% do superávit contábil da recorrente no mercado financeiro, durante os anos de 1998 a 2001.*

O ilustre Conselheiro-relator, ao analisar a suspensão da imunidade, não considerou suficientemente graves as irregularidades acima descritas, porquanto entende que a punição seria desproporcional à infração apurada. Pondera que os valores são pequenos em relação ao faturamento da pessoa jurídica e a aplicação dos recursos no mercado financeiro não é vedado em lei.

Com a devida vênia, ousou discordar dessa compreensão dos fatos pela decisão recorrida, pois, segundo penso, o conjunto de provas trazido aos autos é suficiente para formar convencimento do desvio de finalidade por parte da autuada.

A limitação constitucional para tributação das instituições de educação está prevista no art. 150, VI, "c", da CF/88, a saber:



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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

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

A Constituição subordina a fruição da imunidade a requisitos que devem ser atendidos pelas entidades imunes. Tal exigência constitucional não se refere à definição da situação imune (que já está posta na Constituição), mas à prevenção da possibilidade de ser desvirtuada a imunidade constitucional. O legislador procurou, em atenção à segurança jurídica, reduzir a margem de dúvida porventura existente no alcance dessa imunidade, explicitando certos requisitos a serem exigidos da entidade para que possa ser claramente identificada como imune. Esses requisitos se encontram explicitados no art. 14 do CTN:

"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 qualquer título; (NR)

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".

O Parecer DRF/GOI/Saort nº 174/2003, ao fundamentar o Ato Declaratório nº 20 do Delegado de Delegacia da Receita Federal em Goiânia, às fls 286, reporta-se ao art. 12 da Lei n. 9.532/97, a seguir transcrito:

"Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de

6

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, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

Importante lembrar que as alterações introduzidas por esse diploma legal têm como finalidade o detalhamento das normas gerais introduzidas pelo art. 14 do CTN. Surgiram, porém, muitos debates doutrinários a respeito da constitucionalidade do artigo 12. Muito se deve a decisão em medida liminar da Suprema Corte em 1998, que apreciou pedido de inconstitucionalidade desse dispositivo na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, requerida pela Confederação Nacional da Saúde (CNS), e que decidiu suspender provisoriamente a vigência do § 1º e alínea "f" do art. 12 até a decisão final da ação. Naquela



ocasião, a Suprema Corte entendeu que o veículo utilizado para regular a imunidade deveria ser lei complementar como determina o artigo 146, II, da Constituição Federal.

Posteriormente, no julgamento definitivo da ADIN 1802, publicado em 2004, o Supremo Tribunal Federal consignou a possibilidade de utilização de lei ordinária, não para traçar os limites da imunidade (que cabe à lei complementar), mas, sim, para dispor sobre a constituição e o funcionamento da entidade imune. Nessa decisão, o Supremo Tribunal Federal firmou a posição de que, no caso do art. 12 supracitado, apenas a alínea "f" do seu §2º deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes. A decisão está assim ementada.

"EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta"¹ (Grifo meu)

Ressalte-se que essa posição já era inclusive defendida pelo Prof. Eduardo Bottallo antes da predita decisão do Supremo ao "distinguir entre normas que estabelecem condições para fruição da imunidade e normas que dizem respeito à postura, ao próprio

¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, ADI 1802 MC/DF, julgamento em 27/08/1998, publicação no DJU I de 13.02.2004, p. 10.

“comportamento” das entidades beneficiárias da imunidade”. Segundo o renomado autor, “a lei ordinária tem espaço próprio de atuação, dentro de seus respectivos âmbitos de validade, que é exatamente o de combater práticas ilícitas às quais o manto da imunidade, indevidamente, estaria sendo usado para propiciar abrigo”.²

De todo o exposto, conclui-se que o artigo 12 da Lei nº 9.532/97 encontra-se válido e vigente, com exceção de sua alínea “f” que versa sobre recolhimento do imposto retido na fonte. Assim, as exigências formais para gozo da imunidade estabelecidas nesse diploma legal devem ser respeitadas pelas entidades que se intitulam imunes.

Firmadas essas premissas, passo ao exame dos três fatos que embasaram a suspensão da imunidade pela fiscalização.

1º) Manutenção, por quatro anos, de conta bancária à margem da escrituração.

É fato incontroverso no processo que a recorrente possuía, em seu nome, por vários anos, conta bancária não contabilizada. Consta da peça impugnatória, que os próprios sócios, em abril de 2003, devolveram os recursos movimentados nessa conta corrente ao estabelecimento de ensino corrigidos pela taxa Selic (fls 763/765).

A listagem e o cálculo da devolução dos recursos movimentados nessa conta corrente, constantes das fls 764, permitem identificar as iniciais dos sócios e os valores significativos devolvidos com correção até abril de 2003, a saber:

1. sócio Sr Jorge Brihy –	R\$ 116.985,35
2. sócio Sr José Carlos Di Gênio –	R\$ 233.970,72
3. sócio Sr Rudge Allegretti –	R\$ 116.985, 35
4. sócio Sr Hildebrando José R. Filho –	R\$ 116.985,35
Total a margem da escrituração em abr 2003	R\$ 584.926,77

Para se ter ordem da grandeza dos recursos envolvidos nessa omissão, se esses valores fossem atualizados até maio de 2006, ocasião do julgamento, levariam a um montante de quase um milhão de reais. De fato, esses recursos são elevados se comparados com os rendimentos médios das pessoas físicas envolvidas na infração. A idéia do possível benefício, não deve ser examinada a partir da comparação com o faturamento total da pessoa jurídica nos quatro anos, como quer o Conselheiro-relator.

De fato, a existência de conta bancária movimentada pelos sócios com recursos da empresa, por si só, já evidencia descumprimento ao inciso III do art. 14 do CTN. Não há como se confiar na exatidão de uma escrita fiscal que deixa integralmente a margem uma conta bancária da instituição por vários anos. O Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, em seu art. 530, prevê a desclassificação da escrita caso não seja possível identificar a efetiva movimentação financeira.

² *Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de renda: alterações fundamentais, 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

Observe-se que o descumprimento da conduta obrigatória que se extrai do art. 14, III, do CTN e do artigo 12 da Lei nº 9.532/97 por várias vezes ao longo de quatro anos leva a impossibilidade de usufruir o benefício da imunidade, independentemente se o montante de recursos omitidos é grande ou pequeno.

Para situarmo-nos nesse tema, vale recorrer as lições de Roque A. Carrazza

*“a exigência de escrituração, em livros próprios, das receitas da instituição educacional ou assistencial, fornece ao Fisco instrumentos aptos à averiguação do cumprimento dos demais requisitos. Trata-se de dever instrumental (obrigação acessória) que deve ser cumprido pela entidade interessada, sob pena de não poder desfrutar da imunidade”.*³

Não se trata de exigência meramente formal, mas de requisito legal relevante para que se reconheça o enquadramento na norma imunizante, eis que só a partir de escrita confiável tem a autoridade fiscal oportunidade de examinar a documentação das entidades ditas imunes e detectar possíveis desvirtuamentos na condição de instituição de assistência social.

Com relação ao argumento de que os autoridades administrativas não deram efetividade à infração, pois apuraram o imposto devido com base no lucro real apurado de acordo com a contabilidade entregue pela própria pessoa jurídica. Cumpre observar que os autuantes intimaram a empresa escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real após ter sido editado o Ato Declaratório de suspensão da imunidade, como consta na descrição do Auto de Infração de fls. 701. Ou seja, a contribuinte teve oportunidade de regularizar sua escrita e a autoridade administrativa, buscando se aproximar o mais possível da realidade, autuou com base nessa apuração do lucro real entregue pela recorrente.

Importante frisar, ainda, que os valores da conta bancária tinham sido devolvidos pelos sócios à entidade em abril de 2003, antes da realização do lançamento fiscal (junho de 2003). Assim, pode-se inferir que os valores devolvidos foram considerados na apuração do resultado tributável nesse processo. Vale lembrar que, a teor da jurisprudência deste Conselho, o arbitramento é medida excepcional e deve ser utilizado apenas quando não for possível apurar o lucro real. Não procede, portanto, a alegação de conduta incoerente dos auditores defendida pelo ilustre relator.

2º) A existência de cheques de pagamento pela contribuinte de despesas de outra empresa pertencente aos mesmo sócios.

Outra infração incontroversa nos autos, refere-se à emissão de nove cheques, que não foram contabilizados pela contribuinte, em favor da Luc-Vil no valor total de R\$ 181.073,00 no período de janeiro a maio de 1998. A beneficiária do empréstimo é vinculada a recorrente, pois tem os mesmos sócios. A recorrente justifica a operação sob o argumento de que o empréstimo não oneroso foi realizado em razão de “bom relacionamento entre as instituições educacionais”.

Os meios de prova são instrumentos utilizados pelos interessados com a finalidade de relatar, em linguagem jurídica, o fato social para convencimento do julgador.

³ *Imunidade Tributária das Fundações de Ensino In Teoria Geral da Obrigação.* São Paulo: Malheiros, 2005, p. 779

Descrita pelo Fisco uma irregularidade clara apurada na investigação fiscal, que isoladamente talvez não justificasse a sanção, mas, inserida no contexto, forma um conjunto probatório com força suficiente para respaldar a acusação da Fazenda. Empréstimos não onerosos de recursos a empresas ligadas é distribuição disfarçada de lucros, fato que contraria frontalmente a determinação legal de não distribuição dos lucros para entidades imunes prevista no CTN.

Superar os requisitos legais para a fruição da imunidade com fundamento em postulados de razoabilidade, pode levar a inaplicabilidade da regra criada para controlar eventuais desvios de finalidade. Humberto Ávila, ao examinar a distinção entre princípios e regras, observa que

"(...) se não existisse a regra, o intérprete estaria liberado para decidir a questão levando em conta outras razões, mas como há uma regra posta, essas razões ficam excluídas pela razão imposta pela regra".⁴

No caso, as regras do artigo 14 do CTN e do art 12 da Lei nº 9.532/97 foram descumpridas pela recorrente, sem a menor margem de dúvida.

3º) Destinação do *superávit* contábil ao mercado financeiro durante os anos de 1998 a 2001.

Antes de examinar a questão jurídica envolvida neste item, cumpre quantificar os fatos ocorridos nesses anos, conforme dados fornecidos pela própria recorrente no curso do procedimento fiscal (fls 168/169):

Anos	1998	1999	2000	2001
Superávit Contábil (R\$)	1.280.025	4.884.057	8.949.021	16.412.036
Aplicação financeira (R\$)	1.222.609	4.027.012	6.849.128	16.737.130

Em 2001, para se ter idéia comparativa, a Receita Líquida de Serviços alcança o montante de R\$ 25.025.656 e os Custos dos Serviços Prestados, de R\$ 7.360.383. Assim, o volume de recursos destinados ao mercado financeiro foi superior ao dobro dos custos dos serviços com educação da empresa. Ou seja, o total gasto com professores, coordenadores, livros, salas de aula e laboratórios, etc é muito inferior ao que se destina à aplicação financeira.

Verifica-se também que, apesar dos resultados positivos crescentes alcançados pela instituição de ensino ao longo dos anos, o montante reinvestido na atividade de educação é praticamente nulo.

Ressalte-se, ainda, que não se tratam de aplicações financeiras eventuais com a finalidade de resguardar o patrimônio das perdas da inflação. O volume e a constância das aplicações financeiras evidenciam tratar-se de verdadeiro projeto empresarial, que, em síntese, pode ser resumido na seguinte proposição:

⁴ *Princípios e Regras e a Segurança Jurídica*. In *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 264

"auferir resultados positivos crescentes com a educação, não reinvesti-los na atividade e aplicá-los quase integralmente no mercado financeiro aproveitando-se da política de juros altos vigente em nosso país".

Estaríamos diante a um óbvio questionamento: seriam os ganhos em aplicações financeiras dessa instituição de ensino atividade meio ou fim?

Ensina Paulo de Barros Carvalho que as normas que versam sobre Imunidade Tributária é

*"(...) estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas"*⁵

Esta limitação ao poder de tributar não visa beneficiar economicamente os dirigentes e proprietários de escolas e faculdades, mas franquear aos hiposuficientes acesso à educação. Por isso, o texto constitucional estipula que a imunidade contempla as instituições que não têm fins lucrativos e que tenham suas atividades direcionadas a atender as finalidades sociais para as quais foram criadas.

Certo é que as instituições educacionais sem fins lucrativos podem explorar outras atividades econômicas como meio à consecução de seus objetivos estatutários, mas essas atividades são apenas meio para assegurar sua sobrevivência. No dizer de Roque A. Carrazza,

"... é deveras temerário depender, para continuar existindo, da sempre incerta caridade, seja ela oficial, seja particular. Por isso, cabe ao bom administrador tomar medidas necessárias a que eventuais resultados positivos venham a ser reinvestidos e, assim, multiplicados".⁶

Por imperativo lógico, a entidade voltada para fins assistenciais por meio da educação precisa ter um estatuto que defina seu objeto e que esse estatuto precise ser respeitado. Se não atender a esses pressupostos, ela não terá condições de demonstrar que se enquadra na imunidade. Não basta, pois, que uma entidade se intitule imune, é necessário que possua condições para evidenciar que isso é verdadeiro.

Os objetivos sociais da empresa estão descritos no art. 2º de seu estatuto (fls. 19), *verbis*:

"Artigo 2º - A sociedade tem por finalidade todas as atividades relacionadas com o ensino geral, principalmente a instalação e funcionamento de escolas de nível fundamental, médio e superior, em todo o território nacional, destinado a oferecer oportunidade de instrução a todos, inclusive proporcionar assistência educacional a estudantes carentes de recurso que demonstrem aptidão." (Grifo meu)

⁵ Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 181.

⁶ Imunidade Tributária das Fundações de Ensino In Teoria Geral da Obrigação. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 771

Não há nesse Estatuto qualquer previsão para que o estabelecimento de ensino priorize as atividades voltadas para o mercado financeiro. Destarte, entendo inadequado o entendimento de que as referidas atividades financeiras estariam enquadradas na necessidade de manutenção de patrimônio, pois o excesso nessa prática gerencial evidencia que esses investimentos financeiros se tornaram a verdadeira finalidade da empresa.

Ressalte-se que é fato notório que os sócios que detém o poder de gerenciar uma conta corrente com saldo de aplicação financeira no montante de R\$ 29.769.414,48 (valor de 31/12/2001), concentrada quase integralmente em uma única instituição financeira, são clientes diferenciados e valorizados economicamente. Esse poder de influência agrega-se ao patrimônio individual do sócio com um intangível que gera benefícios econômicos. Certamente essa consequência não é o objetivo social visado pela concessão da imunidade para a instituição de ensino.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº CSRF/01-0.073, de 13/06/1980, bem alertou que não basta atender ao artigo 14 para a entidade usufruir o benefício da imunidade, pois tais requisitos

"(...) não tem o condão de transformar um estabelecimento que mercantiliza o ensino ou a medicina em "instituição de educação" ou instituição de assistência social".

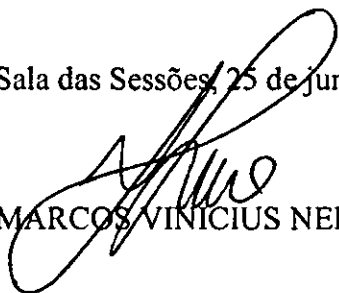
São estas razões de decidir que me levam a manter a suspensão de imunidade no período objeto da autuação.

Ultrapassada a questão relativa à imunidade, verifico que não há nos autos outra questão levantada pela interessada. Nem na impugnação, tampouco nos recursos interpostos neste processo, a autuada se insurgiu contra o mérito do lançamento fiscal.

Apenas nas contra-razões ao recurso especial, a interessada questiona a decadência do lançamento. Acolho essa alegação tardia por ser matéria de ordem pública e declaro extinto o crédito tributário para o IRPJ e CSLL até o primeiro trimestre de 1998, inclusive, e, para as contribuições de PIS e COFINS, até o mês de maio de 1988, inclusive, por força da aplicação do prazo decadencial de cinco anos do art. 150, § 4º, do CTN contado a partir do fato gerador do tributo.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso especial para restabelecer a exigência fiscal com exceção dos períodos alcançados pela decadência. Ou seja, não podem ser exigidos no lançamento os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até primeiro trimestre de 1998, inclusive, e fatos geradores de PIS e COFINS até o mês de maio de 1988, inclusive

Sala das Sessões, 25 de junho de 2008.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA