



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10120.000367/2003-71  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 9101-01.411 – 1ª Turma  
**Sessão de** 19 de julho de 2012  
**Matéria** Imunidade tributária  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO OBJETIVO DE ENSINO SUPERIOR - ASSOBEs  
**Recorrida** PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: *RESTABELECIMENTO DA IMUNIDADE – PREVISÃO do Art. 150, VI, “c” e 146, II da Constituição Federal de 1988. Previsto o contido nos artigos retro citados é de se restabelecer a imunidade tributária. 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, A intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (Lei 9.532/97, arts. 12 a 14):*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolhidos e providos os Embargos de Declaração. Vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, Otacílio Dantas Cartaxo e Susy Gomes Hoffmann.

*(Assinado digitalmente)*

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA- Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CAR

TAXO

Impresso em 23/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

EDITADO EM: 14/08/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Susy Gomes Hoffmann, Karen Jureidini Dias, Orlando José Gonçalves Bueno, Jose Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

## Relatório

Adoto, por oportuno e suficiente, o relatório da decisão recorrida, o qual transcrevo, a seguir, *in verbis*:

*“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 ao art. 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 Ato Declaratório Executivo - 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 203009-6*

*III) e 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, essa 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 a outra sociedade, 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 - atividades tendo 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 a 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 a 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 Instituição com recursos próprios, os valores consignados nessa conta corrente, acrescidos de atualização pela Taxa SELIC;*

*(ix) no que se refere as 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-O, pela quinta Câmara do E. Tribunal de Alcáida 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 propositas 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. a própria fiscalização, ao realizar o lançamento fiscal, não considerou os depósitos de suas contas-bancárias para fins de cálculo do lucro real e, portanto, não deu efetividade a acusação feita no processo de suspensão de imunidade;*

*(ii) 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;*

*(iii) 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 foram 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.*

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

O acórdão proferido por este Egrégio Colegiado foi ementado da seguinte forma:

*“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 da 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 CSLL até o 1º trimestre de 1998, e quanto ao PIS e COFINS ate 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 à 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.”*

A contribuinte interpôs embargos de declaração, admitidos pelo despacho da Presidência desta Câmara, por omissão de pronunciamento sobre ponto relevante na lide, qual seja a questão relativa à inconstitucionalidade de dispositivo legal, no caso o artigo 14 da Lei 9430/96, que se refere ao procedimento para suspensão do gozo da imunidade das pessoas jurídicas.

*É o relatório.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/

08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por OTACILIO DANTAS CAR

TAXO

Impresso em 23/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto

Conselheiro JORGE CELSO FREIRE DA SILVA - Relator

Os autos sob análise se referem a lançamento efetuado contra a interessada em virtude de suspensão de imunidade, por suposto descumprimento dos requisitos estabelecidos pela Legislação para sua fruição.

Trata o presente processo de embargos de declaração interpostos pela contribuinte em face de acórdão proferido por esta Câmara, os quais foram admitidos, em segunda apreciação, pelo despacho de fls. XX. Naquele despacho se constata que, de fato, que não foi objeto de análise por este Colegiado, a questão relativa à suspensão de vigência pelo Supremo Tribunal Federal de dispositivo de Lei, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1802-3, qual seja o artigo 14 da Lei 9430/96, que, por sua vez se refere ao artigo 32 da Lei 9.532/97. Tais dispositivos dizem respeito, diretamente, ao procedimento a ser adotado para suspensão do gozo da imunidade das instituições de educação, que é o caso ora em análise. Este foi, inclusive, argumento utilizado pela contribuinte para suscitar a nulidade do Ato Declaratório de suspensão de imunidade pela Delegacia de origem e, por conseguinte, a nulidade do lançamento guerreado.

Por oportuno, as seguintes observações devem ser feitas:

No Recurso Voluntário, foi apreciada a nulidade do Ato Declaratório, em sede de preliminar;

Nas contrarrazões do Recurso Especial apresentadas, o contribuinte não suscita diretamente a nulidade do ato declaratório, mas cita a inconstitucionalidade e pede a nulidade do auto de infração;

O despacho de admissibilidade dos embargos não se refere a este fato, embora tenha admitido os embargos por outras razões (ordem pública e dever do julgador de apreciar inconstitucionalidades).

O relator desta egrégia CSRF deveria ter observado que o assunto foi objeto, inclusive, de preliminar de nulidade na Câmara *a quo*;

Os embargos foram acolhidos para sanar esta omissão: apreciar a nulidade do ato declaratório e do auto de infração.

No voto do conselheiro Marcos Vinícius Neder se cita a ADIN em referência e se constata que o Ato Declaratório e o lançamento ocorreram no período de vigência da suspensão da lei;

Pela ADIN, se verifica que o artigo 14 da 9.430/96 – que remete ao 32 da lei 9.532/97 – foi considerado inconstitucional;

A princípio, só esta questão estará em julgamento.



Passemos, portanto, à apreciação da lide.

Como se constata, de fato, todo o procedimento fiscal teve por base o Ato Declaratório Executivo n.º 20/03, que foi expedido unicamente com amparo no artigo 32, §3º, da Lei n.º 9.430/96.

Por outro lado, este dispositivo legal estava, à época, suspenso por conta do disposto na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.802-3, a qual transcrevo, no que interessa, a seguir, em excertos;

A decisão em medida liminar da Suprema Corte em 1998, que apreciou pedido de inconstitucionalidade desse dispositivo na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, decidiu suspender provisoriamente a vigência do § 1º e alínea "f" do art. 12 até a decisão final da ação, em razão de entender 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, Murioz, 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 § 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 a decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da

declaração da imunidade discutida - como as relativas a exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da Lei. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta"

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, mas que, sem dúvida, à época do lançamento, encontrava-se suspenso.

Pois bem, verifico que todo o procedimento que suspendeu a imunidade constitucional da recorrente tomou por base o dispositivo legal suspenso até decisão final da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.802-3. O Ato Declaratório que deu origem e sustentáculo ao lançamento, pois, foi editado com base em norma suspensa pelo Supremo Tribunal Federal. Portanto, sem maiores delongas, conclui-se, de forma cristalina, que se trata de nulidade flagrante, por desrespeito à decisão liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal, na hipótese, na ADIN n.º 1802-3. Nulo é o ato por ausência de fundamentação legal.

O artigo 53 da Lei 9.784/94 impõe à Administração o dever de anular os seus próprios atos quando padecem de vício de legalidade. Nulo, pois, o ato da autoridade preparadora que suspendeu o gozo da imunidade da recorrente. Em consequência, por aplicação direta do artigo 59 de Decreto 70.235/72, todos os atos decorrentes de tal providência também são nulos, inclusive, e principalmente, o auto de infração que decorre de tal procedimento. Deixo de adentrar no mérito do recurso extraordinário por se fazer desnecessário, haja vista a delimitação da lide citada anteriormente.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA - Relator